

 **Impacto Científico**

**Revista Arbitrada Venezolana
del Núcleo LUZ-Costa Oriental del Lago**

Vol. 16. N°2. Diciembre 2021. pp. 273-291

Articulación de la revisoría fiscal y auditoría forense para disminuir las probabilidades de fraude en las empresas públicas de los departamentos costeros en Colombia

Mabel Escorcía, Naomi López y Liliana Genes
Universidad del Sinú-Elías Bechara Zainum
felicidades25@hotmail.com, naomilopez@gmail.com
lilianagenes@unisinu.edu.co

Resumen

Este artículo presenta una revisión documental fundamentada en autores como Cano, M., & Lugo, D. (2005), con el objeto de profundizar el análisis de la Revisoría Fiscal y la Auditoría Forense como procesos fundamentales para disminuir el fraude en las empresas públicas colombianas. De igual manera permite visualizar donde se manifiesta el aporte ofrecido por la Auditoría Forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos; así como también, de acuerdo con Pérez López, y otros (2019), donde se hacen aportes a la profesión contable relacionados con la ética del contador. El método que se utilizó fueron los niveles monográficos, hermenéuticos y paradigmáticos planteados por Hurtado (2010) mediante los cuales a partir de la revisión documental se realizó la interpretación de lo expuesto por los autores y el contraste o comparación de sus planteamientos, para luego mediante análisis crítico desarrollar aspectos teóricos que definen como la práctica de la Revisoría Fiscal y la Auditoría Forense podrían ayudar a disminuir los fraudes en las empresas públicas del estado colombiano. El análisis realizado permitió concluir que mediante una agenda abierta es posible llevar el caso al consejo técnico de la Contaduría Pública para obtener un visto bueno, y posteriormente, con ayuda de un ponente ser presentados al Senado y a la Cámara de Representantes de Colombia, para su aprobación y conseguir de esta manera la aplicación del proyecto a nivel nacional.

Palabras clave: auditoría forense, revisoría fiscal, fraude, corrupción

Articulation of the fiscal review and forensic audit to reduce the likelihood of fraud in public enterprises in coastal departments in Colombia

Abstract

This article presents a documentary review based on authors such as Cano, M., & Lugo, D. (2005), in order to deepen the analysis of tax review and forensic auditing as fundamental processes to reduce fraud in Colombian public companies. It also allows to visualize where the contribution offered by the forensic audit in the criminal investigation of money laundering and assets is manifested; as well as, according to Pérez López, and others (2019), where contributions are made to the accounting profession related to the ethics of the accountant. The method used were the monographic, hermeneutic and paradigmatic levels posed by Hurtado (2010) by which from the documentary review the interpretation of what the authors have exhibited was carried out and the contrast or comparison of their approaches, and then through critical analysis develop theoretical aspects that define how the practice of tax review and forensic audit could help reduce fraud in public companies in the Colombian state. The analysis was concluded that through an open agenda it is possible to take the case to the technical council of the Public Accounting Office to obtain a go-ahead, and subsequently, with the help of a rapporteur to be presented to the Senate and the Colombian House of Representatives, for approval and the implementation of the project at the national level.

Keywords: forensic audit, tax review, fraud, corruption

Introducción

Las empresas públicas constituyen el soporte de los países para la sostenibilidad de la población, en cuanto a cubrir las necesidades básicas, energía, agua, gas, salud, educación, comunicaciones y muchas otras de la población como también el desarrollo económico del país. En Colombia desde hace unos años para acá estas organizaciones, por falta de controles adecuados, presentan cierto déficit.

De esta manera, en este país las empresas del estado se enfrentan a diversas problemáticas tales como desviaciones de sus utilidades, la desaparición de sus activos que le generan pérdidas no presupuestadas que incrementan los costos y afectan el prestigio de estas organizaciones; además de otras situaciones donde a pesar de la organización tener una alta credibilidad y rentabilidad, al final de cada año tienden los gobernantes a venderlas y aducen estar salvaguardándolas del fraude y la corrupción.

Las acciones ilegales que se presentan en las empresas por malas prácticas en los controles internos y las limitaciones que se le hacen al revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones en las empresas públicas, se deben a las prácticas de situaciones no controladas como la malversación de activos, la apropiación de bienes, el soborno, el contrabando, la manipulación de estados financieros con el fin de mostrar solvencia, sin darse cuenta que al mismo tiempo la organización está siendo saqueada o defraudada.

En estas organizaciones se presentan actividades ilícitas y acciones malintencionadas desde los administradores hasta los mando medios y algunos servidores públicos de cargos rasos, existen los carruseles de la contratación, lavado de activos, enriquecimiento ilícito, tráfico de influencias; las licitaciones son las de mayor fraude, cuando se presentan los oferentes ya se tiene seleccionado a quien se le va a otorgar, ya se le ha entregado al elegido toda la información para que sea la mejor oferta, y así recibir como retribución un alto porcentaje del valor del contrato.

La falta de controles efectivos por parte de las entidades gubernamentales encargadas de ejercer el control fiscal y la manipulación que se hace a los Revisores Fiscales para que no ejerzan como es debido el control y evaluación en las entidades públicas, es lo que origina y aumenta cada día los mayores procesos de fraude y corrupción en las organizaciones públicas.

En la búsqueda de soluciones a la problemática descrita, no es atrevido pensar que la unificación de los órganos de control: evaluación y judicialización, así como la implementación de políticas como el aumento de las penas a los defraudadores, la sustitución de la detención domiciliaria por la reclusión de los infractores en verdaderas cárceles, el decomiso de los bienes de las familias, pudieran disminuir el fraude y la corrupción en las entidades públicas de Colombia, ya que si en el informe que presenta el revisor fiscal se señalan los hallazgos encontrados, y el auditor forense sirve como testigo, se pueden llevar estos hallazgos ante un juez y judicializar de esta manera a los servidores públicos involucrados, dándose así, inicio a cambios significativos en relación con el manejo de los procesos de fraude y la corrupción.

