

**LOS PROCESOS DE LA AUDITORÍA FORENSE QUE SON UTILIZADOS POR  
LOS REVISORES FISCALES EN COLOMBIA**

**Ana María Barreo Guzmán**

**Camila Andrea Giraldo Fresneda**

**Natalia Andrea Baracaldo lozano**



**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**

**BOGOTÁ, D.C. 2018**

## Tabla de contenido

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| Resumen.....                                            | 4  |
| Introducción.....                                       | 5  |
| Justificación.....                                      | 8  |
| Problema de investigación.....                          | 10 |
| Pregunta de investigación.....                          | 11 |
| Sistematización de la pregunta de investigación.....    | 12 |
| Objetivos.....                                          | 12 |
| Objetivo general.....                                   | 12 |
| Objetivos específicos.....                              | 12 |
| Hipótesis.....                                          | 13 |
| Metodología.....                                        | 13 |
| Marco referencial.....                                  | 14 |
| Cronología de las funciones de la revisoría fiscal..... | 14 |
| Auditoría financiera versus la auditoría forense.....   | 18 |
| Teoría de Flint.....                                    | 18 |
| Capítulo 1. Revisoría fiscal.....                       | 19 |
| Entes de control.....                                   | 20 |
| Cronología de la auditoría forense.....                 | 21 |
| Capítulo 2. Procesos de la auditoría forense.....       | 34 |
| Detección.....                                          | 35 |
| Capítulo 3.....                                         | 42 |

|                      |    |
|----------------------|----|
| Conclusiones .....   | 46 |
| Recomendaciones..... | 49 |
| Referencias.....     | 50 |
| Anexos.....          | 55 |

### **Lista de figuras**

|                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <i>Figura 1.</i> Sistema de clasificación de fraude y abuso ocupacional (el árbol de fraude) .....                     | 7  |
| <i>Figura 2.</i> ¿Es usted revisor fiscal?.....                                                                        | 26 |
| <i>Figura 3.</i> ¿Conoce las responsabilidades del revisor fiscal consignadas en la Ley 1474 de 2011, artículo 7?..... | 27 |
| <i>Figura 4.</i> .....                                                                                                 | 28 |
| <i>Figura 5.</i> ¿Ha detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros?.....                               | 29 |
| <i>Figura 6.</i> Casos por país en Latinoamérica y el Caribe.....                                                      | 30 |
| <i>Figura 7.</i> .....                                                                                                 | 31 |
| <i>Figura 8.</i> .....                                                                                                 | 32 |
| <i>Figura 9.</i> ¿Cómo se comete el fraude laboral?.....                                                               | 33 |
| <i>Figura 10.</i> Frecuencias técnicas .....                                                                           | 40 |
| <i>Figura 11.</i> Frecuencia fuentes .....                                                                             | 42 |
| <i>Figura 12.</i> Tecnologías.....                                                                                     | 43 |
| <i>Figura 13.</i> Documentos .....                                                                                     | 45 |
| <i>Figura 14.</i> Diligencia judicial.....                                                                             | 46 |

## **Resumen**

**Palabras clave:** revisor fiscal, auditoría forense, delitos económicos y financieros.

### **Resumen**

Hay que comenzar diciendo que la auditoría forense y la revisoría fiscal comprenden cada una funciones específicas para cada tratamiento; la primera tiene unas cualidades que se han de llamar procesos, en los que se juntan las técnicas y las herramientas, y la segunda tiene funciones establecidas por la ley, entre ellas la realización de la auditoría financiera, que implica emitir una opinión sobre los estados financieros y concluir con una opinión sobre estos. En este trabajo se analizó cómo estas dos áreas pueden interactuar entre sí y si en la actualidad se evidencia una participación con el fin de generar un mayor valor en los posibles casos de fraude que se puedan detectar en el transcurso de la auditoría.

### **Abstract**

Forensic auditing and statutory auditing are areas that incorporate specific functions for each of their methods. The first, which will be called processes, includes techniques and tools that work together. The second possess functions given by a control authority and the financial statements development that lead to the construction of an opinion regarding to it.

This paper has a double aim. In the first place, to analyze the way there two areas between them. and in the second place, to analyze if the current interaction evidence purpose is to improve the reporting suspect fraud in the audit process.

### **Keywords:**

External Audit, Forensic Accounting, Forensic audit Techniques.

## Introducción

La auditoría forense según Márquez Arcila (2018) se divide en dos términos, por un lado “auditoría”, que se refiere a la revisión de la contabilidad de una empresa u organización para garantizar la veracidad de las cuentas y dictaminar la calidad de la gestión, y por otro lado, la palabra “forense”, proveniente de público, manifiesto o foro derivado de la antigua Roma en el que los eventos principales se realizaban en la plaza principal; son utilizadas para la realización de negociaciones públicas y juicios y por si necesitan de otras profesiones para asesorías o apoyo a la justicia. Dicho esto, conviene definirla según lo dicho por el autor mencionado:

La auditoría forense puede ser correctiva, enfocándose en los fraudes que ya han sido cometidos, y también preventiva evaluando las medidas tomadas por la dirección u otros cuerpos de gobierno responsable, para prevenir y predecir situaciones indeseables relacionados con el fraude; investigar aquellos hechos que se le encomienden como sospechosos de actos delictivos, entre otras funciones relacionadas con la prevención.

(Márquez, 2018, p. 17)

En tal sentido, la auditoría forense en su etapa de prevención se lleva a cabo a través de varias técnicas y herramientas que para los fines de este trabajo se denominaron “procesos de la auditoría forense”. Es preciso decir que en el caso de Colombia la auditoría financiera es realizada por el revisor fiscal como parte de sus funciones; esta se ha entendido como un órgano de fiscalización que tiene como objetivo ayudar al interés público, que como tal debe contemplar las normas que lo reglamentan y así dar una rendición de cuentas frente a los hallazgos encontrados; vale destacar que esta figura colombiana equivale a un auditor externo en otros países, con mayor alcance y establecido en la Ley. En la Circular Básica Jurídica (Circular Externa 029, 2014) se manifiesta lo que sigue:

3.3.4. Deberes del revisor fiscal frente a la SFC (Súper Financiera de Colombia):

3.3.4.4. Los informes a través de los cuales se pongan en conocimiento de la SFC las observaciones de mayor importancia relativa o materialidad sobre las cuentas evaluadas, las debilidades encontradas, la cuantificación de las mismas, los comentarios y conclusiones efectuados tanto por la administración como por la revisoría fiscal, en la forma que se adjunta a la presente Circular. Este informe debe presentarse por lo menos anualmente, dentro de los 3 meses siguientes al cierre de cada ejercicio, sin perjuicio de los informes extraordinarios a que haya lugar. (p. 1)

Así pues, como se evidencia en el párrafo anterior, el revisor fiscal debe realizar revisiones a los procesos, y esto con el fin de determinar si una determinada empresa está realizando una óptima ejecución de los mismos, y de esa manera ver reflejado en ellos la mínima incorrección material, entendida esta como aquellos errores que son significativos en los estados financieros.

Recientemente, los entes de control han venido incorporando nuevas normas producto de la evolución de la economía y de los riesgos en los que se pueden ver incurridas las empresas (delitos económicos y financieros), las cuales deben ser cumplidas por la revisoría fiscal. Una de las funciones que se adiciona al revisor fiscal es reportar aquellas operaciones que parezcan sospechosas a la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF por sus siglas) contemplada en el Código de Comercio, numeral 10 artículo 207, y por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015.

Estas normas se presentan a razón de que en la actualidad se han venido presentando varias modalidades de fraude, tales como la corrupción; la malversación de activos; el fraude en estados financieros; el ciberdelito o delitos económicos; estos tipos de fraudes se pueden explicar por

medio del “árbol del fraude” contemplado por la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE por sus siglas en inglés), como se muestra en la Figura 1.

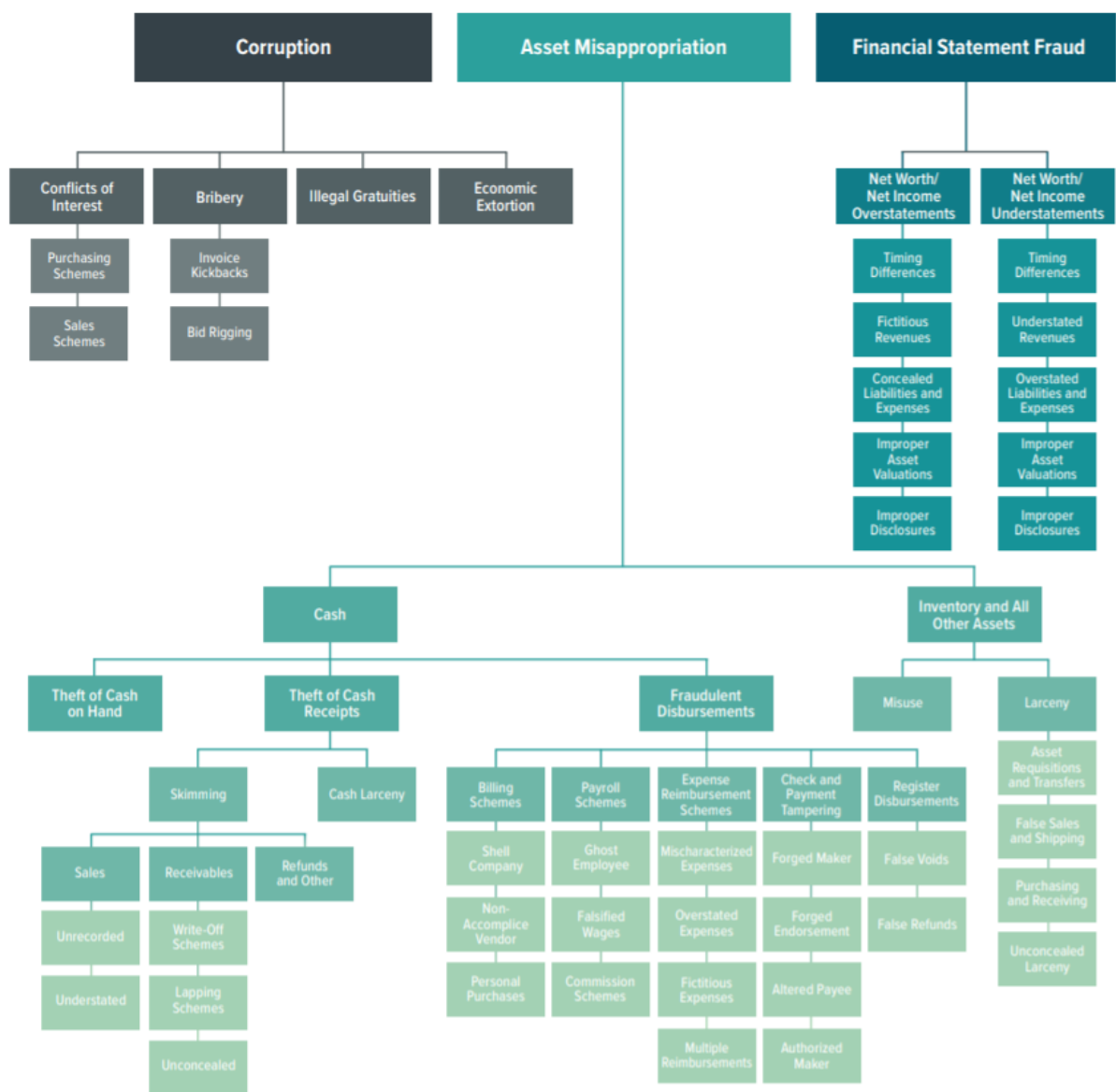


Figura 1. Sistema de clasificación de fraude y abuso ocupacional (el árbol de fraude)

Fuente: (Association of Certified Fraud Examiners, 2018)

En esa medida, los revisores fiscales de las compañías afectadas con relación a temas de delitos económicos y financieros deben tener la documentación que dé soporte a los hallazgos encontrados, con los que puedan sustentar que se tuvieron en cuenta la identificación y la

valoración de riesgos en el desarrollo de su trabajo. De tal manera, la auditoría forense en la etapa de prevención tiene como objetivo evaluar las medidas adoptadas por la administración frente al fraude, utilizando para ello herramientas que permitan indagar y recolectar evidencia con respecto a información sensible o de mayor riesgo de fraude.

De acuerdo a lo anterior, el presente trabajo se enfocó en analizar cuáles son los procesos de la auditoría forense en la etapa de prevención que aplican los revisores fiscales al momento de realizar los procedimientos para auditar los estados financieros, y que puedan afianzar su evidencia para poder identificar potenciales casos de fraude y reportarlos antes de que se materialicen, comprendiendo que no es su función principal, pero sí podría ayudar en dicha auditoría de estados financieros.

