CAPÍTULO XV

AUDITORÍA FORENSE Y GENERACIÓN DE CONFIANZA. UNA MIRADA DESDE EL PROFESIONAL CONTABLE EN COLOMBIA

Jairo Alberto Olarte Cabana

Magister en Contabilidad de la Universidad del Valle, Cali. Profesor de Tiempo Completo Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales – Grupo de Estudios en Gestión Empresarial- Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Correo electrónico: jalbertoolarte@unipanamericana.edu.co. <http://orcid.org/0000-0002-9584-6599>.

Elia Ordoñez Bolaños

Tecnóloga en Gestión Tributaria y Financiera. Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales. Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Correo electrónico: edordonez@unipanamericana.edu.co. <http://orcid.org/0000-0003-0446-9634>.

Stephanie Galvis

Tecnóloga en Gestión Tributaria y Financiera. Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Correo electrónico: stephaniegaltis@unipanamericana.edu.co. <http://orcid.org/0000-0002-9273-257X>

Luisa Cárdenas Díaz

Tecnóloga en Gestión Tributaria y Financiera. Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Correo electrónico: luisafcardenas@unipanamericana.edu.co. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7259-5491>

Resumen

Como hecho histórico, la separación de la propiedad y el control constituyen el inicio y la memoria activa de las prácticas modernas de gobierno en las organizaciones; pese a lo anterior, los excesos en la acumulación de riqueza y el progreso material, han *normalizado* conductas delictivas en pro de satisfacer diversas expectativas, entre ellas, el cumplimiento de altos indicadores de desempeño en el ámbito organizacional y a nivel personal, el hedonismo e individualismo característico del lucro desmedido, obviando los impactos generados en las conformaciones humanas y productivas al concurrir en delitos económicos. En tal contexto se desarrolla la auditoría forense y a pesar de su relevancia en la prevención, detección e investigación de crímenes

www.doi.org/10.47212/tendencias2020vol.xi.16

financieros, su estudio resulta de baja incorporación en la esfera universitaria, realidad que incide en el campo disciplinar del sujeto contable al ser un actuante que aporta y fomenta la creación de confianza pública, fin de las praxis forenses. El objetivo del trabajo es estudiar las relaciones existentes entre la auditoría forense y la generación de confianza, centrándose en la participación que el profesional de la contaduría pública en Colombia genera a dicho binomio. Los aspectos metodológicos se anclan en las premisas deductivas, cuentan con un alcance descriptivo y se adscriben a paradigmas interpretativos y hermenéuticos, propios de investigaciones documentales. En los resultados se observa cómo los objetivos y la metodología de la auditoría forense son un fundamento en la labor de *recobrar* la confianza pública en la sociedad colombiana, así mismo, se evidencian las características, competencias, atribuciones legales y aportes disciplinarios que dotan de idoneidad al contador público frente a los propósitos de este cuerpo de conocimiento.

Palabras clave: auditoría, auditoría forense, confianza pública, contador público, fe pública

FORENSIC AUDIT AND GENERATION OF TRUST. A LOOK FROM THE PROFESSIONAL ACCOUNTANT IN COLOMBIA

Abstract

As a historical fact, the separation of ownership and control constitute the beginning and the active memory of modern governance practices in organizations; Despite the above, excesses in the accumulation of wealth and material progress have normalized criminal behaviors in order to satisfy various expectations, among them, the fulfillment of high performance indicators at the organizational and personal level, the characteristic hedonism and individualism of excessive profit, ignoring the impacts generated in human and productive conformations when participating in economic crimes. In this context, the forensic audit is developed and despite its relevance in the prevention, detection and investigation of financial crimes, its study results from low incorporation in the university sphere, a reality that affects the disciplinary field of the accounting subject as it is an actor who contributes and encourages the creation of public trust, the end of forensic practices. The objective of the work is to study the existing relationships between forensic auditing and the generation of trust, focusing on the participation that the professional accountant in Colombia generates in this binomial. The methodological aspects are anchored in deductive premises, have a descriptive scope and are ascribed to interpretive and hermeneutical paradigms, typical of documentary investigations. The results show how the objectives and methodology of the forensic audit are a foundation in the work of recovering public trust in Colombian society, likewise, the characteristics, competencies, legal attributions and disciplinary contributions that provide suitability are evidenced. to the public accountant against the purposes of this body of knowledge.

Keywords: audit, forensic audit, public trust, public accountant, public faith.

Identificación: esta investigación es resultado del trabajo realizado por docentes y estudiantes del semillero de investigación *Colectivo Panas por el Saber Contable*, adscrito al Grupo de Estudios en Gestión Empresarial -EGE- de la Fundación Universitaria Compensar Sede Valle.

