

La auditoría forense desde una revisión conceptual, metodológica y empírica

Miguel Ochoa Díez^a
 Estefanía Sepúlveda Arcila^b
 Johana Ramírez Oquendo^c
 Mariela Velásquez Pérez^d

Información del artículo

Recibido: 20/05/2022

Aceptado: 20/06/2022

Clasificación JEL:

H26, K19, M42

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n25a8>

Sugerencia de citación

• Ochoa, M., Sepúlveda, E., Ramírez, O. & Velásquez, M. (2022). La auditoría forense desde una revisión conceptual, metodológica y empírica. Revista Visión Contable, 25, pp. 153-168 <https://doi.org/10.24142/rvc.n25a8>

The forensic audit from a conceptual, methodological and empirical review

Resumen

En este estudio se investigan los avances conceptuales, metodológicos y empíricos de la auditoría forense (AF) en la prevención del fraude contable. El concepto de auditoría forense ha cambiado a través de los años. Además, no existe una metodología concreta respecto a la aplicación y desarrollo de la AF, y por eso las empresas no tienen un modelo establecido. La responsabilidad del auditor está directamente vinculada a la prioridad que las empresas otorguen al proceso. Deben seguirse realizando estudios que permitan una conceptualización integral frente a la AF, y además desarrollar una metodología que pueda ser aplicada por las empresas, bajo el asesoramiento y responsabilidad del auditor forense.

Palabras clave

Auditoría forense, fraude contable, técnicas de auditoría.

Abstract

This study investigate the conceptual, methodological and empirical advances of forensic auditing (AF) in the prevention of accounting fraud. The concept of forensic auditing has changed over the years. In addition, there is no specific methodology regarding the application and development of AF, and therefore companies do not have an established model. The responsibility of the auditor is directly linked to the priority that companies give to the process. Studies must continue to be carried out that allow a comprehensive conceptualization of AF, and also develop a methodology that can be applied by companies, under the advice and responsibility of the forensic auditor.

Keywords

Forensic audit, accounting fraud, audit techniques.

- ^a Estudiante de Contaduría Pública en la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: miguel.ochoadi@amigo.edu.co / <https://orcid.org/0000-0003-1389-5707>
- ^b Estudiante de Contaduría Pública en la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: estefania.sepulvedaar@amigo.edu.co / [Orcid: 0003-1246-9861](https://orcid.org/0003-1246-9861)
- ^c Estudiante de Contaduría Pública en la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: johana.ramirezoq@amigo.edu.co / [Orcid: 0001-7313-4534](https://orcid.org/0001-7313-4534)
- ^d Maestrante en Educación e Innovación en la Universidad Benito Juárez G. Especialización en Revisoría Fiscal en la Universidad de Medellín. Especialización en Legislación y Política Tributaria en la Universidad de Medellín. Contadora Pública. Docente Investigadora de la Universidad Católica Luis Amigó. Correo electrónico: marielavelasquezp@gmail.co / [Orcid: 0001-9329-0753](https://orcid.org/0001-9329-0753)

1. Introducción

El fraude financiero en las organizaciones se reconoce a nivel global como un fenómeno que se adapta de forma vertiginosa a los distintos sistemas de control que se establezcan para mitigarlo, en la medida que se transforma en paralelo a las tendencias de la economía y las dinámicas empresariales, lo que obliga a que los entes encargados de atacarlo obtengan las destrezas y competencias necesarias para detectar en tiempo y forma toda clase de conductas fraudulentas (Álvarez y Ortiz, 2019).

La apropiación fraudulenta de los recursos se ha convertido en una práctica que amenaza las estructuras empresariales a nivel mundial. De acuerdo con Velandia y Escobar (2019), el fraude tiene graves efectos en los sistemas económicos, ya que no solo fragmenta las relaciones mercantiles, sino que aumenta las posibilidades de quiebra de las empresas. Al respecto, Abdullahi y Mansor (2018) indican que “entre los crímenes de mayor representación están las quiebras fraudulentas, el soborno, la malversación de activos, el fraude en [las] tecnologías de información y la comunicación (TIC) y el lavado de activos” (p. 32).

Con la pretensión de controlar el fraude, algunas empresas han optado por desarrollar procesos de auditoría forense; los cuales, en palabras de Malamed (2020), consisten en examinar los registros financieros para encontrar cualquier actividad financiera ilegal. Para Muñoz y Silva (2020) la auditoría forense es un instrumento que contribuye a la detección de fraudes corporativos, ayuda en la aplicación de justicia y posibilita a las organizaciones enfrentar los desafíos relacionados con la corrupción.