Entonces, para el desarrollo del estudio se realizó una encuesta enfocada a los revisores fiscales; la información obtenida mediante estas ayudó a determinar los posibles procesos de auditoría forense que aplican al momento de realizar los procedimientos para auditar los estados financieros de las compañías, y asimismo, **analizar el proceso se ha podido generar** para detectar presuntos casos de delitos económicos y financieros; por otro lado, se indagó si en alguna ocasión estos habían presentado sus informes en una diligencia judicial.

De igual manera, la identificación de estos procesos está basada en las técnicas y herramientas que estipuló Raúl Sacanni en su libro “Tratado de auditoría forense” tomo I y II, así como en algunas técnicas que expresan otros autores que son aplicables a la auditoría forense.

### **Justificación**

La Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE por su siglas en inglés) en su “Report to the nations 2018 global study on occupational fraud an abuse” contempla tres categorías de fraude como las más representativas, esto es, malversación de activos, corrupción y

estados financieros fraudulentos, siendo esta última la más representativa en cuanto a la pérdida que generan, que es de USD 800,000, pero tiene la ocurrencia más baja entre las categorías mencionadas con un 10 %, seguido de la corrupción con un 38 % y luego la malversación de activos con un 89 % (Association of Certified Fraud Examiners, 2018).

En Colombia las cifras anteriores se ven relacionadas con los recientes escándalos por temas relacionados con delitos económicos y financieros, en los que se ven involucrados principalmente los revisores fiscales de las empresas en investigación. Si bien es cierto que el fin principal del trabajo del revisor fiscal no es detectar un fraude en estados financieros, en la actualidad existe una normativa que lo obliga a reportar ante las autoridades competentes las operaciones sospechosas que sean detectadas durante el desarrollo de su trabajo.

Dicho esto, es conveniente mencionar que la auditoría forense hace parte de las auditorías integrales, entendida esta como *“la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas”* de acuerdo a lo estipulado por el Colegio de Contadores Públicos de México (2006); de este modo, se enfoca en la obtención de evidencia con el propósito de prevenir, detectar e investigar delitos económicos y financieros; la obtención de esta evidencia se logra por medio de la aplicación de técnicas realizadas por el auditor mismo.

Por su parte, el revisor fiscal es el encargado de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras incluidas en los estados financieros, así que con el fin de obtener una certeza acerca de estas debe realizar una auditoría previa en la cual implemente técnicas que le permitan concluir si los estados financieros se encuentran libres de incorrección material o no.

## **Problema de investigación**

El “Report to the nations 2018 global study on occupational fraud and abuse” suministra cifras de los fraudes más comunes, los controles implementados para la reducción de los fraudes y quién los detecta. Esta información se da por las diferentes regiones en estudio, una de las cuales son América Latina y el Caribe, en las que uno de los fraudes más comunes son los estados financieros fraudulentos que se encuentran en el cuarto lugar con un 14 %, superando a Estados Unidos (9 %), Europa occidental (8 %), entre otros; del mismo modo, indica que dentro de los controles antifraude más comunes se encuentran principalmente el departamento de auditoría interna (89 %) seguido de la auditoría externa de estados financieros (86 %), pero modificando las cifras mencionadas anteriormente, la mayor cantidad de fraudes es detectada a raíz de las recompensas pagadas (49 %) y la auditoría externa tan solo detecta el 5 % (Association of Certified Fraud Examiners, 2018).

Es importante aclarar que la figura de auditor externo aplicado en Colombia se asemeja a la figura del revisor fiscal debido a sus funciones y a las normas que estos aplican para el desarrollo de su auditoría; en cuanto a las funciones para ambos casos, su oficio principal es emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros; en lo relativo a la normatividad aplicable, son las normas internacionales de auditoría y aseguramiento las que los rigen. En Colombia para esos fines has sido adoptadas la Ley 1314 del 2009, reglamentada por el Decreto 302 de 2015; el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y modificatorios; cabe decir que el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por su siglas en inglés) es el encargado de establecer estándares internacionales de alta calidad para auditar, asegurar y otras áreas relacionadas, dichos estándares son aplicables en múltiples países mediante diferentes directrices, entre ellos se encuentra la Unión Europea, que se implementa

mediante la “Directiva 2006/43/CE del parlamento Europeo y del Consejo del 17 de mayo de 2006”, la cual indica que “los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión” (Art. 26).

Teniendo en cuenta los casos más representativos de delitos económicos y financieros que se han presentado tanto a nivel nacional como internacional, tales como los de Enron, Parmalat, Interbolsa, Estraval, Odebrecht, caso Nule, Reficar, entre otros, se hace evidente la investigación por parte de los entes regulatorios hacia los revisores fiscales debido a dichos escándalos, en los cuales han salido afectados los revisores fiscales como se presentó en el caso de Interbolsa, en el cual la firma Grant Thornton Fast & ABS que auditaba esta compañía fue sancionada con la cancelación de la inscripción del registro profesional, sanción impuesta por el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores (El Tiempo, 2015).

De acuerdo con lo anterior, se evidencia que la auditoría externa (le revisoría fiscal) no está detectando casos de fraude aunque no sea su objetivo propiamente, y esto conlleva a la problemática mencionada previamente, en ese sentido, implementar técnicas de la auditoría forense de la etapa de planeación por parte de los revisores fiscales al momento de realizar su auditoría de estados financieros, los podría ayudar a detectar posibles casos de delitos económicos y financieros.

### **Pregunta de investigación**

¿Qué procesos de la auditoría forense son utilizados por los revisores fiscales en Colombia?

## **Sistematización de la pregunta de investigación**

- ¿Cuál es la relación existente entre la labor del revisor fiscal y los procesos de la auditoría forense?
- ¿Cuáles son las características de las técnicas de auditoría forense más utilizadas por los revisores fiscales en Colombia?
- ¿Qué herramientas tecnológicas de auditoría forense son las más utilizadas por los revisores fiscales en Colombia?

## **Objetivos**

### **Objetivo general**

Identificar los procesos de la auditoría forense que son utilizados por los revisores fiscales en Colombia.

### **Objetivos específicos**

- Describir la relación existente entre la labor del revisor fiscal y los procesos de la auditoría forense.
- Caracterizar las técnicas de auditoría forense más utilizadas por los revisores fiscales en Colombia.
- Analizar las herramientas tecnológicas de auditoría forense más utilizadas por los revisores fiscales en Colombia.

## Hipótesis

Los revisores fiscales en Colombia utilizan tanto técnicas como herramientas de la auditoría forense en Colombia.

## Metodología

Para empezar este apartado se debe decir que la investigación realizada es de carácter exploratorio-documental, y además, con una naturaleza mixta. Para su realización, en primer lugar se aplicó una encuesta que fue enviada al Instituto Nacional de Contadores Públicos, al Portal del Colegio de Contadores Profesionales de Colombia y a las bases de datos de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana.

Para efectos de la población, se tomó el total de contadores públicos activos inscritos a la fecha de 17 de agosto de 2018, y esto a partir de las estadísticas de la Junta central de Contadores, que son 243.802, quienes estarían en la posibilidad de ofrecer los servicios de Revisoría Fiscal (Junta Central de Contadores , 2018).

Por otra parte, con el objetivo de establecer técnicamente el tamaño de la muestra, de modo que esta fuera óptima en pro del análisis a las respuestas obtenidas, se recurrió a la siguiente fórmula:

$$n = \frac{N Z^2 S^2}{d^2(N - 1) + Z^2 S^2}$$

Donde:

n = tamaño de la muestra.

N = tamaño de la población.

Z = valor de Z crítico, calculado en las tablas del área de la curva normal. Llamado también nivel de confianza.

$S^2$  = varianza de la población en estudio (que es el cuadrado de la desviación estándar y puede obtenerse de estudios similares o pruebas piloto).

$d$  = nivel de precisión absoluta. Referido a la amplitud del intervalo de confianza deseado en la determinación del valor promedio de la variable en estudio.

De acuerdo con lo anterior, la muestra óptima correspondió a 384 encuestas con un nivel de confianza del 95 % y un margen de error del 5 %. Cabe mencionar que se utilizó la fórmula en la herramienta tomada de SurveyMonkey (2018).

Entonces, se realizó una pregunta de control para asegurar que quienes contestaran la encuesta fueran revisores fiscales. De allí se obtuvo un total de 685 respuestas, de las que se pudo comprobar que 420 eran revisores fiscales; así que el estudio se basó en estas 420 respuestas de revisores fiscales que superó el tamaño de muestra requerido.

En segundo lugar, se realizó un análisis a las respuestas generadas por las encuestas para poder dar solución a los procesos de la auditoría forense que son los más utilizados por los revisores fiscales en Colombia, en comparación con el análisis documental que constituye el soporte tanto de autores como de entes de control.

## **Marco referencial**

### **Cronología de las funciones de la revisoría fiscal**

En este punto es deber presentar algunas de las funciones que posee el revisor fiscal en materia normativa, que se creen pertinentes para los objetivos de este trabajo. A este ámbito se da inicio con el Código de Comercio de 1971, en su artículo 207 se estipulan las funciones que debe tener un revisor fiscal, como se muestra a continuación:

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
4. Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

El numeral 10 del artículo 207 del Código de Comercio fue adicionado por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015 y estableció la obligación de “reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores”. Esta ley adoptó instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.

Adicionalmente, la Ley 43 de 1990 que adicionó la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público, estableció en su artículo 26 lo que sigue:

De la cancelación. Son causales de cancelación de la inscripción de un Contador Público las siguientes:

Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia, por razón del ejercicio de la profesión.

Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.

Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública.

Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.

Parágrafo 1o. Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las Sociedades de Contadores Públicos en los siguientes casos:

- a) Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actuaren a nombre de la sociedad de Contadores Públicos y desarrollaren actividades contrarias a la ley o a la ética profesional.

- b) Cuando la sociedad de contadores públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma ley. Para la aplicación de las sanciones previstas en este artículo, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la presente ley. Y los pliegos de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora.

Posteriormente, la Ley 1474 de 2011 adicionó en el numeral 5 al anterior artículo lo siguiente:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción <sic> En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional. (Numeral 5)

Por otro lado, el estatuto anticorrupción, en el que se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, posee medidas administrativas para luchar en contra de este fenómeno. De hecho, en su numeral 6 se establece que “no procederá el secreto profesional y se cancelará la inscripción de la matrícula de cualquier contador o revisor fiscal que detectando un acto de corrupción, se abstenga de denunciar” (Ley 1474, 2011).

Por otra parte, la Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 240 se refieren a la responsabilidad del auditor en considerar posibles fraudes en una auditoría de estados financieros; por lo tanto, según esto se requiere que el auditor “lleve a cabo procedimientos para obtener información que sea útil al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude” (IASSB, 2004, p. 1); para la obtención de esta información

se deben tener en cuenta ciertas técnicas que ayudan a recolectar evidencias que puedan usar los revisores fiscales para dictaminar los estados financieros.

### **Auditoría financiera versus la auditoría forense**

De acuerdo con Gray y College (2008) la auditoría forense evoluciona desde los estándares de las leyes y las normas de contabilidad financiera que son establecidos por la Securities and Exchange Commission (SEC) para corporaciones que tienen que cotizar en la bolsa de valores de los Estados Unidos (EE. UU). La SEC delega gran parte del proceso a las normas de contabilidad financiera al Financial Accounting Standards Board (FASB). Así las cosas, “la auditoría forense y los auditores comparten metas similares de la contabilidad tradicional y la auditoría, pero tienen diferentes roles, conocimientos y habilidades”.

Los Estándares Internacionales de los Servicios de Aseguramiento (ISAE por sus siglas en inglés) contemplan diferentes tipos de estándares, dentro de estos se encuentra la ISAE 3000 *“que es la norma general sobre los trabajos de aseguramiento sobre asuntos distintos de auditoría o revisión de información financiera histórica”* (Cardozo, 2014).

Contemplando lo anterior, los trabajos de auditoría forense se pueden enmarcar dentro de otros trabajos de aseguramiento que son diferentes de la información financiera histórica y por lo tanto, estos mismos deben aplicar dicha norma.

### **Teoría de Flint**

En el tercer postulado de David Flint se refleja una teoría según la cual “son características distintivas esenciales de la auditoría la independencia de su gestión y la ausencia de limitaciones sobre sus investigaciones y reportes”; aquí se plantea la responsabilidad sobre el comportamiento de desempeño y la calidad de la información. **De acuerdo con lo anterior, la teoría comprendida**

por el autor ayuda a contemplar la auditoría al dar seguridad razonable, necesita obtener información de calidad para soportar sus opiniones.