Contextualización del tema

Las organizaciones económicas, públicas o privadas, sin importar su tamaño o clasificación como grandes, medianas o pequeñas empresas, son actores importantes en el desarrollo productivo de un país, porque ellas contribuyen a la generación de empleo y al producto interno bruto. Además, están vinculadas al mercado interno, por lo tanto, una parte significativa de la población y de la economía de los países dependen de su actividad.

Las grandes empresas en los países desarrollados centran su participación en las exportaciones, es decir, fijan su actuación y productividad en el mercado mundial, mientras que las medianas empresas centran su desempeño en cubrir las demandas o

necesidades internas de los países, lo cual implica que solo participan en el desarrollo interno del país

En América Latina las empresas constituyen la red de producción de bienes y servicios a los países a la vez que permiten el desarrollo social y económico de sus habitantes, es por esto que son consideradas organizaciones importantes para el mejoramiento de la calidad de vida de las personas.

Igualmente, en estos países se ubican las organizaciones o empresas en dos grandes grupos, las privadas que son mantenidas por un sector industrial y las segundas son las empresas u organizaciones públicas que dan respuesta a los servicios que requiere el estado para sus habitantes.

Según Fine (2011) en América Latina y en el mundo, a pesar de los masivos programas de privatización que se han ejecutado durante las últimas cuatro décadas, el Estado todavía posee y gestiona una amplia gama de empresas. En este contexto, ha resurgido el debate sobre el papel del Estado en el desarrollo y la significación de las empresas estatales, los criterios y los indicadores para medir su desempeño y las características específicas de la gestión empresarial en las entidades de carácter público.

Es por esto, que en Latinoamérica las organizaciones públicas o estatales tienen distintas dinámicas y metas, en algunos países en estas empresas existe una estabilidad y orientación por largos periodos, pero en otros se dan cambios frecuentes de los objetivos institucionales, sobre todo cuando cambian los gobiernos. Al respecto Lora, et al. (2006) expresa que distintos proyectos de reformulación de la institucionalidad estatal en la región se han concretado mientras que, por el contrario, otros muestran aspectos de continuidad a pesar de las transformaciones en el control del estado (como ocurre con las políticas que favorecen el extractivismo y el neoextractivismo).

Por otra parte, algunos países latinos ponen en marcha las empresas públicas en función de los marcos normativos del estado, de los planes de desarrollo y de los programas públicos estatales, mientras que en otros se carece de una orientación clara en la implementación de sus políticas estatales, como ocurre con los países donde predomina un enfoque neoliberal que los obliga a confiar el desarrollo de las organizaciones estatales al libre mercado, lo cual provoca problemas para activar las instituciones y poner en marcha sus metas.

Igualmente, como lo afirma Cabrero (2005), en algunos países latinos, la participación de la sociedad en la configuración y el desarrollo de las políticas públicas, a través de la innovación, democrática y la institucionalización de la participación, ha sido aprovechada en algunos sectores de las organizaciones estatales, lo cual ha permitido un avance con un incremento de intensidad de la acción pública, mientras que en otros todavía es un desafío débilmente abordado.

El análisis y la comprensión de los lineamientos aproximan a las causas de las desviaciones de la acción pública de los gobiernos latinoamericanos, de los efectos

no deseados, de las metas o las capacidades de los distintos gobiernos para diseñar e implementar las políticas que atienden las problemáticas comunes de la región. También aproxima a las actividades que han sido exitosas y han cumplido con sus objetivos, porque esto permite a otros países aprender de la experiencia.

En las empresas estatales latinoamericanas según Jarquín (2019), el proceso de supervisión, evaluación y controles fiscales es responsabilidad de las (contralorías generales, tribunales de cuentas...) quienes desempeñan un papel importante en la rendición de cuenta de los gobiernos, su labor se ha centrado tradicionalmente en las auditorías financieras y de cumplimiento. Esto abarca dos grandes espacios. Por una parte, implica comprobar si las decisiones financieras y administrativas de un gobierno se han realizado conforme a las leyes y procedimientos vigentes. Y por otra, de detectarse irregularidades, se procede a abrir una investigación y emitir la sanción correspondiente.

Además, expresa Jarquín (2019), que, en el Perú, debido a los constantes procesos de fraudes presentados en las entidades públicas, se han tomado acciones para fortalecer el sistema de control interno, para lo cual se creó, la reciente ley de fortalecimiento de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control, lo cual supone una reforma radical al engranaje institucional anticorrupción. Es así como, inspirada por la propia experiencia local y de otros países como China y Alemania, este país se enfoca en asesorar a los funcionarios y prevenir los actos deshonestos en lugar de aplicar sanciones una vez que la falta ha sido cometida. Esta nueva modalidad implica un mayor rol del control concurrente: en otras palabras, un sistema de alertas tempranas que gestiona riegos y corrige ineficiencias para reducir las oportunidades de prácticas fraudulentas.

En Colombia, el control interno o el control fiscal tiene grandes deficiencias y debilidades porque existen desviaciones en la forma como se eligen las autoridades que ejercen el control. Estas desviaciones se presentan debido a que en algunos casos se ignora la normativa y se elige sin tener en cuenta los principios constitucionales. A causa de que los controles son ineficaces, la Revisoría fiscal como ente particular de control, y evaluación no tiene la fuerza necesaria para hacer frente a todas esas deficiencias que presenta el control en los entes públicos, por lo que permanentemente se presentan hallazgos de fraudes en las entidades. En este sentido la ley anticorrupción ofrece al revisor fiscal la opción de dejar el código de ética y denunciar los hechos de corrupción, pero esto lo arriesga a renunciar y a poner en peligro su vida y la de su familia.