Para entender el fraude contable, sentar las bases para dimensionar su impacto sobre las organizaciones y conocer la manera como se ha empleado la auditoría forense para prevenirlo y tratarlo, debe efectuarse necesariamente un proceso de revisión documental que permita identificar los resultados de las investigaciones que se han desarrollado sobre el tema. No obstante, como lo indican Velandia y Escobar (2019), “a pesar del impacto del fraude en el ámbito empresarial, y tras la revisión de la literatura académica, se identifica que los estudios en auditoría forense se desarrollan de manera fragmentada y dispersa” (p. 279). De allí la importancia de desarrollar una revisión documental que posibilite caracterizar el abordaje en auditoría forense para estudiar el fraude; partiendo de la identificación de los avances conceptuales, metodológicos y empíricos de la auditoría forense en lo relativo a la prevención y tratamiento del fraude contable.

Particularmente, este estudio es importante para la comunidad contable y áreas afines, porque les permitirá conocer la evolución conceptual y la responsabilidad profesional de la auditoría forense; y a su vez les posibilitará comprender las técnicas, herramientas y procedimientos que la AF ofrece para detectar el dolo, que en la actualidad afecta a cientos de empresas. De esta manera, el contable puede tener una mayor y mejor actuación en la detección de ese tipo de delitos dentro de las organizaciones en las cuales labore.

Este artículo adopta una visión general sobre la auditoría forense. Primero se explora la evolución conceptual de la auditoría forense a partir de una revisión documental. Seguidamente se caracteriza el abordaje metodológico que los investigadores han utilizado para la aplicación de la auditoría. Y por último se analiza el caso de tres empresas que presenciaron situaciones de fraude y corrupción, para determinar la eficacia del proceso de auditoría forense realizado.

2. Metodología

Esta investigación se basa en el enfoque cualitativo (Galeano, 2004), “que utiliza palabras, textos, discursos, dibujos, gráficos e imágenes para comprender la vida social por medio de significados y desde una perspectiva holística, pues se trata de entender el conjunto de cualidades (...) que caracterizan a un determinado fenómeno” (Mejía, 2004, p. 278), en este caso analizar el proceso de auditoría forense desde una perspectiva conceptual, metodológica y empírica.

Adicionalmente, para el estudio se ejecutó una etapa de revisión exploratoria fundamentada en el rastreo documental de fuentes primarias; seleccionando una producción bibliográfica publicada en bases de datos electrónicas como SciELO, Scopus, Dialnet, Redalyc, Science: Research Library, y Latindex. Las fuentes secundarias surgieron de una investigación formativa; rastreando ponencias, trabajos de grado y otras publicaciones que permitieran profundizar sobre el objeto de estudio.

Los documentos utilizados, tanto primarios como secundarios, fueron recopilados mediante el uso de palabras clave: auditoría forense, control interno, fraude contable, técnicas de auditoría, técnicas de fraude, entre otras, en el ámbito nacional e internacional.

Tabla 1. Instrumento para categorizar la metodología de la AF

Año/autor	Título	Metodología de la AF			
		Fases	Técnicas	Herramientas	Tipos

Fuente: elaboración de los autores.

Respecto al tratamiento de la información, se utilizaron tres instrumentos, materializados en un matriz cualitativa en Excel; con el objetivo de registrar, analizar e interpretar la información: 1) fichas bibliográficas; 2) categorización de la metodología de la AF mediante cuatro variables: fases, técnicas, herramientas y tipos (ver Tabla 1); 3) dos empresas nacionales y una internacional que presentaron casos de fraude, y luego implementaron la auditoría financiera (ver Tabla 2).

Tabla 2. Instrumento 3: revisión de tres empresas en su proceso de AF

Generalidades		Etapa 1: planeación		Etapa 2: ejecución plan de trabajo		Etapa 3: entrega informe	
Propósito		Conocimiento general de la entidad		Recopilación de evidencias		Formas de comunicar o presentar el informe	
Alcance		Indicadores de fraude		Evaluación del riesgo			
Orientación							
Normatividad							
Enfoque		Evaluación control interno		Detección del fraude			
		Procedimiento de la auditoría					

Fuente: elaboración de los autores.