Introducción

La violencia discursiva hacia la profesión contable, de la cual han sido detonantes escándalos financieros de renombre y dimensión transnacional, ponen en tela de juicio la dignidad y el marco ético que determina el rol social del contador público, en ese ambiente, las imágenes que divagan en las retinas de la colectividad y sus agentes son quizás una de las representaciones que más atenta contra la confianza pública y en sí, aquellas que sentencian la loable gestión desempeñada por el contable en la sociedad. El anterior contexto apertura la discusión y, aunque se documentan actos en los que el sujeto contable se ha despojado de sus principios y ha sucumbido ante las innegables atracciones del bienestar asociado a lo material y los beneficios de la idea de progreso, no se podría afirmar que ello constituye una realidad acabada en el ejercicio profesional de la contaduría en Colombia y menos aún, se consideraría que lo ilegal e inmoral definen una pauta de conducta en un campo disciplinar que por origen se ampara en lo ético, social y político.

Frente a los argumentos de partida, la auditoría forense emerge en un campo de actuación al que el contador público se articula gracias a sus conocimientos en control y en las metodologías para elaborar interventorías de cuentas, cuestionar la eficiencia en el uso de los recursos, validar el cumplimiento legal y el funcionamiento de los controles internos; en su conjunto, este saber le permite socavar en los “delitos financieros” o “fraudes económicos”, en donde, con la inclusión de técnicas especializadas obtiene indicios sobre un crimen y dispone pruebas al servicio de un juez durante un proceso de judicialización. Pese a lo descrito, la auditoría forense se configura en un saber reciente, significativo, que en todo caso no presenta una difusión pertinente en el entorno educativo y profesional; sobre el primer escenario, no se gestan mayores apuestas curriculares en el ámbito nacional que permitan profundizar en este campo disciplinar

y en lo profesional, pudiera no disponerse de medios (económicos, temporales y otros) para insertarse en sus prácticas especializadas, en ese sentido, se carece de dominio en los marcos conceptuales y técnicos que giran alrededor de la auditoría forense y la forma en que interactúa con ciertas disciplinas, por ejemplo, la contabilidad. Por lo expuesto y tomando el eje problematizador narrado, se plantean las siguientes preguntas de investigación: ¿cuáles son las relaciones existentes entre la auditoría forense y la generación de confianza? ¿De qué manera el Contador Público contribuye a tales relaciones?

Bajo otra arista, los resultados de esta pesquisa son significativos a partir de diversos puntos de vista, por ejemplo, a nivel social y en la construcción de imaginarios y el rescate de la confianza depositada en el contador público; asimismo, difundir temáticas como las aquí estudiadas promueven el uso de las técnicas forenses, que en su difusión, ejercen un tipo de panóptico (recurso explicativo utilizado por el filósofo Michael Foucault en su obra) frente a los perpetradores de delitos económicos, es decir, por una parte se difunden conocimientos sobre la auditoría forense y al tiempo, se comunican prácticas que previenen la corrupción y otros actos delictivos que afectan el equilibrio en la sociedad y la economía. Del anterior argumento se destaca un atributo de manera especial, el poder preventivo y con ello, las oportunidades que brinda la investigación forense al disponer de nuevas *formas de intervención* o metodologías que son necesarias para mitigar el riesgo al fraude, combatir la ilegalidad, el cohecho, soborno y otras tipificaciones de crímenes financieros que diluyen la confianza pública y apuntan al decremento de las económicas nacionales (Álvarez et al., 2019). Aunado a los argumentos precedentes, este trabajo suma a las iniciativas por ahondar en el conocimiento de la auditoría forense, en sí, el estudio de las relaciones existentes entre la auditoría forense y la generación de confianza, desde la mirada del contador público en Colombia.

Fundamentación teórica

La revisión de la literatura permitió identificar fuentes de valor como el *Journal of forensic and investigative accounting* y *Journal of Forensic Accounting Research (JFAR)*, este último, adscrito al *American Accounting Association*, insumos que, como se mencionó, resultaron útiles al centrar su quehacer investigativo en el tema estudiado. Concretamente, en los antecedentes las direcciones son disímiles, no obstante, se acoplan

con los discursos expuestos. Considerando tal particularidad, se recurre a la tabla 1 y su estructura de síntesis y agrupación categórica para exponer, sin pretensiones definitivas, resultados de investigación asociados con el objeto de estudio.