Para Azuero (2010) los problemas de la administración pública colombiana radican fundamentalmente en la deficiencia de las instituciones que resume en fallas en el sistema electoral, justicia, órganos legislativos y en los procesos de reclutamiento de los funcionarios. Señala este autor, que no existe conciencia sobre la razón de ser de la función pública que es servir a los intereses de la sociedad. Y es esa misma razón la que lleva a los funcionarios a cometer actos de corrupción que son fomentados, en algunos casos, por el exceso de trámites, lo cual incita al ciudadano a pagar por agilizar sus trámites. Además, existe debilidad en los organismos de control y no existe planeación

estratégica, añadido a la falta de eficiencia del sistema presupuestal, que se mide por el porcentaje de ejecución de la entidad.

De igual manera, para Hernández (1963-1989) los tres grandes problemas a solventar por parte de la administración pública en Colombia, a nivel Municipal, Departamental y Nacional, son la consolidación de la democracia, el crecimiento económico y la reducción de la desigualdad social. El reto es establecer una relación entre el Estado y los ciudadanos que permitan la participación de los ciudadanos en la solución de los problemas y en el control social de la gestión pública.

En Colombia la entidad encargada de ejercer el control fiscal es la Contraloría General de la República y sus homólogas las contralorías distritales, departamentales y municipales. Esta función pública incluye, el conjunto de todas las operaciones relacionadas con la administración, explotación o disposición de los recursos que integran el patrimonio de la nación, de sus entidades descentralizadas, tales como el recaudo de fondos, la adquisición o enajenación de bienes y la ordenación de gastos e inversiones, pero ella no ejerce un control como tal, sino que sólo hacen un control posterior. Es esta la razón por la que están obligadas a tener un revisor fiscal.

Sin embargo, en este país se presentan grandes dificultades en el cumplimiento del ejercicio del revisor fiscal, por cuanto en algunos casos se han presentado amenazas a tal punto que en algunas localidades colombianas el revisor fiscal ha sido amenazado cuando quiere, hacer su labor con ética y bajo el cumplimiento de la normativa, ante lo cual, se ve presionado u obligado a renunciar o desaparecer para evitar perder la vida; hay que tener presente que un estudio realizado por la firma de consultoría KPMG (2013) revela que 80% de los fraudes en las compañías son perpetrados por los mismos empleados.

Según la Revista Redacción, (2018), el Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo, manifestó que la colaboración internacional en torno al tema de corrupción y fraude no ha sido efectiva, por lo cual expresó que es clave que el gobierno nacional levante esa bandera con la cooperación de los organismos de control. Puntualizó su deseo de que fuese Colombia quien liderara un tipo de diplomacia especial contra la corrupción. Además, según la mencionada revista el sector privado debe sumarse a las actividades que adelantan los organismos de control desde el punto de vista de los mecanismos legales para combatir este flagelo.

De igual forma, considera la OCDE (2018) que, las entidades de fiscalización también pueden contribuir a mejorar la formulación de políticas y las decisiones sobre licitaciones con evidencias más sólidas y evaluaciones sobre la relación calidad-precio. Ese tipo de información sirve un doble propósito: aumentar la eficiencia del gasto público por un lado y, por otro, detectar y desincentivar la corrupción.

En razón a todo lo anteriormente expuesto se observa la necesidad de la contabilidad y su relación con la actividad de la Revisoría fiscal en las empresas, Laguna (2007), señala que una sociedad sin información financiera no podría sobrevivir, y menos sin información confiable y de calidad, el objetivo de la información financiera que emite la

contabilidad es servir de instrumento a diversos usuarios, para soportar las decisiones relacionadas, entre otras, con inversión, endeudamiento, impuestos, apalancamiento, créditos, control, y optimización razonable de las cifras que conforman los estados contables y demás informes que los complementan. La calidad está relacionada con la información, la cual debe presentar como característica que al usuario le sea útil para la toma de decisiones y demás aplicaciones pertinentes.

Según Pérez López, y otros (2019) se hace evidente que en los últimos años Colombia ha sido testigo de múltiples episodios en los cuales se evidencia la falta de ética profesional o se deja en entredicho la moral de muchas personas, quienes se han visto envueltos en escándalos de carácter financiero donde el primer llamado a cuentas es el revisor fiscal quien en su respuesta afirma que no ha visto nada irregular.

Así mismo, en la revista Dinero (2012) refiriéndose a un caso de corrupción específico, se hace mención a las irregularidades del trabajo que llevaron a cabo los entes de control y los individuos que tenían la potestad de denunciar las irregularidades presentadas y mencionan que justamente nadie vio, nadie oyó, nadie detectó ninguna irregularidad ni algo fuera de lo esperado; expresan que ninguno de los niveles de control correspondiente observaron algo anormal y si alguno sabía algo, se quedó callado.

De esta forma, se observa como el conocimiento que tiene el revisor fiscal de la actuación de los entes públicos, se convierte en un peligro para este funcionario, porque los administradores de las empresas lo ven como un intruso que, en función de cumplir con su obligación y evitar ser sancionado e inhabilitado por la junta central de contadores, va a realizar denuncias de los hallazgos encontrados, pero al hacerlo se inician las amenazas. Según el Ministerio de comercio industria y turismo (2015) una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental.