## Capítulo 1. Revisoría fiscal

La revisoría fiscal se presenta debido a la necesidad de hacer una revisión o examen de la organización que pueda garantizar la mejora continua y así ayudar a la administración con la gestión de las empresas; su evolución se está enfocando en los reportes que la profesión le debe suministrar a las entidades de control y vigilancia requeridos por las normas y las leyes, estas buscan regular las actividades de la revisoría en función de generar un dictamen sobre las conclusiones de la evaluación de los estados financieros hacia la administración, y en aras de que se de fe pública a los inversionistas interesados; igualmente, informar a los accionistas sobre la realidad económica por la que pasa su entidad.

Actualmente se está incurriendo en reformas para determinar sus funciones acopladas a la auditoría internacional y estipuladas por la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 en Colombia, como lo expresó Gómez (2011) “ya no existe un régimen único de revisoría fiscal en Colombia”. Las que siguen son algunas de las normas que hacen parte de la evolución del revisor fiscal:

*“El Decreto 2073 de 1973 reguló la presencia de la revisoría fiscal al interior de las empresas comunitarias.*

*El Decreto 2815 de 1974 consagró la responsabilidad del revisor fiscal, solidaria con los administradores y contadores, por los mayores valores que en materia del impuesto sobre las ventas estableciera la Autoridad Tributaria.*

*La Ley 45 de 1990 exige la presencia de revisor fiscal en cualquier institución vigilada por la Superintendencia Bancaria o la Superintendencia de Valores. Consagró que su elección*

*corresponde al Ministro de Hacienda y Crédito Público en las entidades estatales en las cuales la junta directiva cumpla las funciones de asamblea.” (GÓMEZ)*

## **Entes de control**

De acuerdo con el Decreto 4327 de 2005 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por el cual se fusionó la Superintendencia Bancaria de Colombia con la Superintendencia de Valores y se modificó su estructura, artículo 8, es posible enunciar lo siguiente:

El Presidente de la República, de acuerdo con la ley, ejercerá a través de la Superintendencia Financiera de Colombia, la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realicen actividades financieras, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento o inversión de recursos captados del público. La Superintendencia Financiera de Colombia tiene por objetivo supervisar el sistema financiero colombiano con el fin de preservar su estabilidad, seguridad y confianza, así como, promover, organizar y desarrollar el mercado de valores colombiano y la protección de los inversionistas, ahorradores y asegurados.

Adicionalmente, la superintendencia financiera de Colombia define la revisoría fiscal bajo estos términos:

La revisoría fiscal es uno de los instrumentos a través de los cuales se ejerce la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles, en cuanto vela por el cumplimiento de las leyes, de los estatutos sociales y de las decisiones de los órganos de administración, y da fe pública al respecto. (Superintendencia Financiera, 1999, p. 1)

Ahora bien, en virtud de su importancia y responsabilidad, al revisor fiscal se le exige que desarrolle su labor con criterio personal e independencia frente a los órganos de dirección y administración del ente para el cual presta sus servicios. Al respecto, el numeral 4.3, capítulo 3,

título 1 de la Circular Externa 007 de 1996, Circular Básica Jurídica, señala como características propias de las funciones del revisor fiscal la permanencia, la cobertura total, la función preventiva y la independencia de acción y criterios, según la cual el revisor fiscal:

(...) debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En todo caso, su gestión debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son precisamente, los sujetos pasivos de su control (artículo 210 del Código de Comercio)". (Superintendencia Financiera, 1999, p. 1)

### **Cronología de la auditoría forense**

El crecimiento de las empresas a través del tiempo ha sido importante en la economía del país según Pontón & Posada (2018). Uno de sus factores se deriva de la internacionalización, ya que las organizaciones emprenden nuevas actividades para que estas se desarrollen en mercados extranjeros, con el objetivo primordial de generar mayores utilidades. La globalización impulsa la apertura de mercados que ayudan al libre comercio y a que se establezcan fusiones entre organizaciones, entre otros. Ante estos cambios se desprende la intervención que tienen los países desarrollados en naciones en proceso de desarrollo, y para ello la ayudan con los procedimientos que deben realizar con el fin de que las empresas se nacionalicen y puedan crecer en el extranjero. Gracias a estos conocimientos adquiridos muchas organizaciones hoy en día se han podido posicionar en diferentes partes del mundo con muy buenas rentabilidades y con un margen de capital superior al que tenían.

Asimismo, bajo esta transformación en los modelos empresariales se vulneraron algunas normas y leyes con la intención de evadir así los impuestos. Como lo expresó Bermúdez citado por Ramírez & Reina (2013).

Hacia 1824 en Escocia el profesional ofrecía un servicio en forma de testimonio experto, de perito en tribunales y consejos. Hacia 1900 en Estados Unidos e Inglaterra se empezaron a presenciar los primeros investigadores forenses contables reconocidos como tales, y se asumió además que fueron los agentes especializados en el Servicio de Impuestos Internos (IRS, por sus siglas en inglés) americano en temas de evasión fiscal quienes alcanzaron su mayor logro, a saber, la encarcelación de Al Capone. Por otra parte, durante la segunda guerra mundial se iniciaron las brigadas de investigación criminal del FBI, que empleó a más de 500 auditores y contadores como agentes, y examinó toda transacción financiera (Castro, 2002).

Ahora bien, al considerar estas funciones como parte de las labores de auditoría forense, algunas personas han intentado dar una definición teniendo en cuenta las diferentes actuaciones y capacidades que tiene el profesional que desarrolla un trabajo en dicho campo, así como en los diferentes entornos en los cuales se han aplicado estas prácticas. De este modo, la primera definición que se presenta es la de Villalobos (2011), quien definió a la contabilidad forense como una herramienta para poder realizar trabajos de auditoría gubernamental. Sin embargo, la visión de dicha contabilidad es muy somera y no da cuenta de todas las actuaciones y capacidades que tiene el profesional que se desempeña en este campo.

Contrario a lo anterior, la noción presentada por Pantoja (2012) diverge en un sentido claro y preciso, pues según este autor la contabilidad no es una herramienta sino la encargada de investigar algunos conflictos que tienen un enfoque judicial (delitos financieros) entre empresas, o de estas con personas naturales. En este sentido, es claro advertir que a pesar de que la posición

de esta autora abarca un poco más que la de Villalobos, sin embargo, tampoco es completamente incluyente. Por eso la definición presentada por Cano y Castro (2014) es quizá la más precisa, en la medida en que la definen como se muestra a renglón seguido:

En términos de contabilidad, la auditoría forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico. (p. 2)

En el ámbito nacional, las cifras que existen las ha recabado la firma Ratley KPMG (2014) que en su “Encuesta de fraude en Colombia 2013” determinó que para ese año el costo estimado por crímenes económicos fue de US\$3.600 millones, lo que equivale al 1 % del PIB nacional (Baracaldo & Daza, 2015). Por esa razón, ante estos problemas de fraudes y delitos financieros evolucionó la auditoría forense como una rama de la auditoría interdisciplinaria que se encarga de recopilar, evaluar y acumular evidencia con las aplicaciones de normas, procedimientos y técnicas de auditoría, finanzas y contabilidad, para la prevención, detección e investigación de ciertos delitos (Saccani, 2010).

De todo lo dicho lo que se puede apreciar en común es que las constantes prácticas fraudulentas al interior de las organizaciones impulsaron a que se buscara una solución efectiva a fin de hacer frente a estas actuaciones. En ese contexto, situaciones de conocimiento mundial como las bancarrotas de Enron, WorldCom, Parmalat, entre otras empresas, surgieron a causa de malas prácticas profesionales y éticas, que contribuyeron también al fortalecimiento de las prácticas de aseguramiento en las organizaciones. Sin embargo, la simple práctica del aseguramiento no era suficiente para poder enfrentar las actuaciones intencionadas de fraude por parte de los integrantes de las compañías. Por tal razón, se empezó a considerar la auditoría

forense como una práctica que ayuda a recopilar información que puede ser usada en un juicio con el fin de impugnar las responsabilidades pertinentes a quienes hayan realizado dichas actuaciones. La auditoría forense se considera entonces mucho más efectiva que la auditoría de los estados financieros en cuanto a la investigación del fraude contable (Estupiñán, 2006). Esta premisa se sustenta en el hecho de que históricamente los contadores forenses han sido los profesionales llamados a encontrar la evidencia de este tipo de hechos (Singleton & Singleton, 2006).

Cabe decir que algunas grandes empresas, ahora asociadas al fraude en los EE. UU., son Adelphia, Enron, Tyco y WorldCom. Esta situación llevó a una reforma legislativa conocida como la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), *“con ella se crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, nuevas reglas de independencia del auditor, una reforma de la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y se aumentan las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores”* (Castro R. M., 2004). Adicionalmente, *“la ley estableció la creación de un Consejo de Supervisión de Auditoras de Empresas Cotizadas, llamada Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)”*.

Ahora bien, la falta de detección o prevención de fraude puede afectar la reputación y la credibilidad de la auditoría. En Colombia, los medios de comunicación y la divulgación de algunos procesos judiciales de connotación nacional y de escándalos de corrupción y otros delitos financieros han resaltado la importancia de contar con pruebas técnicas financieras especializadas que complementen la labor de las autoridades o de la defensa. Estas técnicas financieras forenses especializadas se conocen precisamente como auditoría forense, que es distinta a la auditoría financiera tradicional. Esto generalmente porque es realizada por un equipo de profesionales que aportan un trabajo multidisciplinario y unas técnicas específicas que

garantizan la obtención, la autenticidad y la custodia de las evidencias (Baracaldo & Daza, 2015).

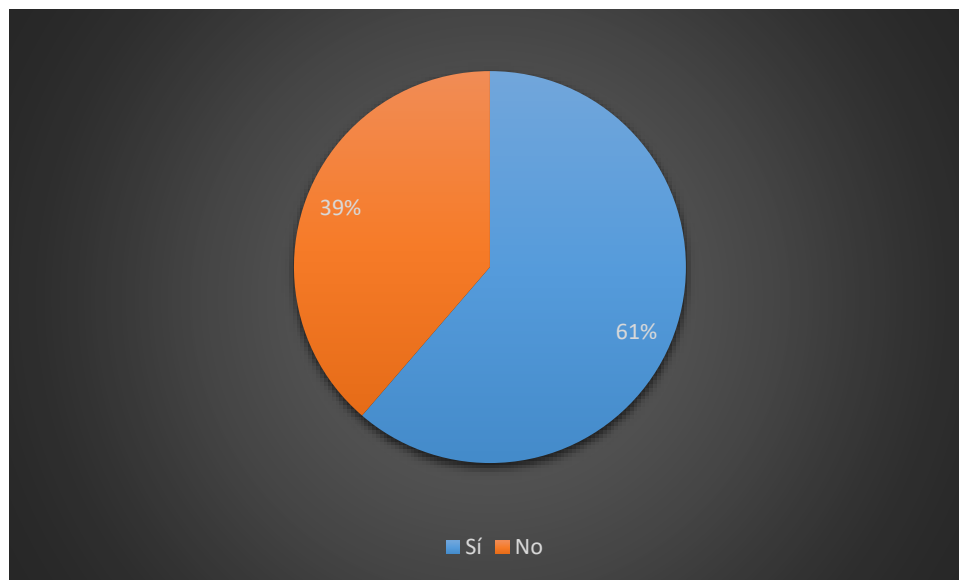
Si bien ya se ha resaltado anteriormente que la auditoría forense no es una nueva rama que se está implementando, sino que esta ya se tiene como rama del aseguramiento, cabe decir por qué en estos momentos ello es de gran importancia, pues ahora las audiencias tienen al conocimiento del público toda la documentación pertinente para cada caso en general, lo que produce que se tenga una mayor dimensión social de estos fraudes. El Código de Procedimiento Penal en el artículo 9, sobre la oralidad, estipula que “la actuación procesal será oral y en su realización se utilizarán los medios técnicos disponibles que permitan imprimirle mayor agilidad y fidelidad, sin perjuicio de conservar registros de lo acontecido. A estos efectos se dejará constancia de la actuación” (Ley 906, 2004).

De modo que el revisor fiscal entra a jugar un papel muy importante, dado que este puede entrar a pertenecer a la investigación por parte de las autoridades en caso de no reportar actividades sospechosas que puedan conllevar al fraude, tal como lo estipulan las funciones del revisor fiscal en el artículo 27 de la Ley 1762 del 2015.

En ese sentido, para iniciar con los procesos de análisis se realizó una encuesta que ayudó a identificar qué procesos de la auditoría eran los más utilizados por los revisores fiscales en Colombia; esta encuesta fue enviada a las diferentes bases de datos tales como el “Instituto Nacional de Contadores Públicos, Portal del Colegio de Contadores Profesionales de Colombia y las bases de datos de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana”.