3. Resultados

3.1. Abordaje conceptual de la auditoría forense

Al revisar la literatura académica sobre el tema de la auditoría forense se logra identificar que, en términos generales, hay consenso respecto a su concepto; sin embargo, algunos de ellos poseen elementos diferenciales que abren paso a nuevos marcos de análisis.

Uno de dichos conceptos es el estructurado por Cárdenas, Ruiz y Pozo (2021), quienes establecen que la auditoría forense es reconocida como una variante de la auditoría financiera y que surge a partir de la necesidad de explorar casos de fraude en las organizaciones desde una perspectiva sistémica y crítica. Estos dos elementos son importantes dentro del marco de análisis, en la medida que cuando un proceso es sistémico involucra a todas las partes del sistema; en este caso, de la organización a la que se aplica la auditoría. De igual modo, cuando un proceso es crítico se abre paso a un análisis completo y profundo de los elementos que lo componen.

Desde la mirada de Cárdenas, Ruiz y Pozo (2021), la auditoría forense, además de aplicarse en las empresas, puede ser aplicada en procesos civiles, el área tributaria, casos penales y casos de familia, entre otros escenarios que involucren la malversación de fondos o que se enmarquen en un fraude. Esto permite identificar el alcance de esta práctica y la imperiosa necesidad de seguir desarrollándola.

Respecto del concepto de auditoría, es menester resaltar el elemento “problemas jurídicos”, ya que los autores no sitúan el fraude como base de la auditoría forense, sino el problema jurídico que se desprende de la situación de fraude, es decir, la afectación causada. Este punto es importante, en la medida que posibilita entender la auditoría forense como una metodología que busca generar procesos garantes de derecho, entre los cuales se incluyen la evaluación de los daños causados en ocasión del fraude contable y el establecimiento de procedimientos penales.

Otra perspectiva introduce un matiz diferencial respecto a la auditoría forense, ya que la interpreta como un mecanismo de vigilancia y control, lo que implica que debe ser un mecanismo adoptado por la organización de manera formal, con procesos y alcances definidos; es decir, es un proceso que escapa de cualquier improvisación y, por el contrario, se establece en las organizaciones con el ánimo de aumentar la eficiencia, eficacia y economía de los controles internos, para evitar o mitigar el fraude.

En consonancia con la anterior definición conceptual, Zambrano (2015) explica que la auditoría forense tiene como misión principal la asistencia a las organizaciones en la identificación de las áreas críticas de riesgo por medio de la identificación oportuna de la presión, oportunidad y racionalización que lleva a los empleados o miembros investigados a cometer la acción fraudulenta.

Otra postura conceptual es asignada por Vukovic, Babic, Vranić *et al.* (2021), quienes establecen que “la auditoría forense es una nueva disciplina práctica dentro de la auditoría, y como tal aún no ha recibido una definición exhaustiva y única que sea aceptada en el mundo” (p. 63). No obstante, según los autores “un gran número de teóricos –así como numerosas organizaciones y asociaciones nacionales e internacionales– han proporcionado un punto de partida para la definición adecuada de la auditoría forense, describiendo su lugar y papel en la teoría y la práctica de la auditoría” (p. 63).

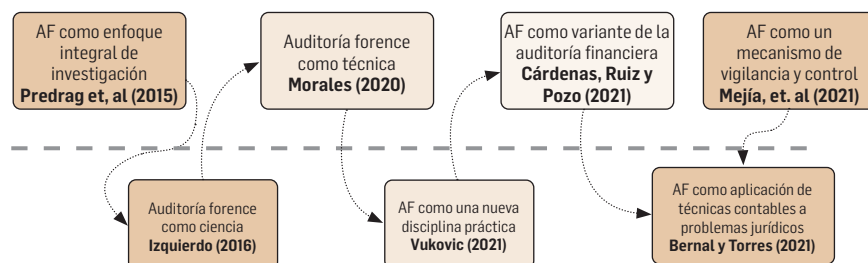
Luego de hacer un análisis de las definiciones, los autores indican que la auditoría forense es “la actividad de recopilar, verificar, procesar, analizar y reportar datos para obtener hechos y evidencias que puedan usarse en la [ciencia] forense” (Institute of Forensic Auditors (IFA), citado por Vukovic, Babic, Vranić *et al.*, 2021, p. 64). Se puede notar que en esta definición el alcance de la auditoría forense se reduce a un mero proceso para detectar fraudes; es decir, no se considera como un mecanismo de control, ni como un elemento fundamental para dar solución a problemas jurídicos vinculados con el fraude.