En Colombia la figura del revisor fiscal fue creada con el ánimo de ser un ente de control por la ley 58 de 1931, y de acuerdo con las responsabilidades asignadas por medio de la ley 43 de 1990 y el código de comercio, se encuentra al servicio de todas las empresas que tengan los requisitos impuestos por la ley, 30.000, (SMMLV) en activos y más de 200 trabajadores para brindar protección a estos entes, en garantía de que la entidad fiscalizada, cumple con todas las requisitos administrativas, laborales, fiscales, y financieras, entre tanto, toda vez que el estado le imposibilita, la vigilancia de cada una de las empresas, dicha figura se ha determinado como la responsable de ser garante y certificar que los informes emitidos por las organizaciones responden a la realidad de la misma y que dichas lógicas operativas y administrativas, bajo las que funciona la empresa están enmarcadas en términos de idoneidad y son fidedignas

Sin embargo, la entidad encargada de ejercer el control fiscal a las entidades públicas es la Contraloría General de la Nación; quien en la práctica solo da un control posterior y no permanente como debe ser, en caso de alguna denuncia es cuando se fiscaliza. El nombramiento de las personas de esta organización no se hace por meritocracia, sino

por afinidad política y quien los nombra es a quien le van a ejercer el control (juez y parte), este estilo de nombramiento genera diferencias en la percepción del servicio prestado por el revisor fiscal ya que mientras en las entidades privadas se le ve como un profesional que hace vigilancia y evaluación de sus bienes y estados financieros, en las entidades públicas se ve al revisor fiscal como un intruso que va a denunciar los hallazgos encontrados, esto debido a que los directores de estas entidades son también nombrados de la misma forma que los Contralores.

En este sentido, las situaciones antes descritas introducen contradicción y confusión cuando se generan escándalos empresariales en los que se logra determinar, la actuación ilegal, ilegítima y mal intencionada de empresas que terminan por afectar a terceros y hasta el mismo estado se ve extraño porque todos tenían a un revisor fiscal.

Es así como de lograrse articular la experiencia y el conocimiento de la revisoría fiscal, que desde hace 88 años es el órgano de control y evaluación y cuya formación es estrictamente contable, con las funciones de la auditoría forense que como especialidad es una ciencia multidisciplinar orientada a la investigación y prevención de fraudes y otros actos ilegales, lo que la vincula fuertemente a la esfera judicial y la asocia a la investigación de crímenes financieros; .no es necesario entonces, crear otra entidad más fuerte. Hay que recordar que, dentro de una organización, la Revisoría fiscal es la máxima autoridad, su ubicación organizacional es justo debajo de la junta de socios, por lo que su articulación con la Auditoría Forense posibilitaría hacer un trabajo que rinda frutos en cuanto a disminuir el fraude en las entidades públicas.

Como es señalado por Naranjo P, (2017), el apoyo de la Auditoría Forense al ejercicio de la Revisoría fiscal cubre muchos aspectos, entre ellos el estudio de la prueba, para lo cual investiga, analiza, evalúa, interpreta, y con base en ello testifica y persuade a jueces, jurados y a otros acerca de la información financiera sobre la cual pesa una presunción de delito, la Auditoría Forense analiza la información en forma exhaustiva y piensa con creatividad. En su ejecución debe existir un sentido común de los negocios. Domina los elementos básicos del procesamiento electrónico de datos y tiene excelente capacidad de comunicación. Debe tener completa discreción, amplia experiencia y absoluta confianza, conoce temas contables, de auditoría, criminología, de investigación y legales. Por todo lo antes expuesto se considera a la Auditoría Forense la entidad apropiada para articular con ella la Revisoría fiscal.

La corrupción es un fenómeno mundial que ha tomado todos los ámbitos, educativos, administrativo, políticos, y sociales, la pérdida e inversión de valores éticos, ha llevado a personas, empresas, dirigentes, empleados, particulares y públicos a hacer hechos deshonestos para conseguir beneficio personal lo cual ha generado un desorden al desconocer todo tipo de razones y valores que se ignoran o se dan por desconocidos.

Se plantea en este artículo profundizar en el estudio de la Revisoría fiscal y la auditoría forense como procesos articulados que permitirían disminuir la probabilidad de fraude en las empresas públicas colombianas.

Control

El control en una organización es parte fundamental, es la evaluación, registro, valoración de los procesos administrativos, financieros, contables y correctivos con lo cual se busca el logro de los objetivos y que al mismo tiempo permite enfrentarse a los cambios dinámicos actuales, convirtiéndose así en parte esencial de la cultura organizacional.

Al respecto, Gamboa, Puente y Vera (2016), consideran que el control es como un conjunto de normas, métodos y medidas coordinadas que adopta una organización con el propósito de salvaguardar sus recursos, propiciar información de toda clase en forma oportuna, adecuada y segura; promover la eficacia operativa, el mejoramiento continuo y estimular la adhesión leal a las políticas prescritas por la dirección de la entidad.

De igual manera, todos los empleados y usuarios conocen que es el control y como se debe aplicar; el problema no es desconocimiento es mucho conocimiento de parte de empleados para evadir los controles, si la cabeza no funciona seguramente el resto del cuerpo tampoco.

Según, Gamboa, Puente & Vera (2016), el control promueve:

“la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones bajo principios éticos y de transparencia, garantizar la confiabilidad, integridad y oportunidad de la información, cumplir con las disposiciones legales y la normativa de la entidad para otorgar bienes y servicios públicos de calidad y proteger y conservar el patrimonio público contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal” pág. 31.

En otras palabras, Gamboa, Puente & Vera (2016), afirman que la integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control, así como la administración y el monitoreo de otros componentes del control interno, con lo cual se crea un ambiente seguro de honestidad y de respaldo, basado en la confianza, seguridad, integridad y competencia de las personas, es decir, expresan los autores que hoy día con toda la inversión de valores y principios que se ha dado, para tener unos servidores públicos honestos y con valores éticos es mucho lo que hay que trabajar; se hace necesario educar y reeducar y esperar ya que para para que empiecen a verse los cambios se necesitan 3 o 4 décadas.

Así mismo los autores antes mencionados consideran que, en la competencia control, se incluye el conocimiento y habilidades necesarias para ayudar a asegurar una actuación ordenada, ética, eficaz y eficiente, al igual que un buen entendimiento de las responsabilidades individuales relacionadas con el control interno de la organización.

En ese orden de ideas, la academia juega un papel importante, ya se conoce de instituciones universitarias en donde se imparten las cátedras de ética y valores, pero

para que sea más efectivo hay que iniciar desde el núcleo, la familia, y luego la academia hace el refuerzo.