Esta encuesta se realizó de forma anónima dada la susceptibilidad de la información requerida, por esto las respuestas obtenidas por parte de los revisores fiscales pudieron contemplar diferentes industrias, así como empresas de diferentes tamaños.

Ahora bien, la primera pregunta buscó conocer si el encuestado cumplía con la calidad de revisor fiscal debido a que solo se trabajó con esta población, en el caso de que no fuera revisor fiscal la encuesta se cerraba; a continuación se puede observar la respuesta ante esta pregunta:



*Figura 2.* ¿Es usted revisor fiscal?

Fuente: elaboración propia

Del total de la población encuestada se obtuvieron 685 respuestas, de las cuales 420 fueron de revisores fiscales. De esto se puede inferir que la mayor parte de los encuestados (el 61 %) tenían la responsabilidad de responder ante las funciones normativas comprendidas por los entes de control sobre las funciones del revisor fiscal, y adicional, estos revisores debían responder por la opinión generada sobre los estados financieros con evidencia suficiente y adecuada.

Como se expuso en el párrafo anterior, los revisores fiscales poseen funciones específicas que deben revelarse bajo diferentes normativas; para este trabajo fue importante recalcar el conocimiento sobre la Ley 1474 de 2011, artículo 7, donde queda expresado lo que sigue:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción <sic> En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional. (Art. 7)

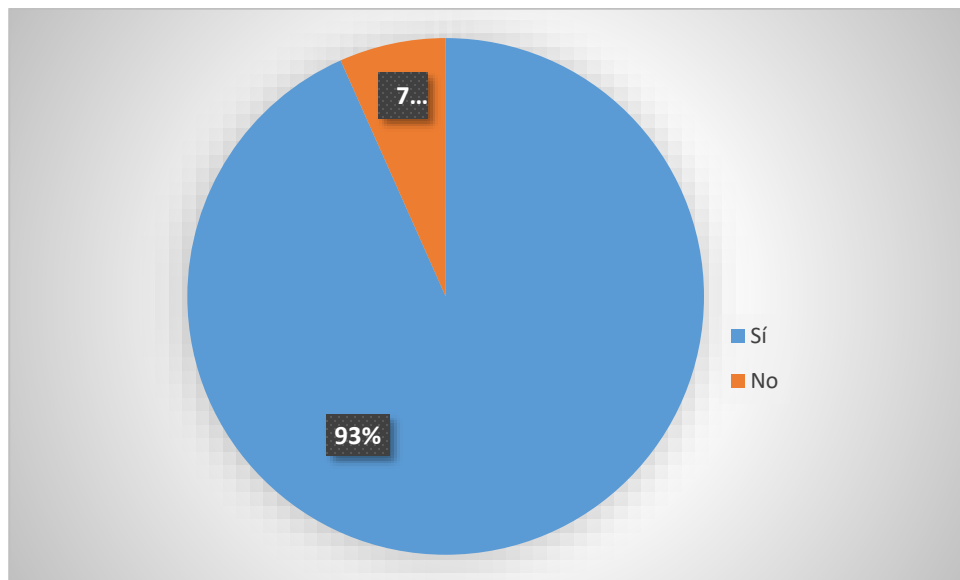


Figura 3. ¿Conoce las responsabilidades del revisor fiscal consignadas en la Ley 1474 de 2011, artículo 7?

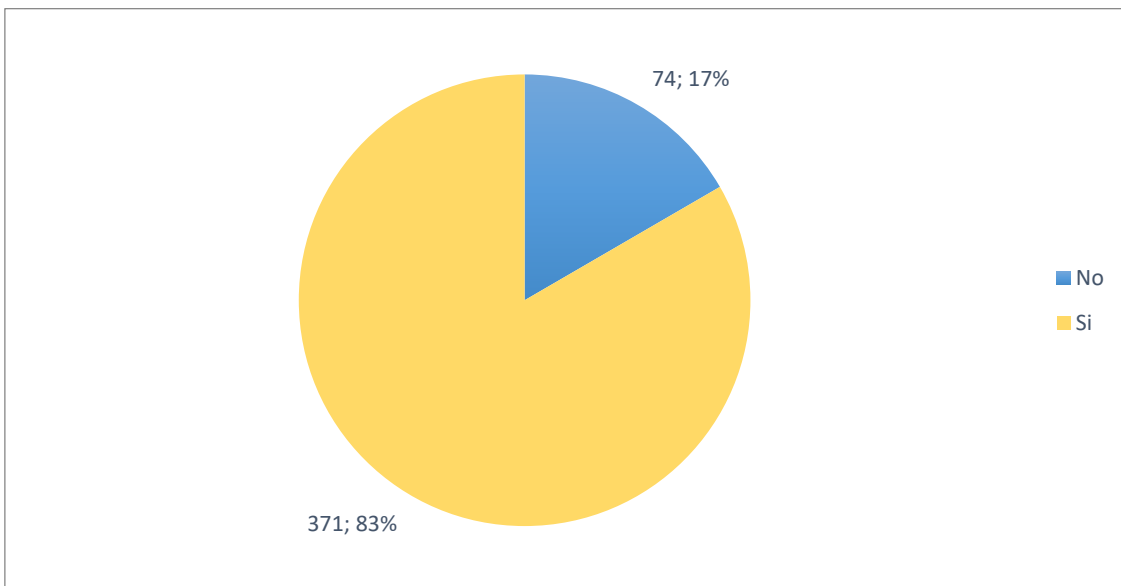
Fuente: elaboración propia

A las 420 personas que cumplían con el rol de revisor fiscal, se les preguntó si conocían las responsabilidades consignadas en la Ley 1474 de 2011 correspondientes a los revisores fiscales; respecto a eso, el 93 % (392) afirmó que conocía esta ley y el 7 % (28) la desconocía. Esto indica que la gran mayoría tenía referentes sobre esta ley pero aún quedaban algunos profesionales que

podían estar expuestos a incurrir en infracciones por falta de conocimiento. Remitiéndose al estudio de Lozano, Cardozo y Giraldo (2018) en el que se preguntó sobre sus conocimientos de la Ley 1762 de 2015 que expresa lo siguiente:

Se deben reportar a la unidad de información y análisis financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos de literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores. (Art. 102)

Luego se preguntó el conocimiento de la obligación impuesta a los revisores fiscales en la Ley 1762 de 2015 sobre el reporte de las operaciones sospechosas, así “el 83 % (371) de los Revisores Fiscales encuestados manifiesta que sí conoce la obligación impuesta a través de la Ley 1762 de 2015 de enviar Reporte de Operaciones Sospechosas (ROS) a la UIAF, mientras que un 17 % (74) no conoce dicha norma” (Art. 27). Es posible afirmar entonces que la mayor parte de los encuestados conocía estas dos leyes que comprenden la función del revisor fiscal, pero sigue siendo inquietante la población que aun sin conocerla ejerce dicho rol.



**Figura 4.**

Fuente: (Lozano, Cardozo, Giraldo, & Daza, 2018)

Seguido de lo anterior, la encuesta continuó analizando los presuntos casos de delitos económicos y financieros que se habían podido detectar en la auditoría de estados financieros actuando como revisor fiscal.

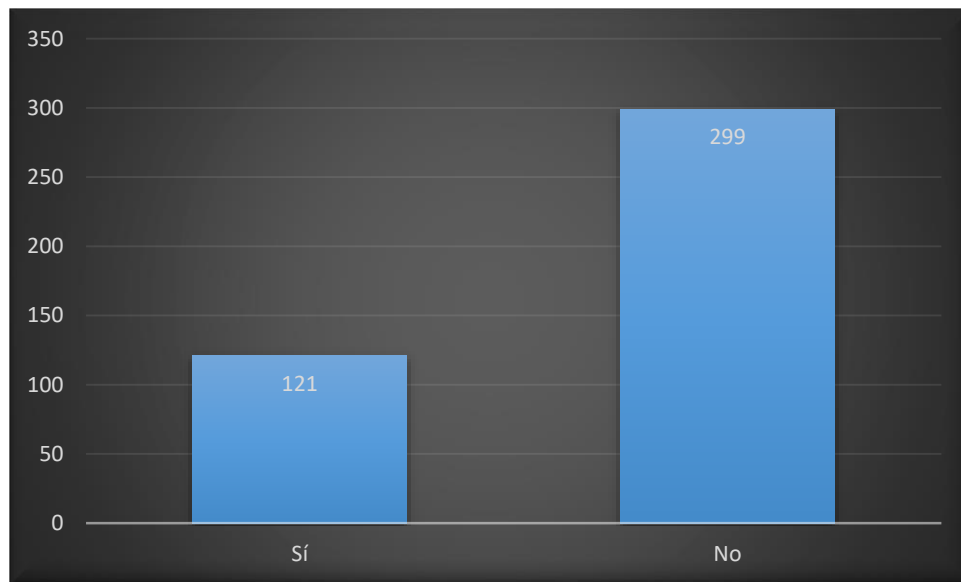


Figura 5. ¿Ha detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros?

Fuente: elaboración propia

En este punto, de las 420 personas que cumplían con el rol de revisor fiscal, 121 habían detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros, esto significa que aproximadamente el 29 % de los revisores fiscales encuestados habían detectado posibles fraudes o delitos. Este hecho indica que los revisores fiscales no están exentos de detectar presuntos casos teniendo en cuenta que la función principal de los mismos no es la detección de delitos económicos y financieros. Cabe mencionar además que en este trabajo es importante señalar los casos detectados por los revisores fiscales, razón por la que al responder no se cerraba la encuesta.

Al respecto, el informe de la ACFE "Report to the nations 2018 global study on occupational fraud an abuse" indica que Colombia es el tercer país de América Latina y el Caribe que presenta más casos de fraude con 10, seguido de Brasil con 22 y México con 29.

**FIG. 69 Cases by country in Latin America and the Caribbean**

| Country               | Number of cases |
|-----------------------|-----------------|
| Antigua and Barbuda   | 1               |
| Argentina             | 8               |
| Bahamas               | 3               |
| Belize                | 1               |
| Brazil                | 22              |
| Chile                 | 8               |
| Colombia              | 10              |
| Costa Rica            | 1               |
| Curaçao               | 2               |
| Grenada               | 1               |
| Haiti                 | 1               |
| Honduras              | 1               |
| Jamaica               | 6               |
| Mexico                | 29              |
| Nicaragua             | 3               |
| Peru                  | 5               |
| Saint Kitts and Nevis | 1               |
| Trinidad and Tobago   | 7               |
| <b>Total cases:</b>   | <b>110</b>      |

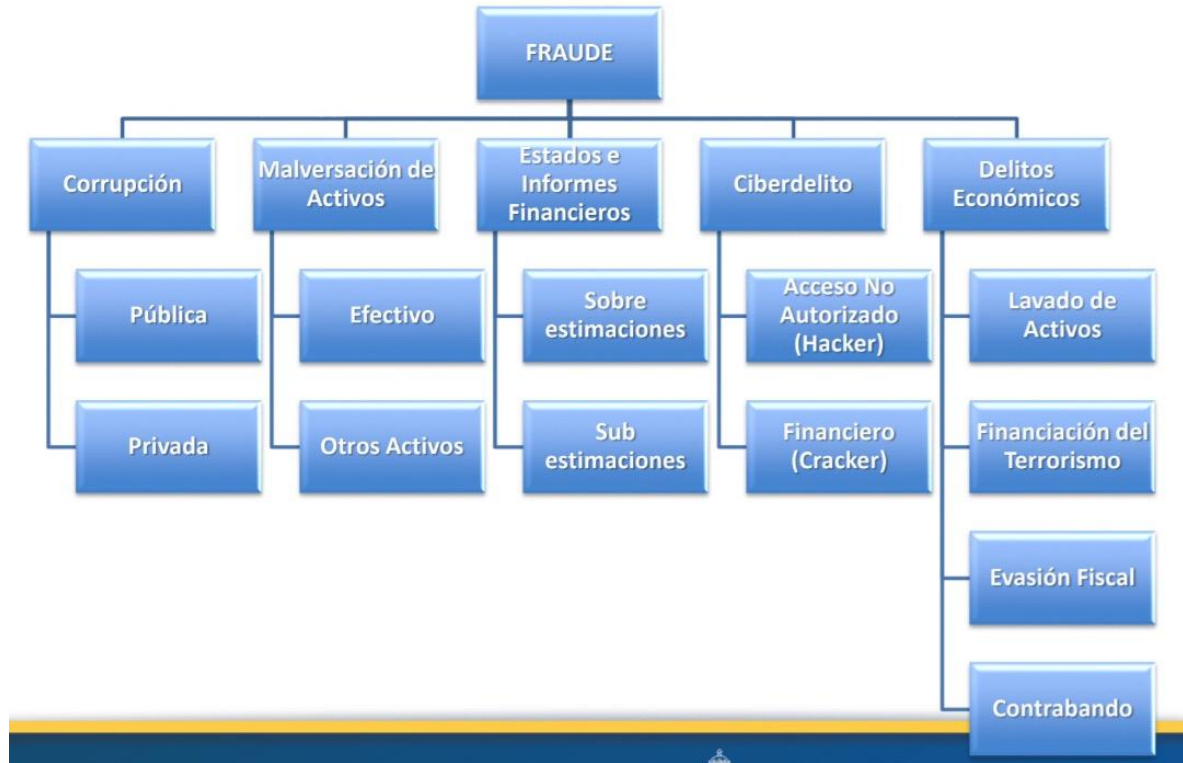
*Figura 6.* Casos por país en Latinoamérica y el Caribe

Fuente: (Association of Certified Fraud Examiners, 2018)

Según lo anterior queda presente la inquietud de las 299 personas que no han detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros, si es por qué en la auditoría de estados financieros no se han detectado los mismos pero posteriormente se pudieron haber materializado, o si por el contrario efectivamente la auditoría de estados financieros se encontraba libre de delitos económicos y financieros.