Para Álvarez (2020), “la auditoría forense es una técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes, actos conscientes y voluntarios en los cuales se eluden las normas legales”. Es posible indicar que la técnica se refiere al conjunto de procedimientos o recursos que se usan en una actividad determinada, que se adquiere por medio de su práctica y requieren ciertas habilidades. Bajo esta premisa, la auditoría forense son los procedimientos empleados por las empresas para obtener información y opiniones ante la justicia, en aras de prevenir el fraude; asimismo, para mitigarlo y judicializar a los responsables.

Desde otra postura, la auditoría forense es un complemento transversal a la investigación del fraude, que se basa en aspectos netamente procedimentales. Garrido, Mapén y Rosas (2020) expresan que “el término forense, en auditoría, se refiere a investigar a fondo un acto ilícito, obteniendo pruebas que le den veracidad a un hecho o suposición, que serán demostrados en

un juicio” (p. 128). Aquí puede verse el concepto más reduccionista sobre la auditoría forense, al ubicarla como un procedimiento para obtener pruebas. La Figura 1 sintetiza y muestra el resumen de los conceptos principales en cuanto a la auditoría forense.

FIGURA 1. Abordaje conceptual de la auditoría forense



Fuente: elaboración propia.

3.2. Abordaje metodológico de la auditoría forense

Los aspectos metodológicos se conciben como aquellos procesos a través de los cuales se garantizan de forma sistemática resultados válidos y confiables en torno a un tema, objetivo o premisa. Lo que se busca es reconocer los procesos y procedimientos llevados a cabo en el marco de la auditoría forense, reconocer los aspectos convergentes, es decir, que se relacionan; y los divergentes, es decir, aquellos que no guardan relación entre sí o que se identifican como novedosos.

Fase 1: Definición y reconocimiento del problema

Tras el proceso de revisión de la literatura pudo reconocerse que un elemento imprescindible en la aplicación de la auditoría forense, que hace parte integral de la metodología, es la definición y reconocimiento del problema. De acuerdo con Rozas (2009), bien sea de forma preventiva, o a partir de la identificación de un fraude, es preciso que a través de su auditor

forense la organización haga una caracterización del problema, con la finalidad de determinar su alcance y elementos constitutivos; y con base en ello estimar los tiempos y recursos, y en general los esfuerzos que debe destinar para abordarlo.

Fase 2: Planeación

Siguiendo con el análisis de la literatura, se logró identificar que la mayoría de los autores, luego de la definición y el reconocimiento del problema, pasaban directamente a la planificación, la cual se centraba en tres aspectos principales: instrumentos para recolectar información, recopilación de las evidencias de fraude y evaluación de las evidencias recolectadas.

Rozas (2009) establece que en la fase de planificación el auditor debe identificar los factores de riesgo y emprender un procedimiento analítico, con el fin de reconocer la mejor manera de recolectar las evidencias de fraude. Según el autor “esta información se obtiene inicialmente a través de procedimientos como la revisión provisional de estados financieros y la consideración de riesgos de control inherente” (p. 10), lo que establece que para la fase de planeación no se precisa, por ejemplo, la participación de testigos.

Por otra parte, la fase de planificación deben estar argumentados los errores de la fase de identificación del problema, para de ese modo identificar los instrumentos que permitan evaluar los resultados y obtener hallazgos. En este sentido, la metodología de la auditoría forense debe ser necesariamente lineal y sistémica, ya que el orden de sus factores puede alterar significativamente los resultados. Es decir, si no hay una identificación del problema la planeación podrá no ser efectiva.

Adicionalmente, un elemento clave en la fase de planeación es el “sentido de oportunidad”, a través del cual se reconoce que “una investigación debe durar el tiempo necesario; ni mucho ni poco, el necesario” (p. 84). De ahí que la planificación deba ir acompañada de un cronograma, con unas metas y tiempos concretos establecidos de forma previa. Dentro de la fase de planeación el auditor ya debe reconocer la manera en la cual puede recolectar evidencias, es decir, debe hacer una revisión sobre el material a evaluar y la manera de hacerlo.