Consecuentemente, Gamboa, Puente & Vera (2016), consideran que los directivos de las entidades del estado, deben especificar en los requerimientos de personal, el nivel de competencias necesarias para los distintos puestos y tareas a desarrollarse en las áreas correspondientes; así mismo, los programas de capacitación estarán dirigidos a mantener los niveles de competencia requeridos.

En consecuencia, se tendría lo que realmente se necesita, buenos empleados, con competencias para desarrollar su labor en el área que este asignado, se conocerían los lineamientos y de esta manera las organizaciones estatales funcionarían. Expresan los autores que desafortunadamente para alcanzar este ideal hace falta el elemento principal como lo es la voluntad política gubernamental.

Auditoría forense

En cuanto a la auditoría forense es importante resaltar que el control está inmerso en el su quehacer, ya que ella verifica, evalúa, vigila y controla los procesos administrativos, financieros y todo lo relacionado con la organización donde esté practicando una auditoría.

La auditoría forense es definida por Estupiñán (2006, p. 412), como “una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, legal, contable, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores del crimen económico”.

Sin embargo, en la práctica ese concepto se queda corto al no incluir la experiencia del revisor fiscal en asuntos contables, por lo que este estudio visualiza la oportunidad de unir la auditoría forense con la Revisoría fiscal para en conjunto disminuir las probabilidades del fraude en las empresas públicas en Colombia.

En efecto, González y López (2008), expresan que la auditoría forense surge como mecanismos para combatir la corrupción, en razón a que los peritos en ciencias contables y financieras bajo el uso de las herramientas que le son propias, sumadas a las técnicas de investigación, pueden emitir atestaciones con un alto valor técnico/científico facilitándole la actuación a los estamentos judiciales. De este modo, se hace posible unificar la auditoría forense con la Revisoría fiscal, lo cual conformaría un dúo perfecto para combatir la corrupción en las empresas públicas en Colombia.

En este sentido, Galvis y Roa, (2008) consideran que, las ciencias forenses tienen todas las herramientas necesarias para poder llevar los hallazgos que haga el revisor fiscal al juez y servir de testigo para judicializar a los involucrados en los fraudes. Expresan los autores mencionados que, sumadas a las diferentes ramas o disciplinas del conocimiento humano, las ciencias forenses, constituyen un excelente soporte tanto para la administración de la justicia ordinaria como para las organizaciones, en

la comprensión de los comportamientos de los perpetradores de los diferentes tipos de fraudes que se pueden presentar en la sociedad actual.

Al respecto, Patarroyo & Campo (2010), dicen que todo lo que la caracteriza hace a la auditoría forense importante ya que puede actuar como mecanismo para la reducción de actividades fraudulentas y la disminución de casos de corrupción.

En este sentido, se reafirma lo dicho de la Auditoría Forense, en cuanto a que es importante, para la detención de fraudes de todo tipo; y queda claro que, si verdaderamente se quiere disminuir la probabilidad de fraude en las empresas públicas, existe el complemento para el revisor fiscal.

Al respecto, Gamboa, Puente & Vera (2016), afirman que, con la reglamentación del control interno en el sector público, se busca sensibilizar a los funcionarios públicos, sobre la importancia en el ejercicio de sus competencias, proporcionándoles un instrumento adicional para el buen manejo, custodia, control y aplicación de los recursos públicos de las entidades.

Cabe considerar, que a los servidores públicos para sensibilizarlos inicialmente deben estar vinculados por verdaderos procesos meritocráticos, que redunden en beneficio de buena administración, sin olvidar los principios éticos y los valores de la organización para la cual son vinculados.

Dicho de otro modo, Tejada (2009, p.42), considera que la auditoría forense, es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

En otras palabras, realmente la auditoría forense es la ciencia que junto con la revisoría fiscal está identificada para ejercer el control en las entidades públicas y si se encuentran hallazgos, esta misma ciencia puede contribuir para judicializar a los involucrados.

Es oportuno mencionar que, Gamboa, Puente & Vera (2016), resaltan la responsabilidad en estos asuntos de la máxima autoridad, de los directivos y demás servidoras y servidores de la entidad, de acuerdo con sus competencias; mencionan que los directivos en el cumplimiento de su responsabilidad, pondrán especial cuidado en áreas de mayor importancia por su materialidad y por el riesgo e impacto en la consecución de los fines institucionales.

Debe señalarse que, si en los entes públicos se ejerciera el control, por todas las autoridades, directivos y demás servidores públicos, además la mirada de la contraloría general de la nación ente responsable de controlar los bienes de las entidades públicas, estas no estarían en riesgo de desfalco nacional.

Revisoría fiscal

De este modo, Pérez, Rodríguez y Bermúdez (2010), afirman que el primer cuerpo normativo que hace referencia a la Revisoría fiscal es la ley 58 de 1931, que surge gracias a la necesidad de contar con una figura de control y fiscalización ante el deficiente manejo que se le daba a la información financiera de las sociedades que se administraban en esos tiempos.

Resulta claro que a partir de la ley 58 de 1993, el ejercicio de la Revisoría fiscal está cobijada por un marco jurídico que le da el ordenamiento al ejercicio del control y evaluación de este profesional.

En este orden de ideas, Pinilla & Chavarro (2010), consideran que el revisor fiscal debe gozar de amplia cultura en los ámbitos jurídico, económico, administrativo, financiero y tributario que le permita evaluar las organizaciones y al mismo tiempo le capacite para identificar los riesgos y el sistema de control interno asociado, de forma tal que asegure una gestión integral de calidad.

En este sentido, el autor anterior reafirma lo que otros autores han venido manifestando en cuanto a que la actuación del revisor fiscal es netamente jurídica y no administrativa como algunos entendidos han manifestado.

Efectivamente, Pinilla & Chavarro (2010), también consideran que el revisor fiscal debe tener conocimiento y acceso sin restricciones a todos los asuntos administrativos y operativos de la entidad para poder emitir un concepto profesional, confiable e independiente, en el momento que sea necesario. Explican los autores que la revisoría fiscal fue creada por la ley de la República para cumplir una misión de naturaleza administrativa, como evaluar los sistemas de control en funcionamiento, desde una posición independiente de las operaciones y de la administración.