Por su parte, la encuesta prosiguió con la población de 121 revisores fiscales, a quienes se les interrogó sobre los presuntos tipos de fraude que habían detectado en el proceso de su revisoría.

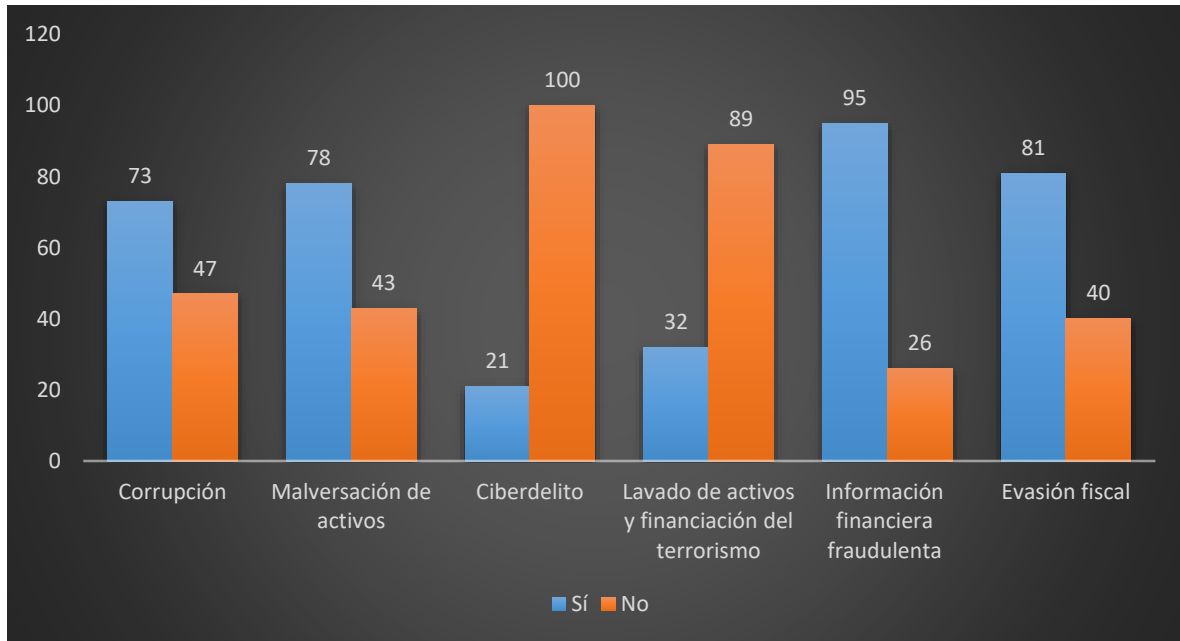
Para esto se utilizó la tipología del ACFE (Association of Certified Fraud Examiners).



**Figura 7.**

Fuente: elaborado por (Baracaldo & Daza, 2015)

Fue así como con base en las 121 personas que respondieron que habían detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros, se realizó la siguiente pregunta: Seleccione sí o no en los tipos de delitos económicos y financieros en los que haya detectado presuntos casos de fraude. Para distinguir los tipos de delitos económicos y financieros se tomó como guía el árbol del fraude expuesto anteriormente.

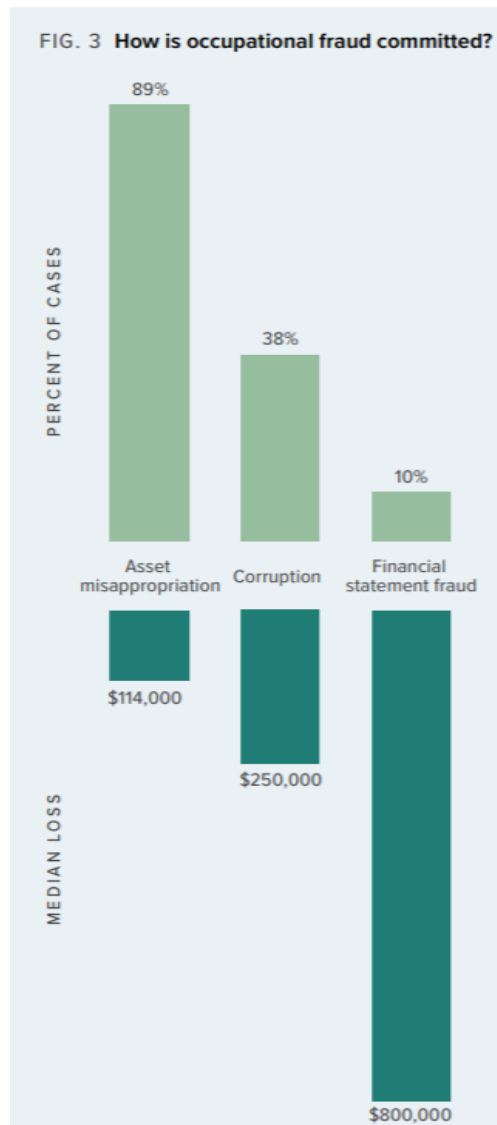


**Figura 8.**

Fuente: elaboración propia

Se evidenció entonces que el tipo de fraude que más se detectó fue el de información financiera fraudulenta con 95 casos, seguido de la evasión fiscal con 81 casos y en tercer lugar la malversación de activos con 78 casos.

De acuerdo con el informe de la ACFE "Report to the nations 2018 global study on occupational fraud and abuse", los tres tipos de delitos económicos y financieros más cometidos son primero, la malversación de activos con 89 % y con una pérdida no tan representativa de \$114,000; segundo, la corrupción con un 38 % de casos cometidos y pérdidas de \$250,000 y tercero, los estados financieros fraudulentos con un porcentaje de 10 % de casos cometidos pero con una pérdida de \$800,000, que es una cifra muy superior a las anteriores.



*Figura 9. ¿Cómo se comete el fraude laboral?*

Fuente: (Association of Certified Fraud Examiners, 2018)

Por otra parte, en la encuesta realizada no se indagó el monto de los fraudes detectados por los revisores fiscales colombianos, pero según el informe de ACFE queda claro que el fraude en estados financieros es el que representa las mayores pérdidas, en promedio, en las organizaciones. De lo anterior se puede concluir que a pesar de que los estados financieros se encuentren con un menor porcentaje de casos cometidos, las pérdidas son mayores y comparando los resultados de la encuesta realizada a los revisores fiscales con los datos de la ACFE, resulta

que el tipo de delito más representativo es el fraude a los estados financieros; se puede observar también que la razón por la que se presenta menor cantidad de veces es porque los estados financieros se presentan una vez al año.

## **Capítulo 2. Procesos de la auditoría forense**

En principio se debe decir que la prevención, la detección y la investigación son los tres pilares básicos de la lucha contra el fraude. Los diferentes gobiernos trabajan hoy más que nunca por evitar esta práctica ya que cada euro defraudado significa una reducción en los servicios sanitarios o en la educación. Es por eso que deben utilizar toda la información disponible y tratarla de forma eficaz con tecnología como Big Data, de modo que permita calcular la propensión al fraude de cada transacción con gran precisión y en segundos (Cañal, 2012).

A la hora de definir una estrategia de lucha en contra del fraude se tienen tres grandes bloques en los que puede actuar, estos son a saber, la prevención, que permitiría detectar el fraude antes de que este entre en los sistemas, pasando de una cultura de primero pagar y después comprobar, a la de analizar el riesgo de fraude antes de pagar. El segundo es la detección, en la que una vez el defraudador ha conseguido entrar en el sistema, se debe mejorar los mecanismos de localización de forma que se incremente la probabilidad de encontrar los casos fraudulentos en los procesos de inspección e investigación. Y finalmente, la corrección, que consiste en poner los mecanismos adecuados para una vez sea detectado el fraude, ser capaces de recuperar de la forma más eficiente posible el dinero defraudado. Entonces, cuando es detectado el problema muchos defraudadores utilizan de nuevo todas sus armas posibles para eludir el pago que es necesario atajar (Cañal, 2012).

## **Detección**

Ninguna organización es inmune al fraude, por lo cual las empresas deben contar con un programa de prevención de riesgos de fraude que ayude a reducirlo con medidas de prevención, detección y respuesta. Hay tres tipos comunes de fraudes: malversación de activos, corrupción y estados financieros fraudulentos, estos se presentan cuando hay una oportunidad percibida de cometer el acto y de ocultarlo (triángulo del fraude: poder, oportunidad y racionalización). Por lo anterior, las organizaciones deberían reducir las oportunidades de fraude por medio de la identificación y medición de los riesgos de fraude, tomando medidas para mitigarlos al implementar y supervisar controles internos preventivos y de detección, así como otras medidas disuasorias como lo expresa Gonzalvo citado de (Salas & Reyes, 2015, p. 583).

De tal manera, se espera que el auditor forense tenga una base fuerte en lo relativo al manejo contable, esto acompañado de conocimientos sólidos de auditoría, valoración de riesgos y control; además, debe demostrar un conocimiento del ambiente legal necesario para su trabajo como litigante y tener una serie de habilidades para una ejecución eficiente en su labor como la comunicación, las habilidades de detective y de litigante audaz (Castro, 2002). Esto para que el revisor fiscal pueda identificar indicios de fraude en estados financieros y así cumplir con la definición de la auditoría forense, que afirma que esta se encarga de detectar y desenterrar indicios con evidencias de fraudes corporativos o actos de corrupción en entes privados o públicos, en la observación de libros contables, balances y facturas de una compañía o papeles de trabajo (Saccani, 2010).

Por otro lado, otro mecanismo que es partícipe en la detección del fraude es la aparición de nuevas tecnologías, ya que en muchos casos estas han generado una evolución en las técnicas o

herramientas disponibles para la prevención, detección e investigación del fraude. Unas de las más usadas son las herramientas de análisis de datos, herramientas de análisis forense y por último las herramientas de comunicación y seguimiento (Veiga, 2011).

Es así como el alcance de la auditoría financiera y el rol del auditor independiente se expandió, tanto por el efecto de su opinión como por las responsabilidades que de esta se desprenden. Una de estas responsabilidades está relacionada con la prevención y la detección del fraude organizacional, que dicho sea de paso, es una problemática que permea la economía internacional. De acuerdo con el “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. 2014 Global Fraud Study”, se estima que las pérdidas por este fenómeno equivalen al 5 % de las ganancias de las empresas y si se aplica al Producto Bruto Mundial de 2013, la cifra estaría cercana a los 3,7 billones de dólares, según la ACFE en el 2014 (Baracaldo & Daza, 2015).

Por otro lado, las oportunidades para detectar un fraude se tienen más presentes en los auditores internos puesto que tienen grandes ventajas por las condiciones mismas de su labor. Por ejemplo, las alertas de los empleados respecto a la presencia de un fraude es una de las formas más comunes de detectar su ocurrencia (Ratley, 2014). En el 2014, de acuerdo con el informe global de fraude de ACFE (2014, p. 4) “más del 40 % de los casos de fraude fueron detectados por un aviso de los empleados, además de representar más del doble de la tasa de descubrimientos con cualquier otro método de detección”.

En ese sentido, según Kaplan, Richmond-Pope y Samuel citado por (Salas & Reyes, 2015) no se puede desconocer la importancia de la función de la auditoría interna en la detección de fraudes, pues las organizaciones que cuentan con esta son más propensas a detectarlos que aquellas compañías que no tienen tal función, o en las que la misma es ejercida por medio de la

externalización de servicios; así lo expresó Coram, Ferguson & Moroney, citado por Salas & Reyes (2015).