Tabla 1

Clasificadores temáticos identificados en la revisión de antecedentes

Clasificador temático	Descripción eje central	Expositores
1. Crisis de confianza y crisis de la modernidad (hipermodernidad)	En esta línea de trabajo se analiza el deterioro en la confianza a partir de diversas aristas, algunos centran la atención en las causas, remitiéndose a la dimensión ética y de la responsabilidad social del contable; otros observan la forma en que las organizaciones, sus directivos y demás agentes, acceden a prácticas que atentan contra el patrimonio económico y la confianza pública, tras el anhelo de lograr un beneficio material individual, lo cual es respuesta o puede ser entendido como una manifestación de las crisis o promesas rotas de la modernidad. Asimismo, tal enfoque también observa el rol que ejerce el contador público frente a la confianza de los grupos de interés en la profesión, sus instituciones y los aportes que representa a la dinámica social.	Cúrvulo et al., (2019); Restrepo et al., (2018); Santos (2018); Orozco et al., (2018); Cordero (2015); Cúrvulo (2008); Franco (2007).
2. Metodología de la auditoría forense frente a los delitos financieros.	Por su parte, este conjunto de antecedentes diserta en el marco de la auditoría forense, las especificidades de sus métodos y técnicas para ser de utilidad ante un proceso legal; en ese sentido, se ahonda en las características de las pruebas y los requisitos que deben cumplir para su inclusión en el trabajo del auditor. De la misma forma, analizan la relación que existe entre la especialización del saber al que se ha hecho referencia y el perfil profesional del contador público, proyectándolo como un actuante para realizar labores de asistencia en la detección de fraudes financieros.	Álvarez et al., (2019); Toro et al., (2017); Grisanti (2016); Baracaldo y Daza (2015); Ramírez y Reina (2013); Ocampo et al., (2010).
3. Relación y aportes del contador público a las prácticas forenses frente a la detección del fraude económico.	Finalmente, en esta clasificación se observó el fenómeno estudiado exaltando la labor que el contador público ejerce frente al cumplimiento de la auditoría forense y sus múltiples propósitos; de tal manera, se identificaron sublíneas de trabajo en torno a las habilidades del contador-auditor forense, su formación, competencias y contribuciones en las actividades de investigación dentro del campo financiero, para ejercer como perito experto e identificar indicios, evidencias y pruebas que servirán a un tomador de decisiones en el ámbito jurídico formal.	Pardo y Ramírez (2016); Wang, et al., (2016); Pantoja (2012); Londoño y Saldarriaga (2011); Orjuela (2002).

Fuente: elaboración propia (2020).

Por fuera de las clasificaciones antes expuestas, existen estudios aplicados como el de Grajales et al. (2015), en donde a través de un caso de fraude financiero en la ciudad de Cali, Colombia, ilustraron la diversidad de hechos que inciden en un proceso incriminatorio; en esta misma línea, en diversas partes de la aldea global se identificaron las investigaciones de Harrys (2019); Simeunović et al. (2016); Oyedokun (2016); Johnson et al. (2015) y Chep'chieng (2014), quienes con iniciativas empíricas expusieron casos y exaltaron los aportes que la auditoría forense realiza a la prevención, detección e investigación de ilícitos; igualmente, fueron visibles aportaciones sobre el rol del contable en el cumplimiento de los objetivos forenses y a favor de la reconstrucción de la confianza pública. Ahora, complementando la revisión de la temática tratada, se acudió a normas de corte nacional, entre ellas, las leyes 1474 de julio 2011 y 1778 de febrero de 2016, sobre formalización de prácticas anticorrupción y sanciones; asimismo, se revisaron normativas foráneas, por ejemplo, la ley Sarbanes-Oxley de 2002.

Referido a la materia conceptual y cognitiva que permitió leer en profundidad el tema y problema de investigación, es válido retomar algunos de manera particular; por ejemplo, el concepto de auditoría, sobre este Franco (2001) señaló desde un punto de vista diacrónico y evolutivo que sus fundamentos devienen de las vertientes del control anglosajón, se enmarcan en las premisas del modelo de libre empresa, e implica una reducción del Estado interventor, por ello, su trayectoria en los tiempos modernos se remonta a formas primigenias en la protección de recursos económicos, no siendo su único enfoque, pero sí, el más difundido.

En el anterior ámbito, se precisa, sin desconocer o vulnerar la riqueza histórica del saber estudiado, que los objetivos de la auditoría en el control tuvieron principalmente acogida en forma práctica o ejercicio de poder, en especial, el poder soberano y en tal sentido, ha trascendido a través del tiempo en filosofía y alcance (Franco, 2001), siendo así y por medio de posturas policivas y evaluativas “Inspección y castigo” (Franco, 2001, p. 204) que da inicio a un cúmulo de praxis que permiten su trasegar hacia la esfera del control moderno, es decir, el examen, la supervisión, el control interno (inicialmente en calidad y en el contexto del renacer mercantil e industrializado del siglo XVIII) y en conjunto, un control a la gestión organizacional que diseminó sus prácticas en focos como lo operacional y el perímetro de lo financiero, reconociéndose este último

un escenario detonante para que en las particularidades del siglo XX incursionara la contaduría pública como profesión o conocimiento profesionalizado en diversas partes del mundo, convirtiéndose en un campo que acompañó la progresiva extensión de la auditoría en áreas hoy conocidas, por vislumbrar algunas, la calidad total, la gestión del talento humano y desde allí, a representaciones sociales que incluyen responsabilidades colectivas, integralidad, autonomía, autocontrol y conceptos sub-reales e hipermodernos, entre algunos, el de apetito del riesgo.