Al revisar específicamente la forma de evaluar la evidencia que será recolectada, se deben tener en cuenta tres características fundamentales:

suficiencia, competencia y relevancia. Estas deben aplicarse de forma transversal a la evaluación de las evidencias. Al respecto, Castro (2014) explica que la suficiencia se asegura a través de pruebas de control, la competencia a través de pruebas analíticas y la relevancia a través de pruebas sustantivas. Estas pruebas posibilitan identificar si la evidencia que se encuentre es suficiente, es decir, si tiene un alcance adecuado. Esto es pertinente porque se relaciona con el objeto de la auditoría; y es competente o, en otras palabras, creíble y confiable (p. 112).

En consonancia con lo anterior, la pertinencia es un elemento fundamental al momento de establecer los elementos para evaluar la evidencia, pues a partir de la misma “el auditor puede detectar factores tales como la destreza del perpetrador, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de confabulación, el monto de los recursos manipulados y el nivel de poder o influencia de los involucrados” (p. 9).

Fase 3: Aplicación

Esta fase corresponde al desarrollo *per se* de la auditoría. En este punto es importante destacar dos factores: las técnicas y las herramientas. Las técnicas reconocidas a través de la revisión de la literatura son: verbal, escrita, ocular, inspección física y documental. Dentro de las herramientas se destacan la implementación de las TIC en auditorías, la minería de datos (documentos financieros, legales y técnicos) y las fuentes humanas (denuncias).

Los resultados indican que las técnicas más empleadas metodológicamente, en orden de importancia, son: documental, escrita, verbal, ocular e inspección física. Se puede establecer que los auditores buscan principalmente levantar la información basándose en informes financieros y contables, y soportes de control interno, entre otros; para con base en ello acudir a los testigos, los cuales dan información tanto de forma escrita como verbal. En menor medida se emplean la técnica ocular y la inspección física, ya que estas requieren la acción personal y directa del auditor sobre el lugar de los hechos, lo cual puede afectar la percepción de la imparcialidad en cada caso.

Frente a las herramientas, es claro que pocas empresas se han dirigido a implementar, al menos de forma directa, las TIC en las auditorías. En este sentido, las TIC se identifican como un medio de consulta de información, más que como una herramienta enfocada en hacer la trazabilidad de los

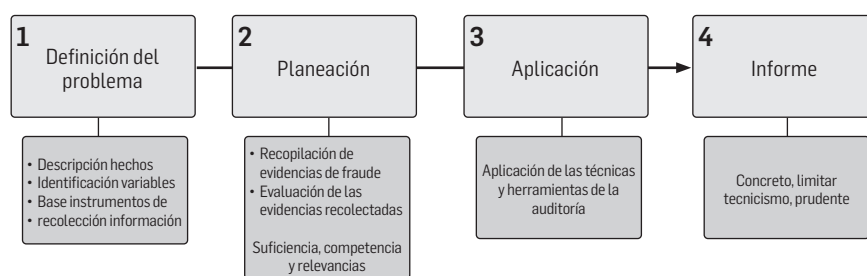
fraudes. Por lo anterior, se reconoce que las herramientas más usadas son la minería de datos (sobre todo en los documentos financieros), y prevalecen las fuentes humanas (denuncias y testigos).

Fase 4: Elaboración del informe final con los hallazgos

Rozas (2009) manifiesta que, luego de recolectar y evaluar las evidencias, los auditores deben documentar en un informe final el análisis –por parte del personal involucrado– acerca de la propensión de la entidad a incurrir en fraude; asimismo, los procedimientos realizados para conseguir la información necesaria para identificar y evaluar los riesgos (p. 11).

Tras el proceso de revisión desarrollado, pudo identificarse que en términos generales no hay una metodología concreta en lo que respecta a la aplicación y desarrollo de la auditoría forense; es decir, no hay una guía o un manual concreto que establezca un derrotero específico con el paso a paso, o las fases que todas y cada una de las empresas deben aplicar para garantizar el éxito de la auditoría. Sin embargo, al analizar la literatura pudieron identificarse algunos elementos claves que convergían entre los autores, que se esquematizan en la Figura 2:

FIGURA 2. Metodología general para la auditoría forense



Fuente: elaboración propia.