En esa medida, los modelos existentes para detectar fraude en una auditoría se fundamentan en varias investigaciones. Para situar un caso, en 1991 se realizó en una tesis doctoral de Glen David Moyes una investigación cuyo fin era determinar el grado de efectividad de 218 técnicas de auditoría para detectar el fraude, contenidas en Statement Auditing Standards. Por otra parte, Owusu-Ansah, Moyes, Oyelere y Hay (2006) realizaron una investigación para determinar si 56 procedimientos estándar de auditoría para detección de fraudes en el ciclo de almacén eran percibidos por los auditores externos de Nueva Zelanda como efectivos (Salas & Reyes, 2015). Como se puede observar en el desarrollo del proceso de la auditoría forense, el campo es muy amplio y la detección es uno de los componentes más importantes para esta rama de la auditoría; las investigaciones son precisas para incentivar las técnicas que podrían servir en la detección de fraudes.

Por otro lado, una de las herramientas que se utiliza en la detección es la recolección de información y posteriormente su análisis con el propósito de poder justificar y concluir la postura de su detección. Para complementar esta información se tienen diferentes tipos de procesos de auditoría como la etapa de su auditoría; la búsqueda y recolección de información; los criterios de la auditoría (el alcance); la evidencia de la auditoría; los tipos de auditoría; el informe de la auditoría; el informe del auditor; el seguimiento y finalmente el mandamiento del auditor de calidad. De acuerdo con González y Arciniegas (2015):

La búsqueda y recolección de información: la auditoría en sitio consiste en buscar, recolectar información de los procesos y actividades de la organización. Esto se hace a través de entrevistas, lecturas, observaciones y análisis. Las fuentes de información son:

entrevistas con empleados, documentos, registros, observaciones de actividades y bases de datos informáticas. (p. 32)

Esta información recolectada al ser elemento esencial de la auditoría se clasifica como la evidencia del auditor, contemplada así:

Los registros, declaraciones de hechos o cualquier otra información que son pertinentes de hechos o cualquier información que son pertinentes para los criterios de auditoría y que son verificables. Puede ser documentada o basada en la observación -hechos-. Debe estar relacionada con el proceso evaluado, puede ser cuantitativa o cualitativa y ser verificable. (González y Arciniegas, 2015, p. 34)

Al identificar la información que se utilizará como evidencia en la auditoría se debe analizar el alcance o enfoque que se requiere para la misma, por tal razón “una auditoría de información, integrada en la fase de análisis y diagnóstico, es un elemento fundamental para elaborar nuestros mapas del conocimiento y establecer las iniciativas que van a contribuir a la gestión de los contenidos” (Barceló, 2001, p. 119). Adicionalmente, contempla que los procesos más habituales para la recolección de información y posteriormente su análisis.

Asimismo, existen en la organización diferentes tipos de información, como la información interna y la externa, y a las que se les debe realizar un análisis diferente por los factores que contempla esta información. Al reunir las conclusiones derivadas de las técnicas se puede realizar el dictamen por el revisor fiscal; de esa forma, según Jaramillo (2014):

El dictamen del revisor fiscal es un documento que pretende otorgar confianza al principal sobre las acciones de la administración, pero la información que estos contienen no ofrecen confianza ni siquiera sobre las acciones del revisor fiscal, pues lo que allí se revela es mínimo, previsible y falta de claridad sobre las acciones

desarrolladas por este para llegar a los juicios profesionales allí presentados, generando la probabilidad de la ocurrencia de un riesgo moral por las acciones ocultas del administrador o del revisor fiscal, así como por la información oculta a la luz de las decisiones del principal. (p. 1)

De acuerdo a lo anterior las siguientes preguntas de la encuesta se enfocan en los procesos que utilizan los revisores fiscales en el desarrollo de su auditoría de los estados financieros, contemplando cuáles son las más utilizadas. Entre estas técnicas se encuentran las que siguen:

- Análisis de transacciones financieras, en donde Saccani (2010) expresó que "el análisis de estados financieros y otras revisiones de documentos proporcionan información sobre la situación financiera de la organización, el flujo de información a través de la misma y el control de las debilidades que puedan existir" (p. 18).
- Revisión de controles en proceso, dentro de esto se encuentra la verificación de antecedentes judiciales, empresas relacionadas de persona jurídica. De acuerdo con Ortega y Peña (2016), el robo de dinero en efectivo se presenta por la evasión de controles y procedimientos de la empresa.
- Análisis de laboratorio de evidencias físicas y electrónicas, verificación de integridad de evidencia física y digital, en el cual se realizará un análisis para obtener una impresión del universo completo de la información (Saccani, 2010).
- Revisión de fuentes confidenciales, información suministrada por el Banco de la República de Colombia (B.R.C) y/o consultas registradas por el sector financiero y no financiero.
- Entrevistas al personal capacitado, "las entrevistas proporcionan información valiosa sobre las fortalezas y debilidades del proceso. Deben abarcar desde la alta dirección hasta

empleados de línea, las diferentes opiniones pueden proporcionar información valiosa" (Saccani, 2010, p. 43).

- Revisiones de documentos públicos e investigación de antecedentes, dentro de esto se encuentra la verificación de antecedentes judiciales, empresas relacionadas de persona jurídica.

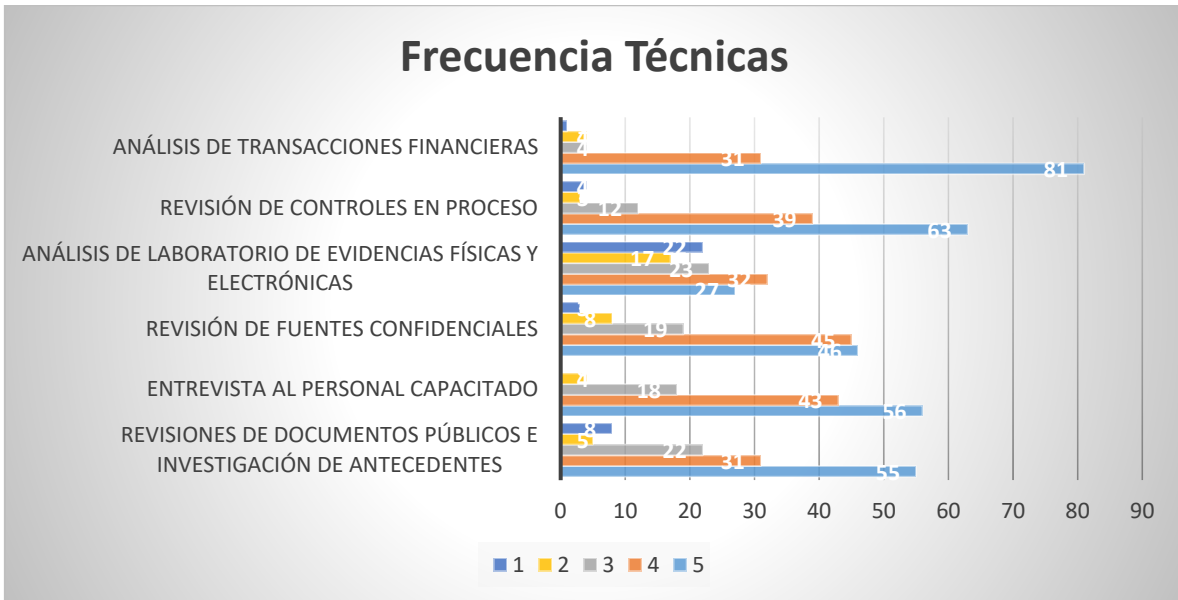


Figura 10. Frecuencias técnicas

Fuente: elaboración propia

Para poder analizar los datos arrojados por la encuesta se utilizó la Escala de Likert de acuerdo a la frecuencia de utilización en la que 5 = siempre; 4 = casi siempre; 3 = a veces; 2 = casi nunca y 1 = nunca.

Se evidenció que las técnicas más usadas por los revisores fiscales que detectaron presuntos casos de delitos económicos y financieros fueron el análisis de transacciones financieras usada por el 67 % de los profesionales encuestados; luego la revisión de controles en proceso utilizada por el 52 % de ellos. Según los mismos resultados, la técnica menos usada por los revisores

fiscales fue el análisis de laboratorio de evidencias físicas y electrónicas. Por su parte, la siguiente pregunta se enfocó en la revisión de fuentes previa a la auditoría, así:

- Análisis de riesgos en la entidad. Validación del tipo de industria en la que se encuentra la compañía con el fin de validar los riesgos inherentes que puede tener. De acuerdo con los autores Ortega y Peña (2016) al identificar las acciones y relaciones de los riesgos a los que se encuentran sujetos los riesgos, contribuye al mejoramiento del control y la investigación de dichas irregularidades para tener soporte de la denuncia.
- Verificación en listas restrictivas de la alta gerencia. Validación en listas restrictivas del personal de la compañía que pueda generar indicios de fraude en otras organizaciones.
- Determinar activos registrados en diversas jurisdicciones. Conocimiento de la entidad en diferentes partes del mundo, Ortega y Peña (2016) expresaron:

Alguna de las fallas que pueden facilitar el fraude financiero y ocupacional, según estudio de la IFAC (Internacional Federation of Accountants) entre estas se encuentra que los “ingresos importantes provenientes de jurisdicciones de alto riesgo, como paraíso con secreto bancario, transferencia de fondos desde y hacia esos lugares. (p. 61)

- Identificación de conflictos de interés. Validación de personas que pueden afectar la toma de decisiones.
- Revisión de variaciones patrimoniales. Información relacionada con la identificación de bienes a nombre de una persona natural o jurídica en otras jurisdicciones.
- Revisión de antecedentes personales y profesionales. Dentro de esto se encuentra la verificación de antecedentes judiciales, empresas relacionadas de personas naturales dentro de la organización y hacia los clientes o terceros.

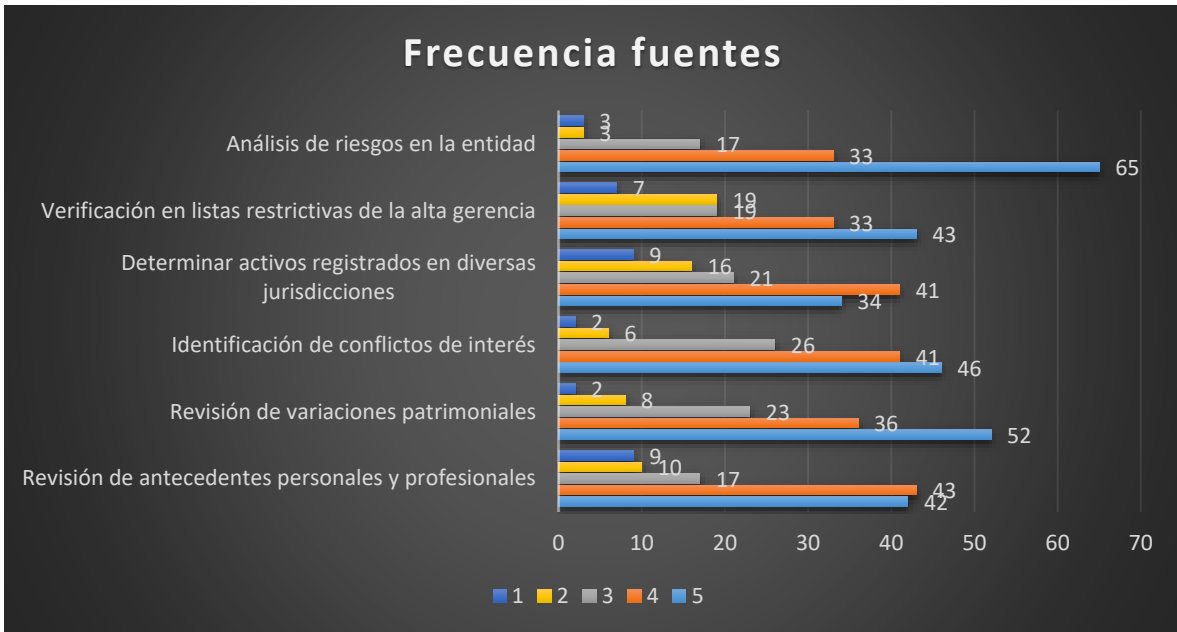


Figura 11. Frecuencia fuentes

Fuente: elaboración propia

Durante el estudio también se evidenció que las fuentes más usadas por los revisores fiscales encuestados, previo a su auditoría, son en su orden, el análisis de riesgos de la entidad (54 %) y la revisión de variaciones patrimoniales. Sumado a ello, realizando el análisis de los datos obtenidos, se evidenció con preocupación que algunas de las fuentes sujetas a esta pregunta fueron generalmente utilizadas en la auditoría a estados financieros y aun así un promedio de 34 revisores fiscales no las usaban con alta frecuencia.