En este punto y pese a que no se profundiza en el concepto de auditoría, se revisa un tipo especial, la forense; etimológicamente la palabra forense viene del latín *Forensis*, que significa público y su origen proviene del latín fórum que denota foro o plaza pública donde se realizaban tribunales, juicios y asambleas; así, lo forense hace alusión a la aplicación de la ley y sus prácticas se centran en el levantamiento de pruebas durante la investigación del acto delictivo. Sobre dicho término se identifican diversas posturas con relación a las áreas que constituyen este campo del control, por ejemplo, Álvarez et al. (2019) señalan que sus fundamentos derivan de la unión de dos saberes, la contabilidad y el derecho; en integración a la anterior acepción y ampliando sus horizontes, autores como Grajales et al. (2015), Pantoja (2012) y Londoño y Saldarriaga (2011), incluyen la administración y criminalística. Además, es común observar divulgaciones en la que se determina la presencia de la auditoría forense en el sector público, esto, por su enfoque directo contra la corrupción, sin embargo, los aportes de Londoño y Saldarriaga (2011) y Grisanti (2016) irrumpen tal imaginario al afirmar su potencial utilidad y uso en organizaciones privadas.

Desde una arista adicional, la conceptual, en la perspectiva de Cano y Lugo (2005), la auditoría forense es “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 [...]” (p. 16). Bajo un punto de vista funcional, es utilizada por la justicia en forma de insumo y a favor del castigo del fraude económico, en tal contexto, se entiende como una vertiente enfocada en la investigación de distorsiones en los datos financieros, manipulación, ocultamiento u otra intención que permita comunicar realidades a través de la contabilidad y en su aprovechamiento, proceder a un acto delictivo. Concordante con lo expuesto, la auditoría

cumple un papel notable en la prevención de fraudes, ahora bien, ante un caso de fraude e ilícitos, el auditor halla los motivos y/o errores que llevaron a la materialización de un riesgo y así, propone los correctivos para reducir la tasa de ocurrencia, entonces, la auditoría forense es un eslabón trascendente en la corrección de escenarios de riesgos patrimoniales y que promuevan el detrimento de una organización, por ello, el auditor estructura los mecanismos de control interno sobre los casos encontrados y busca la idoneidad de las medidas preventivas, logrando que las entidades puedan operar según lo esperado, dentro de la licitud, velando por el uso eficiente de los recursos económicos y aportando a la optimización de los procesos y controles internos.

De manera complementaria, es significativo precisar que la auditoría forense se realiza con un equipo de profesionales de alta calidad, íntegros y multifacéticos, utilizando técnicas específicas que representen garantías en la autenticidad, recolección y custodia de los documentos y pruebas tratadas. En sí y apelando al objetivo propuesto en esta investigación, en cuanto al sujeto que desarrolla la labor de auditor contable forense, individualmente, debe ser de buen prestigio, leal, íntegro, capacitado e idóneo, toda vez que la sociedad deposita en él la confianza y es un aliado contra la corrupción al ser quien apoya en la prevención, detección e investigación de irregularidades en las organizaciones. Ahora, en forma integrada a un colectivo de trabajo especializado, sus aportes son decisivos entre tanto no habrá mejor perfil para el estudio de delitos financieros que el de un contador público, siendo un actuante social que por ministerio legal y explicitado en la ley 43 de 1990, se faculta, por el Estado, como dador de fe pública.

Concomitante con el tema investigado, la confianza es un eje que por defecto no se debe romper o vulnerar, más, si se aborda en dinámicas mercantiles donde exceder sus límites impacta a la sociedad o, en profesiones como la que ejerce el contador público por su particular dación de fe pública. Adicionalmente, y ubicando el concepto en contexto, la confianza se siente y es entregada a personas con rectitud, se fundamenta en actos, comportamientos e imágenes del otro (Restrepo et al., 2018) y en el caso del profesional de la contaduría pública, se respalda en la confianza qué, el Estado moderno interventor (control latino) le otorgó. De los aspectos descritos, se puede inferir en la forma que documenta Franco (2007), que la confianza configura un mediador de los vínculos e

interacción social y en lo que respecta al contable, se operacionaliza en acciones de preparación de información y revisión (Restrepo et al., 2018).