En efecto, es necesario que el revisor fiscal de cualquier empresa, tenga libertad de actuación para poder emitir un dictamen objetivo e imparcial con el profesionalismo que le caracteriza y con la calidad que se requiere.

Sin embargo, hay que argumentar que la actuación del revisor fiscal está liderada por un marco jurídico, lo cual limita su ejercicio administrativo, al no poder ser juez y parte, ya que es un profesional al que la normatividad le otorga funciones para ejercer control y evaluación de la administración de las organizaciones.

Efectivamente, Pinilla & Chavarro (2010), consideran a la revisoría fiscal como la entidad que, en forma independiente de la administración y de los procesos operativos, evalúa en forma crítica los procesos de control integral, preventivos y permanentes, a fin de asegurar los objetivos planteados en su gestión.

En efecto, es el revisor fiscal el profesional independiente, ético y honesto, llamado a ejercer un verdadero control y evaluación de los procesos, preventivos y correctivos de la organización, siempre que en las entidades pública les permitan ejercer su labor de manera independiente, sin ninguna atadura o restricción.

Aspectos metodológicos

El estudio se orientó a una revisión documental sobre la Revisoría fiscal y la Auditoría Forense, para lo cual en el proceso de documentación se utilizaron los siguientes niveles:

a. Nivel monográfico: el cual se basa fundamentalmente en la descripción temática: recopilación y organización del material existente, sin que el investigador tome posición ni asuma alguna postura en particular. (Hurtado, 2010). De esta manera, la autora antes citada plantea para el desarrollo de este nivel la Técnica de revisión documental Riaceer (Recopilación, identificación de ideas, almacenamiento, categorización, esquema conceptual, enlace y redacción), mediante la cual se revisaron los diferentes aspectos conceptuales planteados por los autores sobre la Revisoría fiscal y auditoría forense como procesos para el control del fraude y la corrupción en las organizaciones públicas colombianas.

b. Nivel hermenéutico: Este nivel abarca el análisis de la temática donde el investigador crítico juzga la pertinencia de los planteamientos presentados en el nivel monográfico a partir de su entendimiento, sustentación, alcance. (Hurtado, 2010)

Análisis crítico de la contribución del control, la auditoría forense y la revisoría fiscal para disminuir el fraude o corrupción

Los planteamientos de los diferentes autores sobre el control, la Auditoría Forense y la Revisoría fiscal ponen de manifiesto la importancia y la contribución de cada uno de estos procesos para evitar la corrupción y el fraude.

La importancia del control en una organización es hacer que los procesos planeados se cumplan, mediante, la previsión, el control permanente y las correcciones en caso de presentarse errores; el control es el que logra el cierre en los procesos administrativos, por lo tanto, si hay errores significativos contra el desempeño planeado, hay que aplicar medidas correctivas para evitar que se presenten acciones fraudulentas.

Consecuentemente, Gamboa, Puente & Vera (2016), piensan que las características del control deben satisfacer el beneficio público siendo equitativo en el manejo correcto de los recursos públicos, la alta dirección y los funcionarios de todos los niveles tienen que estar involucrados en este proceso para resolver los riesgos y poder proporcionar seguridad razonable en el logro de la misión institucional.

Por lo tanto, si se aplicara el control en las entidades públicas como real y legalmente está establecido por las leyes y decretos relacionados, el fraude y la corrupción serían detectados por los entes fiscalizadores y evaluadores apenas se hiciera el intento, con lo que se diezmaría este flagelo.

Así mismo, Gamboa, Puente & Vera (2016), consideran fundamental la consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección y por el resto de las servidoras

y servidores, con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados; el ambiente de control define el establecimiento de un entorno organizacional favorable.

En este sentido, es posible encontrar personas honestas, con ganas de gestionar y hacer las cosas bien, pero por ser muy pocos y no tener el poder de decisión necesario dentro de la organización, quedan limitados a que su actuación sea sólo legal, lo cual es insuficiente.

Igualmente, afirman Gamboa, Puente & Vera (2016), que, con la reglamentación del control interno en el sector público, se busca sensibilizar a los funcionarios públicos, sobre la importancia en el ejercicio de sus competencias, proporcionándoles un instrumento adicional para el buen manejo, custodia, control y aplicación de los recursos públicos de las entidades.

Sin embargo, eso de sensibilizar a los servidores públicos para que ejerzan el control interno en la organización, no es imposible, pero sí difícil sobre todo en esta época cuando la mentalidad de las nuevas generaciones parece tener los valores invertidos, cuando ingresan a una institución gubernamental traen marcado un camino que no se corresponde con las expectativas de las instituciones, se interesan en hacer las cosas de acuerdo a sus propias conveniencias.

Al respecto, Gamboa, Puente y Vera (2016) mencionan que, el control es como un conjunto de normas, métodos y medidas coordinadas que adopta una organización con el propósito de salvaguardar sus recursos, propiciar información de toda clase en forma oportuna, adecuada y segura; promover la eficacia operativa, el mejoramiento continuo y estimular la adhesión leal a las políticas prescritas por la dirección de la entidad.

Es de igual manera importante resaltar que mediante la Auditoría Forense se hacen aportes para evitar el fraude. Varios autores expertos en el tema de Auditoría Forense coinciden en definirla como una “auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, pero la Auditoría Forense es, en términos contables, “la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico”. (Cano & Lugo, 2005, p. 16).

Igualmente, Castro y Cano, (2002) la definen como ese tipo especial de auditoría para descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos cometidos en la ejecución de las funciones públicas y privadas; de esta manera se abre un amplio espacio en el área de la investigación, que va más allá de la comprobación de los hechos.