### Capítulo 3

El análisis de datos puede cubrir diferentes funciones de la auditoría forense según Saccani (2010), por tal razón para este trabajo se indagó sobre las tecnologías que podrían utilizar los revisores fiscales en el desarrollo de su auditoría, estas son:

- Validación de bases de datos relacionada a los estados financieros. “Los datos de apoyo son extraídos de bases de datos corporativas y fuentes externas, se deben ejecutar rutinas contra la población completa de las transacciones” (Saccani, 2010, p. 15).
- Análisis de información eliminada con apoyo del departamento de Tecnología de la información (TI). Recuperar información eliminada por los posibles defraudadores, la cual es analizada con el fin de validar información útil.
- Copia forense de correos corporativos y *backups* de usuarios. Los archivos de respaldo o *backups* están diseñados para restaurar un sistema completo luego de la ocurrencia de un evento, más allá de tener la capacidad de recuperar la información o correos electrónicos de usuarios.

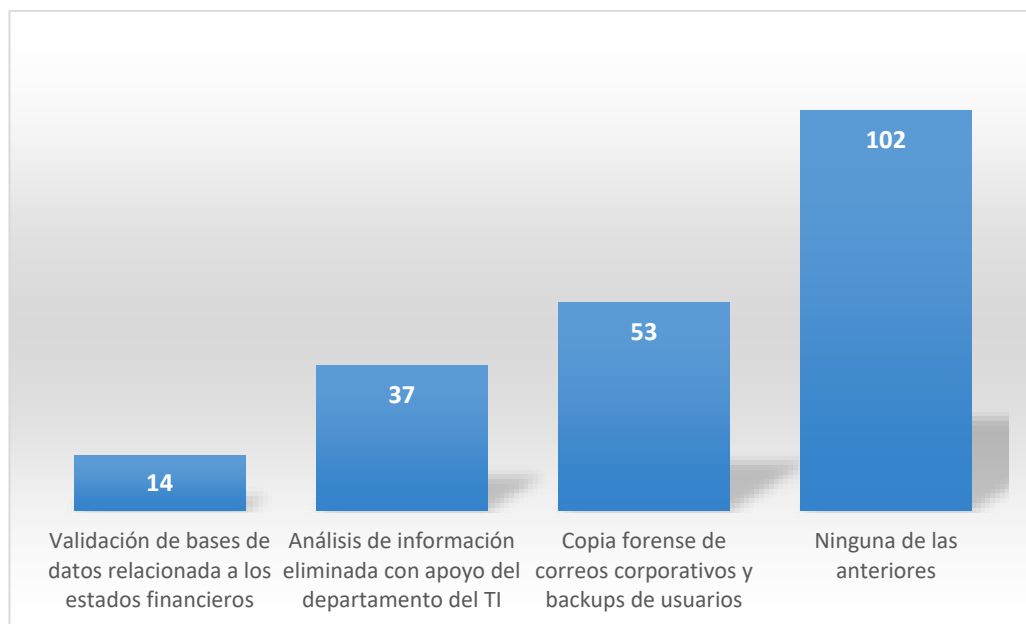


Figura 12. Tecnologías

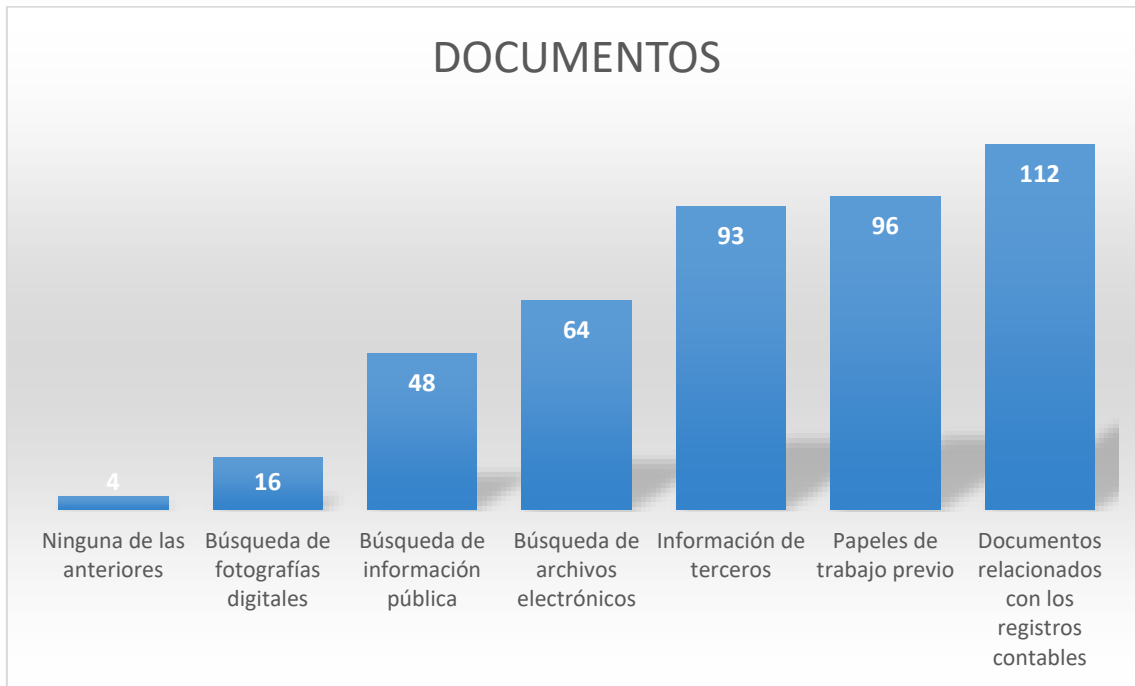
Fuente: elaboración propia

De los resultados anteriores se puede confirmar que el **xx** % de los revisores fiscales encuestados no usaban los procedimientos tecnológicos señalados en la encuesta para el

desarrollo de sus auditorías. Cabe añadir que las herramientas tecnológicas son mecanismos que facilitan la auditoría y que año tras año han venido incursionando en nuevos programas para realizar un mejor análisis de los comportamientos o procesos de las compañías a auditar; asimismo, las herramientas se pueden utilizar de forma que generen valor y se evalúen nuevos atributos que soporten la evidencia y la auditoría. Los siguientes aspectos se refieren a la documentación utilizada a lo largo de la auditoría:

- Documentos relacionados con los registros contables. Documentación financiera tal como libros contables; registros extracontables; contratos; notas; comprobantes relacionados con los activos y pasivos de la compañía; comprobantes de operaciones bancarias; correspondencia bancaria; documentos de cajas de seguridad.
- Papeles de trabajo. Revisión y análisis de papeles de trabajo realizados en auditorías anteriores, con el fin de tener idea de cómo se ha venido presentando la auditoría y la compañía; también evaluar su historia e identificar los hallazgos que la compañía ya ha presentado.
- Información de terceros. Información que no es proporcionada externa la entidad, tales como confirmaciones bancarias, confirmaciones de clientes, entre otras.
- Búsqueda de archivos electrónicos. Computadores y otros medios de almacenamiento de información electrónica tales como computadores de escritorio y portátiles, *CD-ROMs* y otros medios de almacenamiento.
- Búsqueda de información pública. Inspección general de justicia, se validan las copias de legajos de una compañía, tales como acta constitutiva; estatutos; actas de modificaciones de capital; estados financieros anteriores; domicilios de la sociedad y existencia de restricciones.

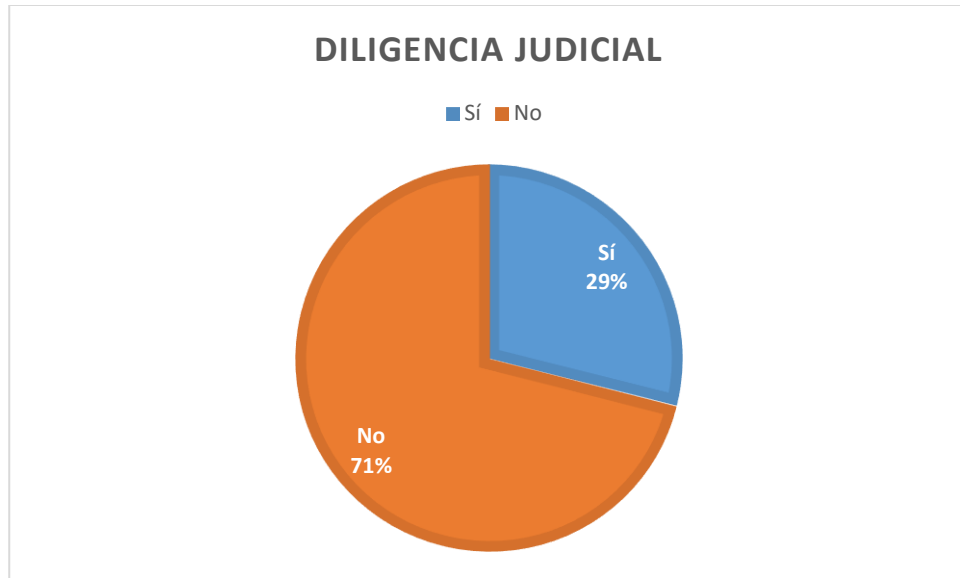
- Búsqueda de fotografías digitales. De acuerdo con Ortega y Peña (2016) se tiene como objetivos “la autenticidad o determinar la autoría de un soporte, en donde se analiza los guarismos, gráficas y firmas utilizando la técnica de la grafología forense el cual ayuda a la detección de falsificaciones”.



*Figura 13. Documentos*

Fuente: elaboración propia

Se puede observar de lo anterior que los documentos más utilizados en la auditoría de estados financieros fueron los documentos relacionados con los registros contables, los papeles de trabajo previos y la información de terceros (confirmaciones externas); igualmente, muchas de las auditorías se basan en información entregada por la entidad o confirmaciones externas, pero se podría apoyar avalando estos soportes por medio de una búsqueda de fotografías digitales o implementando la grafología forense como método alternativo y corroborando la veracidad de las firmas o registros que en el se estipulen.



*Figura 14.* Diligencia judicial

Fuente: elaboración propia

De las 121 personas que respondieron que sí habían detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros, se les preguntó si habían estado en diligencias judiciales presentando sus informes, a este interrogante 35 personas respondieron afirmativamente. Esto indica que los revisores fiscales sí son llamados a diligencias judiciales para que presenten sus informes de los presuntos delitos económicos y financieros detectados.

### **Conclusiones**

En principio se hace necesario argüir que tanto la revisión fiscal como la auditoría forense son áreas separadas y con unas funciones específicas, empero, la auditoría forense al poseer herramientas y técnicas puede apoyar ciertas labores de la revisoría fiscal en aras de incrementar la certeza del desarrollo de la auditoría de estados financieros, comprendiendo que la función del revisor no es detectar un fraude pero en sus funciones está denunciar cualquier operación sospechosa.

Es así como se determinó que los revisores fiscales sí pueden detectar presuntos casos de delitos económicos y financieros, teniendo claro que su función principal no es detectar los mismos; circunstancia que se reflejó en el hecho de que de los 420 profesionales encuestados en este estudio que se desempeñaban como revisores fiscales, 121 habían detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros; asimismo, el delito que más se presenta según los resultados obtenidos es la información financiera fraudulenta, seguido de la evasión fiscal y de la malversación de activos.

Adicionalmente, después de esto y a pesar de lo hallado, queda la inquietud en torno a si las 299 personas que no habían detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros, no lo habían hecho porque en la auditoría no se habían detectado estos, pero posteriormente se pudieron haber materializado, o si por el contrario, efectivamente la auditoría de estados financieros se encontraba libre de delitos económicos y financieros.

Respecto a ello, es oportuno decir que la ISAE 3000 es la norma para trabajos de aseguramiento distintos de estados financieros históricos, que constituyen el punto de referencia tanto para desarrollar la auditoría forense como para aquellos revisores fiscales que realizan auditorías distintas a la financiera. Igualmente, lo es mencionar que cuando los revisores fiscales realizan auditoría a estados financieros basan su trabajo en las Normas Internacionales de Aseguramiento (NIA por sus siglas).

Por su parte, la Ley 4 de 1913, que versa sobre el régimen político y municipal, en su artículo 56 indica que “no podrá alegarse ignorancia de la ley para excusarse de cumplirla, después de que esté en observancia”, a causa de esto y con base en la encuesta realizada, las 28 personas que no conocían las responsabilidades consignadas en Ley 1474 de 2011 podían estar expuestos a incurrir en infracciones ante la ley.