Por otro lado, el fraude constituye la cara opuesta a las prácticas empresariales suscritas a la moral. Si se quisiera caracterizar, el fraude se gesta en la invención humana, el ingenio y configura un hecho intencionado en el que se dispone racionalidad y habilidad a favor del engaño, el aprovechamiento y la defraudación de la confianza, utilizando escenarios de confusión, asimetrías de información, ocultamiento, falsificación, oportunismo y otros que, en la ejecución del suceso, permiten al defraudador apropiarse de recursos económicos impropios y acceder a ejercicios del poder (accesos que posibilita el soborno, dádivas y prebendas), algo impensado para la razón en los términos teleológicos y de las teorías de la ética del bien común, pero útil a una apuesta ilegítima. En lo concerniente a las corrientes teóricas que enmarcan la investigación, se estudiaron dos referentes, la teoría general del control y la teoría del agente y principal, resultando fundamental las premisas de Sunder (2005) y otros autores con trayectoria, por ejemplo, Franco (2001; 2007); igualmente, se articularon perspectivas de organizaciones como el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO por sus siglas en Inglés).

Metodología

El componente metodológico se basó en el paradigma cualitativo y la investigación documental, esto, condujo a la búsqueda de resultados de investigación en artículos científicos y otros documentos como tesis de grados y libros. Fundamentado en el tipo de investigación y sus insumos, el análisis se tornó bajo los fundamentos del método hermenéutico y sus actividades descriptivas, interpretativas, inferenciales y de síntesis (Gadamer, 2005), a la luz de los postulados teóricos que enmarcaron la problemática; el alcance es descriptivo y la selección de los *corpus* se determinó de forma no probabilística, esto último, en atención a las premisas de los estudios de este corte, donde el criterio de elección puede encontrar respaldo en la pertinencia, profundidad y significancia de las fuentes frente al objeto de estudio y no únicamente considerando su volumen o cantidad. En el análisis fue de gran utilidad la técnica del fichero, la elaboración de reseñas bibliográficas y las prácticas de subrayado, notas al margen y otras que promovieran la sistematización de las categorías tratadas. En la presentación de hallazgos se acudió a diversos esquemas, secuencias y tablas para exponer de manera clara y en algunos casos, ilustrativa, los resultados.

Resultados

De la manera en que mencionó en otros apartes del documento, la indagación tuvo epicentro en la auditoría forense, la generación de confianza y el profesional de la contaduría pública; así, se trae a colación lo descrito en la fundamentación teórica sobre los orígenes del saber forense, dado que esto permitió observar en sus propósitos un componente de valor adicional al de cualquier otra forma de auditoría, lo cual para los fines de este trabajo resultó fundamental; por dichas razones y luego del tratamiento del material bibliográfico y la producción de inferencias, la tabla 2, expone en expresiones infinitivas y descriptivas los principales objetivos de la auditoría forense; sin embargo, la estructura enunciada también representa visualmente la causalidad que existe entre los objetivos del tipo de auditoría especializada que se estudia y la generación de confianza.

Tabla 2

Objetivos de la auditoría forense articulados a la generación de confianza pública

Enfoque	Descripción	C
Prevenir	Busca, en forma proactiva, prevenir y reducir el fraude a través de la investigación, hallazgos y documentación de experiencias, sirviendo como insumo para que en conjunto con la auditoría interna se creen medidas, procesos y políticas, las cuales ayuden a mitigar posibles fraudes financieros y otros ilícitos dentro de organizaciones de carácter públicas y privadas, es decir, la auditoría forense como una herramienta de prevención social.	o n f i
Corregir	Al participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno, teniendo en cuenta las investigaciones y hallazgos practicados en una organización por parte del auditor forense, se intervienen y transforman realidades que promueven escenarios de mayor confianza pública. Asimismo, se surte un efecto proactivo y enriquecido en las capacidades de análisis frente a casos de fraude perpetrados.	a n z a
Probar	Recopila evidencias aplicando técnicas de investigación judicial y forense de tipo documental, pericial y testimonial, esto, para su recolección, custodia, validación y presentación, en el marco específico de un proceso penal, como pruebas de un delito financiero, logrando un paso efectivo en contra de la impunidad y la tolerancia al fraude.	P ú b
Formar	En el caso de organizaciones, mayormente representantes del Estado u otra forma de gobierno, la auditoría forense busca la instrucción o formación en la disuasión y detección del fraude, de la misma forma, inserta imaginarios de bienestar colectivo, rendición de cuentas y otros que pedagógicamente cimienten un adecuado ambiente de control.	l i c a

Fuente: elaboración propia (2020).

Por otra parte, la figura 1, muestra cómo los anteriores objetivos encuentran una oportunidad de ejecución en los procedimientos que propone la auditoría forense, siendo un tipo especial de auditoría por sus propósitos en la reconstrucción de la confianza pública y la lucha contra la corrupción, los delitos financieros y la impunidad, por ello, a continuación se da cuenta de la metodología que esta emplea y en dichos términos, resulta cardinal elaborar dos precisiones, la primera de ellas, es que el objeto con que se presenta el proceso mencionado, más que centrar la atención en la descripción generalizada, busca exponer las características distintivas que las prácticas forenses tienen en comparación con otros tipos de auditorías, por ejemplo, la financiera y asimismo, evidenciar cómo sus especificidades aportan a la generación de confianza pública. Segundo, pese a que en la literatura son observables múltiples propuestas para la realización de una auditoría forense (investigación), se coincide con los aportes de Álvarez et al. (2019), Grisanti (2016), Ocampo et al. (2010) y Ramírez y Reina (2013), en donde, la gestión del auditor empieza con una fase de planeación, ruta que permite el abordaje del trabajo y del cual derivan informes y algunas recomendaciones, contenidos que se describirán con mayor amplitud seguidamente.