En la auditoría forense se requiere conocimiento legal y la integración de la contabilidad, la auditoría y la habilidad para la investigación, con la auditoría forense se vienen desarrollando técnicas de investigación eficaces, para aplicar la ley y hacer

justicia ante la impunidad generada por la corrupción administrativa y el crimen organizado.

La auditoría forense no es recurrente y sólo se lleva a cabo cuando hay suficiente afirmación de la existencia de fraude. Con relación a su alcance, es conducida para resolver alegaciones específicas. Respecto al objetivo, es determinar si ha ocurrido o está ocurriendo un fraude u otro delito económico, y relacionar y/o determinar quiénes son los responsables. Correspondiente a la relación, la auditoría forense si es adversativa, toda vez que el examen del fraude involucra esfuerzos para relacionar las responsabilidades del hecho.

Según Villalobos (2011) la auditoría forense, utiliza herramientas especializadas para investigar, analizar y presentar los resultados obtenidos para así terminar con la impunidad que se presenta de manera frecuente y cada vez más lo que hace es lograr un detrimento patrimonial. Es por ello que tendentes de mejorar el control fiscal de los recursos públicos en Colombia, y con la finalidad de evolucionar e implementar nuevas herramientas utilizadas internacionalmente, como lo es la Auditoría Forense, se recomienda la utilización multidisciplinaria que complementen el sistema de auditoría que se emplea en la actualidad, este cambio de conciencia no va encaminado tan solo al sector público sino también al sector privado y a los profesionales de la contaduría en general.

Igualmente, plantea este autor que al hacer indetectables las herramientas de control utilizadas en la actualidad, la auditoría forense como herramienta multidisciplinaria sirve para enfrentar nuevas modalidades de fraude, corrupción y malversación de fondos de los recursos públicos, los cuales cada día cobran mayor fuerza.

De igual modo, mediante el proceso de la auditoría forense se establecen indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida se ponen a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia. De esta manera, se centra este proceso en el ilícito cometido, porque evalúa e investiga de manera profunda, para determinar la veracidad del delito y su intención.

Efectivamente, Pinilla & Chavarro (2010) consideran que el revisor fiscal debe tener conocimiento y acceso sin restricciones a todos los asuntos administrativos y operativos de la entidad para poder emitir un concepto profesional, confiable e independiente en el momento que sea necesario. Explican los autores que la revisoría fiscal fue creada por la ley de la República para cumplir una misión de naturaleza administrativa, como evaluar los sistemas de control en funcionamiento, desde una posición independiente de las operaciones y de la administración.

Sin embargo, no hay que olvidar que, si la actuación del revisor fiscal está liderada por un marco jurídico, su ejercicio administrativo está limitado al no poder ser juez y parte, ya que es un profesional al que la normatividad le otorga funciones para ejercer control y evaluación de la administración de las organizaciones.

Finalmente, Pinilla & Chavarro (2010) consideran a la revisoría fiscal como la entidad que, en forma independiente de la administración y de los procesos operativos, evalúa en forma crítica los procesos de control integral, preventivos y permanentes, a fin de asegurar los objetivos planteados en su gestión.

En efecto, el revisor fiscal es el profesional independiente, ético y honesto, llamado a ejercer un verdadero control y evaluación de los procesos, preventivos y correctivos de la organización, siempre que en las entidades pública les dejen ejercer su labor de manera independiente sin ninguna atadura o restricción.

Al respecto, para Pinilla & Chavarro (2010 p. 30), la revisoría fiscal “debe basarse en la teoría de la administración relacionada con el control organizacional y no en el marco jurídico tradicional de la Revisoría Fiscal.” Debe señalarse que el revisor fiscal, puede aplicar las teorías administrativas organizacionales, pero teniendo en cuenta el marco jurídico que cobija la actuación del profesional de la Revisoría Fiscal en ejercicio, cuya actuación está cobijada por un marco jurídico, de no hacerlo, actuaría a espaldas de la profesión y debe responder por su actuación ante el consejo técnico de la contaduría.

En efecto, para Calle, Moreno & Restrepo, (2005) la revisoría fiscal en el contexto colombiano, se constituye en una institución que bajo las herramientas e instrumentos característicos de las ciencias contables y en especial de la auditoría, ejerce control integral sobre las organizaciones que por disposición legal o estatutaria están obligadas a contar con este organismo.

De este modo, la revisoría fiscal actúa no sólo con la auditoría como herramienta válida para su ejercicio, sino también con todo lo concerniente al proceso contable y administrativo; hace uso de éstas debido a que son la base para el ejercicio del revisor fiscal, teniéndose en cuenta que el contador público es el único profesional que puede ejercer este cargo.

Consecuentemente para, Pérez, Rodríguez y Bermúdez (2010), la revisoría fiscal es una figura de control y fiscalización desarrollada por profesionales de las ciencias contables, con el objeto de que representen a los agentes económicos y al estado ante los representantes legales, y determinen si el ente económico ejecuta las funciones que le son propias bajo los marcos normativos en el país y si dichas operaciones se ejecutan de acuerdo al sistema de control interno establecido. Por lo tan tanto, se corrobora teóricamente que la articulación de la revisoría fiscal y la auditoría forense contribuyen al control sistemático de los fraudes y actos de corrupción en las organizaciones públicas

Conclusiones /agenda abierta

Es importante destacar el papel de la auditoría forense, frente a hechos de fraude y corrupción, por cuanto corresponde a ella presentar los informes de los estados financieros que son hechos probatorios con los que se verifica la implicación de las

personas involucradas en los casos de fraudes y corrupción. Estos documentos a la vez se convierten en las pruebas que son llevadas ante los entes judiciales, por lo tanto, sirve como medio de fortalecimiento de los mecanismos de detección y control del fraude.