Los fraudes cometidos en la actualidad el ACFE y la encuesta del trabajo permiten inferir que la modalidad más utilizada para cometer fraude se encuentra entre los estados financieros, una de las razones podría ser que la auditoría que se realiza a estos tiene una frecuencia anual.

Las técnicas de la auditoría forense más utilizadas por los revisores fiscales son el análisis de riesgos en la entidad, que comprende los riesgos inherentes en los que puede incurrir la organización; también se puede evidenciar la técnica de variaciones patrimoniales identificando los bienes y el valor razonable de estos; por último, la técnica del análisis de transacciones financieras ayuda a identificar información sobre la situación financiera de la organización, el flujo de información a través de la misma y el control de las debilidades que puedan existir, como lo estipuló Sacanni; esto con el fin de tener un mayor entendimiento sobre la empresa a tratar y su industria, contemplando los posibles riesgos y cómo llegar a mitigarlos de la mejor forma.

Las herramientas que más han utilizado los revisores fiscales en el desarrollo de la auditoría se encuentran presentes en la copia de correos corporativos y *backups* de los usuarios, como también en los documentos relacionados con los registros contables; en torno a ello, una de las preocupaciones más altas es la poca utilización de herramientas tecnológicas para el desarrollo de una auditoría, que se podrían empezar a usar y quizás pueden ser de gran ayuda al momento de presentar pruebas en diligencias judiciales.

Los revisores fiscales deben tener al día los papeles de trabajo por si se llegasen a necesitar o un ente de control los solicite; se debe saber que cualquier entidad puede estar expuesta al fraude y no se está exenta de ser requerido para testificar o justificar la opinión entregada a la auditoría de estados financieros; de la encuesta se pudo observar que un 29 % (35 personas) alguna vez había tenido que presentar sus informes en diligencias judiciales; por tal razón, es posible afirmar

que al utilizar diferentes procesos de evaluación al desarrollo de la auditoría de estados financieros se puede mitigar el fraude. Muchas veces la organización se acostumbra a los mismos procesos que evalúa el revisor fiscal, sin embargo, al plantear nuevas estrategias se podrían encontrar hallazgos relevantes y aportar de este modo un mayor valor a la auditoría.

### **Recomendaciones**

Después de los hallazgos obtenidos con este estudio, se recomienda realizar un análisis más profundo sobre las herramientas que se pueden utilizar en la auditoría, para aportar así valor y cumplir con las funciones otorgadas por los entes de control. La preocupación de la responsabilidad que abarcan los revisores fiscales día a día aumenta cada vez más y el manejo que se le da a los alcances de los procesos de auditoría incrementa, haciendo de esa forma que sea más compleja y extensa la auditoría; por lo tanto, no sobra apoyar la evaluación con herramientas que permitan identificar factores de riesgo o ayuden a soportar la opinión que se le va a dar a los estados financieros.

Cabe recalcar que no es obligatorio el uso de estos procesos para los revisores fiscales, pero es importante denotar que no se encuentran tampoco exentos de manejar compañías que contemplen en sus estados financieros fraude y se puedan tener herramientas que detecten algún tipo de error de fraude cumpliendo con la función de denunciar operaciones sospechosas y con el deber de dar fe pública.

## Referencias

- Arcila, R. H. (2018). *Auditoría forense*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2018). *Report to the nations*. Obtenido de Global study on occupational fraud and abuse: <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf>
- Baracaldo, N., & Daza, L. (2015). Panorama de los currículos de programas de Contaduría Pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros. *Cuadernos de contabilidad*, 733-759.
- Barceló, M. (2001). *Hacia una economía del conocimiento*. Madrid: PWC-ESIC.
- Cano, M., & Castro, R. (2014). Auditoría forense. *Instituto de auditores internos de la República Dominicana, INC*, 6.
- Cañal, A. (2012). El papel de la lucha contra el fraude en la recuperación económica. *Estrategia financiera*, 14-18.
- Cardozo, J. M. (18 de Diciembre de 2014). *Comunidad Contable*. Obtenido de Comunidad Contable:  
[http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida\\_1111/contrapartida\\_1111.asp?print=1](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_1111/contrapartida_1111.asp?print=1)
- Castro, B. (2002). Una aproximación a la auditoría forense. *Cuadernos contables*, 76.
- Castro, R. M. (20 de Diciembre de 2004). *Legis*. Obtenido de Legis:  
[http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador\\_7680752a7d96404ce0430a010151404c](http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d96404ce0430a010151404c)

Colegio de Contadores Públicos de México. (22 de Mayo de 2006). *Colegio de Contadores Públicos de México*. Obtenido de Colegio de Contadores Públicos de México:  
<https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinindependiente14.pdf>

Congreso de Colombia. (2015). Decreto 302 de 2015 . *Diario Oficial*. Año CL. N. 49431.  
Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (1913). Ley 4 de 1913. *Diario Oficial* 15.012, del 6 de octubre de 1913. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (1990). Ley 43 de 1990. *Diario Oficial*. Año CXXVII. N. 39602. 13, Diciembre, 1990. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (2004). Código de Procedimiento Penal. Ley 906 de 2004. *Diario Oficial* 45.658 de 1 de septiembre de 2004. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (2009). Ley 1314 del 2009. *Diario Oficial*. Año CXLIV. N. 47409.  
Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (2011). Ley 1474 de 2011. *Diario Oficial* 48.128 de 12 de julio de 2011. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República. (2015). Ley 1762 de 2015. *Diario Oficial* 49.565 de 6 de julio de 2015. Bogotá, Colombia.

Diario Oficial de la Unión Europea. (17 de Mayo de 2007). *Diario Oficial de la Unión Europea*.  
Obtenido de Diario Oficial de la Unión Europea:  
<http://www.icac.meh.es/Documentos/viiidirectiva.pdf>

El Tiempo. (2015). *Quitán licencia a firma de revisoría fiscal de Interbolsa*. Obtenido de Sección Economía: <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16263697>

Gómez, H. B. (s.f.). *Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia*. Bogotá.

- González, Ó., & Arciniegas, J. (2015). *Sistema de gestión de calidad: teoría y práctica bajo la norma ISO*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- IASSB. (2004). Norma Internacional de Auditoría 240. *Responsabilidad del Auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*.
- Junta Central de Contadores. (2018). *Home*. Obtenido de <http://www.jcc.gov.co/>
- Lozano, N. A., Cardozo, J. M., Giraldo, & Daza, L. (2018). El rol del revisor fiscal en su lucha contra el lavado de activos y la financiación del terrorismo.
- Márquez, R. H. (2018). *Auditoría forense*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Ortega, S. M., & Peña, P. E. (2016). La auditoría forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de Cartagena. *Universidad de Cartagena*.
- Owusu-Ansah, S., Moyes, G., Oyelere, P., & Hay, D. (2006). An Empirical Analysis of the Likelihood of Detecting Fraud in New Zealand. . *Managerial Auditing Journal*, 12.
- Pantoja, J. (2012). Who is responsible for auditing financial and economic illegal activities? . *Tendencias*, 10.
- Parlamento Europeo. (2006). Directiva 2006/43/CE. *Consejo Europeo*. Bruselas, Bélgica.
- Pontón, A., & Posada, C. E. (5 de Mayo de 2018). *Banco de la República*. Obtenido de Banco de la República: <http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra134.pdf>
- Presidencia de la República. (2015). Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015. *Diario Oficial* 49.726, diciembre 14 de 2015. Bogotá, Colombia.
- Presidencia de la República. (1971). Código de Comercio. *Decreto 410*. *Diario Oficial* 33.339 del 16 de junio de 1971. Bogotá, Colombia.

- Presidencia de la República. (2005). Decreto 4327 de 2005. *Diario Oficial* 46104, 26 de noviembre de 2005. Bogotá, Colombia.
- Ramírez, M., & Reina, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia. *Cuadernos de Administración UniValle*, 29(50), 186-195.
- Ratley, J. (2014). *Report to the Nations on occupational fraud and abuse*. Obtenido de Association of Certified Fraud Examiners- ACFE: <https://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
- Saccani, R. (2010). *Tratado de auditoría forense*. Buenos Aires: Fondo editorial de derecho y economía.
- Salas, J., & Reyes, N. (2015). Modelo propuesto para la detección de fraudes por parte de los auditores internos basado en las Normas Internacionales de Auditoría. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(42) , 579-623.
- Singleton, T., & Singleton, A. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. New Jersey: Wiley Corporate F&A.
- Superintendencia Financiera. (1999). *Doctrinas y conceptos financieros*. Obtenido de <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/Publicaciones/publicaciones/loadContenidoPublicacion/id/18483/dPrint/1/c/00>
- Superintendencia Financiera. (2014). Circular Externa 029 de 2014. Bogotá, Colombia.
- SurveyMonkey. (2018). *¿Qué es el tamaño de la muestra?* Obtenido de <https://es.surveymonkey.com/mp/sample-size-calculator/>

Veiga, J. (2011). *Investigación del fraude interno y externo en el ámbito corporativo (aseguradoras) e institucional: en búsqueda de los por qué, cuándo y cómo*. Bogotá: Editorial Club Universitario.

Villalobos, C. (2011). Forensic Audit as a Tool for Help in the Detection of Acts of Corruption in Public Sector Companies of Cartagena City. . *Aglaga, 16*.

## Anexos

### Anexo 1. Los revisores fiscales y la auditoría forense

Esta es una encuesta realizada por estudiantes de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana como fuente para su trabajo de investigación. El objetivo de la misma es conocer su experiencia como revisor fiscal en la utilización de técnicas de auditoría forense. Los resultados obtenidos serán empleados únicamente con fines académicos y esta será realizada de forma anónima.

¿Es usted revisor fiscal?

- Sí
- No

Pregunta filtro (si la respuesta es **NO**, se cierra la encuesta)

Funciones del revisor fiscal

¿Conoce las responsabilidades del revisor fiscal consignadas en la Ley 1474 de 2011, artículo 7?

- Sí
- No

¿Ha detectado presuntos casos de delitos económicos y financieros?

- Sí
- No

Pregunta filtro (si la respuesta es **NO**, se cierra la encuesta)

## Presuntos casos de delitos económicos y financieros

Basándose en su respuesta anterior, seleccione sí o no en los tipos de delitos económicos y financieros en los que haya detectado presuntos casos de fraude.

Corrupción:

- Sí
- No

Malversación de activos:

- Sí
- No

Ciberdelito:

- Sí
- No

Lavado de activos y financiación del terrorismo:

- Sí
- No

Información financiera fraudulenta:

- Sí
- No

Evasión fiscal

- Sí
- No

## Técnicas

Responda las siguientes dos preguntas con base en su respuesta anterior, según su frecuencia de utilización. Para ello use los siguientes valores: 5 = siempre; 4 = casi siempre; 3 = a veces; 2 = casi nunca y 1 = nunca.

Indique con qué frecuencia utilizó las siguientes técnicas cuando realizó los procesos de auditoría en estados financieros para apoyar su dictamen:

- Revisiones de documentos públicos e investigación de antecedentes.
- Entrevista al personal capacitado.
- Revisión de fuentes confidenciales.
- Análisis de laboratorio de evidencias físicas y electrónicas.
- Revisión de controles en proceso.
- Análisis de transacciones financieras.

Indique con qué frecuencia utilizó estas fuentes para la revisión previa a la auditoría:

- Revisión de antecedentes personales y profesionales.
- Revisión de variaciones patrimoniales.
- Identificación de conflictos de interés.
- Determinar activos registrados en diversas jurisdicciones.
- Verificación en listas restrictivas de la alta gerencia.
- Análisis de riesgos en la entidad.

## Tecnologías

Señale entre las respuestas, aquellas alternativas que reflejen mejor el desarrollo de su auditoría.

¿Qué tecnologías utilizó cuando realizó los procesos de auditoría en estados financieros para apoyar su dictamen?

- Copia forense de correos corporativos y backups de usuarios.
- Validación de bases de datos relacionada a los estados financieros.
- Análisis de información eliminada con apoyo del departamento del TI.
- Ninguna de las anteriores.

¿Qué documentos utilizó cuando realizó su auditoría?

- Documentos relacionados con los registros contables.
- Búsqueda de información pública.
- Búsqueda de archivos electrónicos.
- Búsqueda de fotografías digitales.
- Papeles de trabajo previo.
- Información de terceros.
- Ninguna de las anteriores.

## Audiencia

¿Alguna vez ha estado en una diligencia judicial para presentar sus informes?

- Sí
- No

## GRACIAS

Esta es una encuesta realizada por estudiantes de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana como trabajo de investigación. El objetivo de esta es conocer su opinión

sobre ciertas herramientas utilizadas en el desarrollo de la auditoría forense. Los resultados obtenidos serán usados únicamente para fines académicos.