Figura 1

Etapas/fases metodología de la auditoría forense

Fuente: elaboración propia (2020).

La figura 1, explicita ciertas contribuciones a favor del cumplimiento de los objetivos expuesto en la tabla 1 y paralelamente, permite analizar cómo desde sus prácticas se difunden imaginarios de legalidad y calidad profesional en su ejecución. Por ejemplo, si se remitiese a la fase de planeación, se resalta que la auditoría forense en su metodología exige una cobertura del 100% de los hechos relacionados con el caso estudiado, generando con dicha completitud mayor profundidad y certeza en el rol de experto que asume el auditor (Agudelo et al., 2008). También, resulta distintivo exponer que, ante una irregularidad en saldos financieros, el auditor forense no solo dispone sus servicios a medir impactos sobre las partidas, es su función, inexorable, llegar a la verdad del hecho delictivo y aportar en dirección de la exoneración o tipificación de conductas alrededor del fraude, postura que es compartida por Ocampo et al. (2010) y Agudelo et al. (2008). Algunas perspectivas adicionales resaltan el valor de las técnicas aplicadas por el auditor forense, por ejemplo, el uso de dactiloscopia, grafología, verificación de voz y otros recursos aceptados en el marco de la legalidad procesal. También, suman al desarrollo de la auditoría forense las habilidades que incorpora el auditor, por ejemplo, alto dominio argumentativo y desempeño eficiente en la comunicación, litigio y defensa de sus hallazgos, pues allí reposa el valor de sus contribuciones frente a quien cumple el rol judicial (Cano y Lugo, 2005). La figura que se presenta a continuación expone, en forma híbrida, los aportes del contador público a los objetivos forenses.

Figura 2

Aporte del profesional contable a la auditoría forense y la generación de confianza

Fuente: elaboración propia (2020).

La anterior figura, muestra la articulación entre la auditoría forense y el profesional contable, integrándose a los nexos que favorecen la generación de confianza pública; esquemáticamente, representa una secuencia o fases que vinculan los fundamentos, objetivos, metodología de la auditoría forense y el saber del sujeto contable junto con su campo de conocimiento disciplinar y que, en dinamismo o interacción, construyen confianza en los grupos de interés.

En la primera fase, los fundamentos de las categorías tratadas permiten inferir un punto de contacto, en donde, la auditoría forense, tal como se indicó en la revisión de literatura, es un acumulado de conocimientos alrededor de las múltiples iniciativas que buscan mediar en las relaciones entre agentes y principales, teniendo como objeto proteger los recursos (públicos y privados) que son entregados a custodia y gestión de terceros, de esta manera, dicho cuerpo de conocimiento es articulado al saber contable a través del estudio del control y es así, el modo en que el contador público por medio de un proceso educativo formal desarrolla competencias que lo hacen dador de fe pública; de otra parte, las facultades intelectuales, visibles en la apropiación cognitiva y disciplinar le confieren el dominio de proposiciones teórico-conceptuales que le permiten continuar al plano de la confrontación, el análisis, la interpretación y la experiencia. De lo expuesto, resultan las destrezas o facultades técnicas que en el campo de la auditoría aplica el profesional de la contaduría pública y que constituyen una especie de puente para incorporarse en las praxis forenses; en el mismo sentido, el anterior híbrido redundante en la capacidad de obtener evidencia empírica o experiencial que complementa un círculo de idoneidad y conduzca al cumplimiento de los objetivos de la auditoría forense frente a la generación de confianza.

Siguiendo con la descripción de las fases expuestas en la figura 2, producto de la interacción entre el conocimiento que incorpora la auditoría forense y su apropiación por parte de un profesional cuya investidura social se suscribe a principios éticos y actuaciones que no contraríen la moral, se hace posible el cumplimiento de los objetivos, la metodología y los procedimientos de la auditoría forense. Así, el contador público en su propio saber y al ser miembro de un equipo de trabajo contribuye con acciones de cálculo, validación, certificación, medición y cuantificación, potencia la emisión de conceptos técnicos que en su máximo alcance pueden modificar estructuras de gobierno,

mejorar las actuaciones frente a los actos delictivos y en sí, reducir la materialización de oportunidades de fraude, un hecho que en sí mismo aporta a la generación de confianza pública (Ocampo et al., 2010). En acompañamiento a lo dicho hasta ahora, es imprescindible en el ejercicio del presente análisis reconocer que la metodología y otros recursos aplicados en esta forma de examen cuentan con una promesa fundamentada en el impacto o pertinencia que tales hechos generan al asistir, con material probatorio, a un juez durante un proceso penal.