3.3. Abordaje empírico de la auditoría forense respecto a la prevención y tratamiento del fraude

Para analizar el abordaje empírico se exploraron tres casos de empresas que han aplicado auditoría forense a sus procesos. Esto con la finalidad de contrastar y comparar los elementos tenidos en cuenta por cada empresa, y a partir de allí develar las convergencias y divergencias respecto a la aplicación práctica de la auditoría. El criterio de selección de las empresas fue que hubieran tenido casos de corrupción y que luego aplicaron el proceso de auditoría. Cabe destacar que no se revelan los nombres por confidencialidad; sin embargo, se destaca que dos de ellas son colombianas y una de carácter internacional.

Respecto a los resultados, se encontró que uno de los elementos que las tres empresas tienen dentro del proceso de auditoría forense es la definición previa de un objetivo. Para la empresa 1 el objetivo de este tipo de auditorías es identificar el desarrollo sistemático de fraudes financieros. El objetivo de la empresa 2 es examinar el procedimiento judicial y la auditoría forense, en búsqueda de fraude financiero. Y el objetivo de la empresa 3 es generar y aplicar el sistema de auditoría forense en toda la empresa. Como pudo identificarse, los objetivos planteados por las empresas eran genéricos y no permitían identificar si las acciones de auditoría forense iban dirigidas hacia la intervención del fraude *per se* o hacia la prevención.

Al revisar la orientación en el tiempo de los procesos de intervención relacionados con la auditoría forense, se logra identificar que dos de las tres empresas tienen una orientación retrospectiva; es decir, se centran en explorar el fraude financiero y auditado. Mientras que la empresa tres también tiene un componente prospectivo, pues recomienda la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar futuros fraudes financieros.

Con relación a elementos como la normatividad, la empresa 1 se centra en la aplicación de la normatividad internacional relacionada con fraudes financieros. La empresa 2 acude a la Ley 365 de 1997, “por la cual se establecen normas tendientes a combatir la delincuencia organizada y se dictan otras disposiciones” (Diario Oficial 42987, del 21 de febrero de 1997: Normas de auditoría generalmente aceptadas –NAGA–). Y la empresa 3 no tiene una normatividad tan amplia en cuanto al seguimiento y cumplimiento de los sistemas de administración de riesgos.

Los resultados permiten evidenciar la inexistencia de una normatividad estructurada y concreta en torno a la auditoría forense en Colombia, ya que a nivel procedimental las empresas se basan en los modelos generales de auditoría, y a nivel penal las empresas se apoyan en la normatividad del país relacionada con el fraude y el lavado de activos.

Al revisar la aplicación de la auditoría forense en estas empresas, es importante validar la manera como cada una de ellas maneja los indicadores de fraude “proceso de reconocimiento de vulnerabilidad” y “controles internos vulnerados”. Con relación al primer punto, la empresa 1 identificó su vulnerabilidad “debido a la falta de un control adecuado, de procesos que permitieran medir el control de las operaciones, y sobre todo a la mala actuación de personas allegadas a la empresa, que obraron de manera fraudulenta”. Lo anterior hizo que en la empresa surgieran una serie de irregularidades, que han hecho que la organización se encuentre debilitadas a nivel financiero. La empresa 2 no tiene establecido un control de vulnerabilidades, ya que el reconocimiento de las mismas se dio a través de las denuncias. La empresa 3 tampoco tiene establecido un proceso de reconocimiento de vulnerabilidades; sin embargo, basa su análisis en la evaluación del cumplimiento de los objetivos tributarios y en algunos elementos de tipo procedimental; pues si estos tienen alguna variación puede ser una muestra de vulnerabilidad.

Al analizar si las empresas habían identificado en su auditoría los controles internos vulnerados, se encontró que solo la empresa 1 identificó un error en la aplicación de las políticas contables, en relación con la medición, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación; además, una estimación contable derivada de la omisión o descuido, o de la mala interpretación de los hechos. Sin embargo, en las empresas 2 y 3 no se hizo este proceso. Reconocer los controles internos vulnerados es importante para evitar futuros fraudes y entender la manera como se desarrolló el fraude.

Al revisar los procedimientos de la auditoría empleados por las empresas, se establece que la empresa 1 aplicó las fases de “Definición y reconocimiento del problema” (1), “Planeación” (2), “Aplicación” (3) y “Elaboración del informe final con los hallazgos” (4); la empresa 2 solo aplicó las fases 2, 3 y 4; y la empresa 3 aplicó las fases 1, 2 y 3.