El revisor fiscal como ente fiscalizador independiente, con el profesionalismo y ética que le debe caracterizar en su arduo trabajo y con los documentos de la empresa que se convierten en soporte de los hallazgos encontrados, tiene la posibilidad de vincular la Auditoría Forense y con su autonomía atestiguar y presentar los soportes de los hechos ante un juez, con el fin de detectar y controlar el fraude y la corrupción en Colombia.

Con esta agenda abierta se espera a futuro el desarrollo de una propuesta a la Junta Central de Contadores para su aprobación y visto bueno, dirigida a vincular la auditoría forense y la revisoría fiscal en el logro de la disminución de la corrupción en las organizaciones públicas colombianas.

Referencias bibliográficas

- Azuero, Francisco (2010). La gestión pública y la ESAP- situaciones y retos. En: hermesoft.esap.edu.co/esap/hermesoft/portal/home_1/.../arc_4294.doc. Consultado el 24 de Julio de 2015.
- Cabrero, E. (2005). Acción pública y desarrollo local. México DF, México: Fondo de Cultura Económica.
- Calle, L., Moreno, M., & Restrepo, A. (2005). Reorientación del papel del revisor fiscal basada en la re-expresion de información contable en las empresas internacionalizadas. Obtenido de <http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM19452005/02.Texto%20completo.pdf>
- Cano, M., & Lugo, D. (2005). Auditoria forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá DF, Colombia: ECOE Ediciones.
- Castro, R., Cano, M. (2002). Auditoría Forense. Legis: Contabilidad y Auditoría, 13: 156.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 58 (1931). Diario oficial No. 21684 del 8 de mayo de 1931. Recuperado el 14-5-2021 de: https://www.redjurista.com/Documents/ley_58_de_1931_congreso_de_la_republica.aspx#/
- Congreso de la República de Colombia. Ley 43 (1990). Diciembre 13. Recuperado el 14-5-2021, de: https://www.mineduacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf
- Estupiñán, R. (2006). Auditoria forense, Control interno y fraude con base en los ciclos transaccionales. Bogotá: ROESGA

Fine, B. (2011) "Locating the Developmental State and Industrial and Social Policy after the Crisis". En *le Least Developed Countries Report 2011: le Potential Role of South-South Cooperation for Inclusive and Sustainable Development*. Ginebra: United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD).

Galvis y Roa. (2008). *Análisis de la Auditoría Forense como herramienta para mejorar la responsabilidad social empresarial del Contador Público () en las empresas del estado*. Bogotá: Universidad San Buenaventura.

Gamboa, Jinsop; Puente, Silvia; Vera, Piedad, (2016). "Importancia del control interno en el sector público". *Revista Publicando*. 3(8). Guayaquil: Universidad de Guayaquil.

González, M., & López, E. 15 de diciembre de (2008). *Auditoría forense: Caso filanbanco*. Recuperado el 03 de septiembre de 2013, de <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/3132/1/UPS-GT00053.pdf>

Hernández, Enrique, "Evolución de la distribución del ingreso en los hogares (1963-1989)", en Julio Boltvinik y Enrique Hernández, *Pobreza y distribución del ingreso en México*, México, Siglo XXI, 1999, pp. 154-190. [Links]

Hurtado de Barrera, J. (2010). *Guía para la comprensión holística de la ciencia*. Caracas, Venezuela: Fundación Sygal.

Jarquín, (2019). *Antes, durante y después de la corrupción: Nuevas tendencias en los organismos de control*.

KPMG Advisory Services, *Forensic Services, Encuesta de fraude en Colombia 2013* (KPMG Advisory Services, Bogotá, 2013). Disponible en: <http://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta%20dé%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf>

Laguna, L. (2007). *Publicaciones periódicas Management*, año XVI, N°.28, 83-93.

Los 5 momentos de Interbolsa, *Revista Dinero* (16 de noviembre de 2012). Disponible en: <http://www.dinero.com/pais/articulo/momentos-mas-importantesinterbolsa/203272>

Lora, E. (Ed). (2006). *El Estado de las reformas del Estado en América Latina*. Washington, D.C. Estados Unidos: Banco Mundial – BID Mayol

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015). *Y la Elaboración propia a partir del Consejo Técnico de la Contaduría Pública* (1990).

Naranjo. P. Soler C (2017). *Ponencia, XI encuentro red para la formación de revisores fiscales*. Universidad libre de Colombia. Mayo de (2017).

OCDE, (2018). *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)*. José Ignacio López, Profesor de economía PhD. en Economía,

Universidad de California. “La OCDE es un importante centro de intercambio de buenas prácticas en políticas públicas del cual Colombia puede beneficiarse”.

Patarroyo & Campo, (2010), La auditoría forense como mecanismo para la disminución del fraude y la corrupción en las empresas

Pérez López, y otros (2019) “Los desafíos éticos en el ejercicio de la profesión contable en el marco de la revisoría fiscal”. <https://probonoaustralia.com.au/news/2016/07/building-new-economy-sustainable-social-enterprise/>

Pérez, W., Rodríguez, M., & Bermúdez, J. (2010). “Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal”: Revista digital de estudiantes de contaduría pública. *Adversia*, 1-22.

Pinilla, J., & Chavarro, J. (2010). *La revisoría Fiscal Un Modelo de Fiscalización Permanente con Enfoque de Metacontrol Organizacional*. Bogotá: Nueva Legislación Limitada.

Revista redacción, (2018), “La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (Anla) abrió procesos sancionatorios contra el concesionario, ya que no contaba con planes de inversión ni compensación”.

Villalobos Morales, C. (2011). “La auditoría forense como herramienta de ayuda en la detección de actos de corrupción en las empresas del sector público de la ciudad de Cartagena”. *Aglala*. 2, 1 (dic. 2011), 32-47. DOI: <https://doi.org/10.22519/22157360.870>.

Tejada, F. Diciembre de (2009). La auditoría forense como producto de los estados financieros aparentes y o incompletos. Recuperado el 06 de septiembre de 2013, de <http://repositorio.unemi.edu.ec/bitstream/123456789/622/1/25.pdf>