Por lo expuesto, el contador público es idóneo para la ejecución de las premisas metodológicas forenses, lo cual le permite ser perito o testigo, hecho que deja expuesto el meollo en el que se cimienta su función pública, que aceptando lo que menciona Santos (2018), no es pública por constituir una manifestación de igualdad para todos, lo es porque en sus actos impacta a la sociedad, legado que tiene sentido en una visión política *helenística*, del cuidado de *la polis* o la ciudad. Basados en lo anterior, se respalda la hipótesis que dio vida a la discusión y en especial, a la máxima que contempla las relaciones entre la auditoría forense y la generación de confianza pública, toda vez que en los procesos de investigación sobre delitos económicos el contador público suma a la institucionalidad de la disciplina, de las instituciones legales y en sí, de la función que le otorgó el Estado como emisor de fe pública; en los términos mencionados, se consolida el resultado de un círculo virtuoso que día a día y a través de diversas aristas busca combatir hechos sociales destructivos, por ejemplo, la corrupción, el fraude, el lavado de activos y otros ilícitos que impactan al ser (dimensión individual), al ciudadano (dimensión colectiva), al sujeto contable (dimensión profesional desde el conocimiento de la contabilidad) y a su entorno, con lo cual, se promueve la confianza pública desde quien ejerce la profesión de la contaduría pública en Colombia.

Conclusiones

Las relaciones entre la auditoría forense y la generación de confianza se evidenciaron al centrar el análisis en sus objetivos y metodología, así, desde el primer componente se validó que los objetivos del saber forense, aplicado a la investigación de delitos financieros, implícitamente son una manifestación en pro de fortalecer las representaciones sociales que generan confianza en los grupos de interés, esto, al potenciar el alcance de sus impactos y consolidar acciones a favor de lo que pudiera

entenderse, en forma amplia, los fundamentos de las teorías de la ética del bien común. Igualmente, se encontraron argumentos suficientes y porque no, concluyentes, sobre las promesas que la propia metodología de la praxis forense, diferente y especializada frente a cualquier otro tipo de auditoría, destinan para la construcción de confianza pública, lo cual se observó en actividades relacionadas con la completitud del muestreo, la especialidad de las técnicas y la incorporación de habilidades puntuales en el *hacer*; pero también en el *ser* del auditor forense. Articulado a lo expuesto, se logró inferir que el contador público se *viste* de idoneidad para complementar el círculo virtuoso que consolida el conocimiento institucionalizado de la auditoría forense, lo anterior, toda vez que las dimensiones cognitivas y empíricas derivadas de su formación y práctica, le aproximan a este campo como auxiliar de la justicia y, ello, sucede en el marco de su indiscutible fundamento ético y social.

Referencias bibliográficas

- Agudelo, L., Sánchez, D y Villada, R. (2008). *La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano*. Revista *Visión Contable*, (6), p. 95-114. Recuperado a partir de <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/409>
- Álvarez, D.E., Tóala, S.P., Delgado, Z. M., Peñafiel, J. F., Lucio, A. y Moreira, M. K. (2019). *La auditoría forense aplicada a la investigación penal*. *Dominio de las ciencias*, Vol. 5, núm. 1, p. 695 – 712. DOI: <http://dx.doi.org/10.23857/dc.v5i1.885>
- Baracaldo, N. y Daza, L. (2015) *la importancia de la auditoría forense en la investigación de fraudes y delitos financieros*. *Simposio llevado a cabo en el IV encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Medellín, Colombia*.
- Cano, M. A. y Lugo. D. (2005). *Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos*. Bogotá: ECOE Ediciones.

- Chep'chieng, Z. (2014). *Investigation of the factors affecting adoption of forensic auditing in government institution s: a case study of national cereals and produce board, Kenya*. (Master Thesis) Kisii University, Kisii, Kenya.
- Congreso de la República de Colombia (2011). *Ley 1474, por la cual 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*. Bogotá D.C. Colombia.
- Congreso de la República de Colombia (2016). *Ley 1778, por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción*. Bogotá D.C. Colombia.
- Cordero, J. (2015). *La auditoría forense y el restablecimiento de la confianza pública*. *Revista Nova et Vetera*, Vol. 1. Núm. 9. <https://www.urosario.edu.co/Revista-Nova-Et-Vetera/Vol-1-Ed-9/Omnia/La-auditoria-forense-y-el-restablecimiento-de-la-c/>
- Cúrvulo, J. O. (2008). *Aproximaciones a un concepto de responsabilidad social al profesional de la contaduría pública*. En: *Perspectivas críticas de la contabilidad “Reflexiones y críticas contables alternas al pensamiento único”*.
- Cúrvulo, J. O., Cendales, J. P. y Fuertes, M. L. (2019). *Apuntes críticos sobre la ética y responsabilidad social en contabilidad y finanzas. Oportunidades, necesidades y tendencias de la educación contable en Colombia*. DOI: <https://doi.org/10.22490/9789586516327>
- Franco, R. (2001). *Evolución histórica del control*. *Revista Legis del Contador*, p. 194 – 223.