En este orden de ideas, se identifica que la empresa 1 tiene procesos más estructurados, guiados incluso hacia el monitoreo, para la reafirmación de los hechos; mientras que las empresas 2 y 3 se centran en la identificación

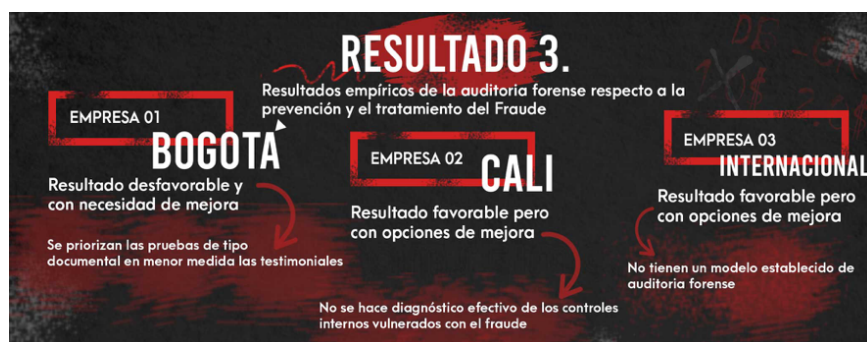
del problema y la aplicación de la auditoría, sin profundizar en el análisis de los impactos o expofacto.

Al abordar la recopilación de evidencias, se establece que las tres empresas priorizan las evidencias documentales; las cuales permiten identificar aspectos como el crecimiento de las ventas, transacciones fuera de lo común, falta de registros y facturas de las operaciones contables. Solo las empresas 1 y 2 emplearon evidencias testimoniales para justificar su dictamen pericial, mas no para el levantamiento de la información; lo que favorece la parcialidad de los resultados.

Por otra parte, se identificó que la empresa 3 usa el procedimiento del análisis contable y financiero para identificar el fraude a raíz de la observación y recopilación de evidencias, y la denuncia o identificación de inconsistencias en forma correctiva, pero no preventiva.

Finalmente, respecto a la forma de comunicar el informe se identifica que las empresas no tienen un proceso establecido para tal fin; incluso dos de ellas prefieren no compartir esa información con los empleados, para evitar que sea filtrada y manipulada por quienes podrían tener responsabilidad en la comisión del fraude. La Figura 3 sintetiza la información dada en este acápite.

FIGURA 3. Resultado de la AF en las 3 empresas analizadas



Fuente: elaboración propia

4. Conclusiones

Tras la revisión de la literatura académica para determinar la evolución conceptual y metodológica de la auditoría forense, y para la prevención y tratamiento del fraude contable, se logra concluir que respecto a los aspectos conceptuales no hay una concreción en torno a la “auditoría forense”; de hecho este es conceptualizado de forma diversa, e incluso disímil.

Para algunos autores la auditoría forense es reconocida desde una posición reduccionista, en tanto se entiende exclusivamente como una variante de la auditoría financiera. No obstante, otros autores están de acuerdo en afirmar que la auditoría forense, más que una variante, es un mecanismo de vigilancia y control, que consiste en detectar fraudes financieros o corporativos, y su pretensión es solucionar problemas jurídicos. Otros conceptualizan la auditoría forense no como una variante, ni como un mecanismo, sino como una disciplina práctica dentro de la auditoría, lo que implica que esta tenga un alcance y desarrollo empírico.

La auditoría forense también se conceptualiza como una actividad cuya función es operativa, y se direcciona a recopilar, verificar, procesar, analizar y reportar datos, para obtener hechos y evidencias que puedan usarse en el análisis forense. Mientras que otros autores la identifican como una técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes; y también como una ciencia cuya función es la detección e investigación profunda de fraudes. En síntesis, no hay una concreción en torno al concepto de auditoría forense; de allí que esta deba ser abordada desde un enfoque integral para la investigación del fraude, partiendo de las características y necesidades concretas de la organización.

De igual modo, tras el proceso de revisión desarrollado, pudo identificarse que en términos generales no hay una metodología concreta en lo que respecta a la aplicación y desarrollo de la auditoría forense; es decir, no hay una guía o un manual concreto que establezca un derrotero específico para indicar el paso a paso o las fases que todas y cada una de las empresas deben aplicar para garantizar el éxito de la auditoría. Sin embargo, al revisar la literatura el proceso metodológico de la auditoría forense puede establecerse en cuatro fases principales: definición del problema, planeación, aplicación e informe.

Respecto al abordaje empírico de la auditoría forense, se logró identificar que las empresas no tienen un modelo establecido; por el contrario,

utilizan las bases de la auditoría general para abordar el problema desde una perspectiva procedimental; y la normatividad nacional frente al fraude y el lavado de activos para escalar la problemática a instancias judiciales. De igual modo, se identificó que las empresas priorizan más las pruebas de tipo documental que las testimoniales; esto se debe en gran parte a la necesidad de salvaguardar la confiabilidad del proceso y evitar que esté parcializado.

Una falla generalizada en las empresas analizadas es que no hacen un diagnóstico efectivo de los controles internos vulnerados con el fraude, sino que buscan ir al fraude como tal. Esta es una desventaja, pues si no se reconoce la vulnerabilidad del sistema de control interno los fraudes pueden volver a generarse en otro momento.

Con relación a la responsabilidad de los auditores forenses, se concluye que en los procesos preventivos su actuación se debe dirigir a identificar los factores de riesgo y vulnerabilidad del sistema, para abordarlos y evitar fraudes. La responsabilidad del auditor está directamente vinculada a la prioridad que las empresas otorguen al proceso preventivo; es decir, las empresas que solo recurren a análisis de auditores forenses cuando están *ad portas* de tomar decisiones determinantes, limitan la posibilidad de acceder a procesos que les provean verdaderamente la prevención contra el fraude.

Cuando se trata de procesos correctivos, es decir, cuando ya se determinó el fraude, la responsabilidad del auditor forense es establecer las causas, cuantía de las pérdidas y presuntos responsables, y escalar esa información a las instancias judiciales. Todo esto con el apoyo del auditor general y los encargados del control interno de la organización.

Finalmente, se recomienda la realización de futuras investigaciones que profundicen cada uno de los elementos abordados: conceptual, metodológico, empírico y de responsabilidad; es decir, desarrollar cuatro investigaciones por separado, para dar un mayor desarrollo a cada elemento. De igual modo, es importante generar nuevos estudios enfocados en proponer un modelo de auditoría forense que tenga en cuenta los sectores económicos; por ejemplo, un modelo para el sector servicios y uno para el sector industrial.

Referencias

- Abdullahi, M.; & Mansor, N. (2018). Fraud prevention initiatives in the Nigerian public sector: understanding the relationship of fraud incidences and the elements of fraud triangle theory. *Journal of Financial Crime*, 25(2). Doi: 10.1108/JFC-02-2015-0008
- Álvarez, A. (2020). Auditoría forense: qué, quién, dónde, cómo, cuándo, cuánto. Consultado en: <https://www.crowe.com/ve/insights/auditoria-forense>
- Álvarez, A.; y Ortiz, H. (2019). Métodos utilizados en la recopilación de indicios y evidencias de fraude en las auditorías forenses. (Tesis). Universidad Cooperativa de Colombia.
- Cárdenas, R.; Ruiz, M.; y Pozo, S. (2021). Proyección de la contabilidad y la auditoría forense ante el fraude financiero. *Cofin Habana*, 15(1). Consultado en: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612021000100003&lng=es&tlng=es
- Galeano, M. (2004). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Medellín: Eafit.
- Garrido, M.; Mapén, F.; y Rosas, J. (2020). Auditoría forense: estrategia para prevenir y mitigar la apropiación indebida de activos en estaciones de combustible en México. *Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales*, 22(1), 125-43.
- Malamed, D. (2020). The key components for fraud prevention and early detection. Consultado en: <https://ccjs.umd.edu/event/key-components-fraud-prevention-and-early-detection>
- Mejía, J. (2004). Sobre la investigación cualitativa: nuevos conceptos y campos de desarrollo. *Investigaciones Sociales*, 8(13), 277-99.
- Rozas, A. (2009). Auditoría forense. *Quipukamayoc: Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 16(32), 67-93.
- Velandia, G.; y Escobar, E. (2019). Investigación en auditoría forense: revisión de publicaciones Scopus, 1976-2018. *Criminalidad*, 61(3), 279-98.
- Vukovic, P., Babic, Z., Vranić, I., Čeklić, J., y Čeklić, B. (2021). Forensic audit in function of improving the quality of financial reporting. *Poslovne Studije / Business Studies*, 13(1), 63-76.
- Zambrano, Y. (2015). La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia. *Inquietud Empresarial*, 15(2), 13-36. Consultado en: https://revistas.uptc.edu.co/index.php/inquietud_empresarial/article/view/7607/5851