- Franco, R. (2007). *La profesión contable y los escándalos empresariales*. *Lúmina*, 8, p. 58 – 107. DOI: 10.30554/lumina.08.1185.2007
- Gadamer, H. (2005). *Verdad y Método I*. España. Ediciones Sígueme.
- Grajales, J., Hormechea, K. y Trujillo, B. (2015). *El papel de la auditoría forense en un caso de lavado de activos en Santiago de Cali*. *Cuadernos de contabilidad*, vol.16, n .42, p.713-731. DOI: <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-42.pafc>
- Grisanti, A. (2016). *Los fraudes en las organizaciones y el papel de la auditoría forense en este contexto*. *Sapientia Organizacional*, Vol. 3, núm. 6, p. 11 – 36.
- Harris, D. (2019). *Case Studies in (Alleged) Embezzlement and Fraudulent Accounting Practices by Company Controllers*. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Vol. 11., p. 226 – 231. En: <https://www.nacva.com/content.asp?admin=Y&contentid=697>
- Johnson, S., Petravick, G. y Petravick, S. (2015). *Howie's Café Caper: A case study in employee embezzlement and forensic accounting*. *Journal of Legal Issues and Cases in Business*, Vol. 3. In: <https://www.aabri.com/manuscripts/142016.pdf>
- Londoño, A. y Saldarriaga, V. (2011). *La auditoría forense: un campo en potencia*. *Adversia Universidad de Antioquia*, No. 8, p. 55 – 66. En: [file:///C:/Users/pti/Downloads/10956-Texto%20del%20art_culo-33051-1-10-20120125%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/pti/Downloads/10956-Texto%20del%20art_culo-33051-1-10-20120125%20(1).pdf)
- Ocampo, C., Trejos, O. y Solarte, G. (2010). *Las técnicas forenses y la auditoría*. *Scientia et Technica*, Vol. XVI, núm. 45, p. 108 - 113.
- Orjuela, L. (2002). *La contribución del contador público en la erradicación de la corrupción*. *Apuntes contables*, 3, p. 7 – 34. Recuperado de <https://revistas.ueexternado.edu.co/index.php/contad/issue/view/142>

- Orozco, C., Ruiz, T., Correa, A., y Monsalve, M. (2018). *Credibilidad y confianza del contador público ante las empresas. Liderazgo Estratégico* Vol. 9 Núm. 1. Recuperado <http://revistas.unisimon.edu.co/index.php/liderazgo>
- Oyedokun, G. (2016). *Forensic accounting investigation techniques: any rationalization?* *SSRN Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.2910318
- Pantoja, J. (2012). ¿Quién ejerce la auditoría forense en los delitos económicos y financieros? *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Universidad de Nariño* Vol. XIII. No. 2, p. 241-250.
- Pardo, L. y Ramírez, R. (2016). Características y competencias del contador para ejercer una auditoría forense. En: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/648
- Ramírez, M. y Reina, J. (2013). *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia. Cuadernos de administración* Vol 29 No.50, p. 186 - 195. Recuperado de <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a08.pdf>
- Restrepo, K., Gómez, D.F., Caro, J.M y Sosa, J. M. (2018). *La imagen contable*. Entre confianza y transparencia. *Apuntes contables*, Núm. 22, p. 45 – 56. DOI: <https://doi.org/10.18601/16577175.n22.04>
- Santos, E. (2018). *El contador público como causa primera y última de la confianza pública. Contabilidad y Negocios*, Vol. 13, Núm. 25, p. 109 – 124. DOI: <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201801.008>
- Simeunović, N., Grubor, G. y Ristić, N. (2016). *Forensic accounting in the fraud auditing case. The European Journal of Applied Economics*. N. 13 (2), p. 45 - 56. DOI: 10.5937/ejae13-10509

- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Universidad Nacional de Colombia.
- Toro, W.J., Reyes, M., Arriaga, G. y Espinoza, J. (2017). *La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos de cuello blanco*. *Revista de Estrategias del Desarrollo Empresarial*, Vol.3 No.8, p. 1-13.
- U.S. Congress. (2002). *Sarbanes-Oxley*. Section 404 “Management Assessment of Internal Controls”. Estados Unidos. U.S. InterAmerican Community Affairs, recovered of <https://www.sarbanes-oxley-101.com/SOX-404.htm>
- Wang, J., Lee, G. y Crumbley, D. (2016). *Current Availability of Forensic Accounting Education and State of Forensic Accounting Services in Hong Kong and Mainland China*. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 8, p. 515 – 534.