

**APORTES DE LA AUDITORÍA FORENSE A LOS
SISTEMAS DE CONTROL FISCAL APLICADOS POR
LA CONTRALORÍA GENERAL DE MEDELLÍN EN
ESTE MUNICIPIO.**

AUTORES

Diana Carolina Arango Lopera
muycarito11@hotmail.com

John Fredy Herrera Jaramillo
fredyjaramillo@une.net.co

ASESOR TEMÁTICO
Jaime Obando Cárdenas
obando.jaime@gmail.com

Universidad de Antioquia
2009

APORTES DE LA AUDITORÍA FORENSE A LOS SISTEMAS DE CONTROL FISCAL APLICADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE MEDELLÍN EN ESTE MUNICIPIO

TABLA DE CONTENIDO

	Página
Resumen	3
Introducción	4
Capítulo I Introducción a la Auditoría Forense	6
Capítulo II Campos de acción de la Auditoría Forense	11
Capítulo III Técnicas de la Auditoría Forense	12
Capítulo IV Sistemas de Control Fiscal	15
Capítulo V Aplicabilidad y mejoras a los Sistemas de Control Fiscal mediante técnicas de Auditoría Forense	17
Capítulo VI El papel, habilidades y competencias del Auditor forense	19
Capítulo VII Hallazgos del trabajo de campo	21
Conclusiones	28
Referencias Bibliográficas	30

APORTES DE LA AUDITORÍA FORENSE A LOS SISTEMAS DE CONTROL FISCAL APLICADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE MEDELLÍN EN ESTE MUNICIPIO

RESUMEN

En la actualidad, con el devenir de nuevos métodos de fiscalización y detección del fraude, se hace necesario mantenerse actualizado y atento a los cambios que en la sociedad se presentan, especialmente los relacionados con la corrupción y las nuevas modalidades de fraude financiero y económico, en el manejo de los recursos públicos en Colombia.

En muchas ocasiones, el desconocimiento de técnicas efectivas, la inadecuada actuación ante la justicia y algunas veces las conveniencias políticas, hacen que los fraudes no sean detectados, establecidos con claridad y certeza, ni juzgados de la manera correcta. Es por eso, que técnicas ofrecidas por la Auditoría Forense, pueden mejorar los sistemas de control fiscal, así como se ha venido haciendo en países más desarrollados como Canadá y Estados Unidos.

El propósito de este artículo es evidenciar la importancia de la utilización de las técnicas de la auditoría Forense en la detección del fraude, especialmente en la gestión de los recursos públicos por parte del municipio de Medellín, para lo cual, se entrevistará a los auditores de la Contraloría General de Medellín, encargados de hacer las auditorías y por tanto, evaluar las técnicas utilizadas en los sistemas de control fiscal aplicados por éstos.

El papel del auditor en la Contraloría y de aquellos quienes ejercen justicia, es crucial en la actuación frente a los fraudes del sector público. Por ello, la perspicacia, experiencia y constante actualización, por parte de ellos, sumado al estudio y aplicación de técnicas de Auditoría Forense, determinan en gran porcentaje, el éxito en la lucha contra la corrupción y en la colaboración con la justicia.

Palabras Clave

Técnicas de auditoría, sector público, gestión de recursos públicos, sistemas de control fiscal, auditoría forense, corrupción, auditor.

INTRODUCCIÓN

El hecho de que los encargados de gestionar los recursos públicos no lo hagan adecuadamente, genera un detrimento en el patrimonio social, afectando el bienestar común e incrementando el déficit fiscal por el que atraviesa el País desde hace ya varios años.

El sector público, encargado de velar por el bienestar común y la correcta administración y distribución de los recursos, está afectado por el fenómeno de la corrupción de los funcionarios que manipulan dichos recursos y encubren los hechos que los implican.

En nuestro país, la corrupción se presenta en casi todas las instituciones, lo que afecta su desarrollo y credibilidad, genera desviaciones en los propósitos de inversión, ocasiona un malestar general con las instituciones del sector público y por tanto, estimula la evasión y elusión de impuestos.

La auditoría forense es uno de los mecanismos para descubrir y denunciar los fraudes cometidos al interior de las instituciones. En su desarrollo y aplicación, ésta investiga aspectos determinantes del ente como: el financiero, el contable, el manejo de recursos, las decisiones administrativas, la legalidad de las operaciones y la veracidad de los soportes, entre otros.

Mediante el desarrollo de la presente investigación, se llegó a la conclusión de que los fraudes y actuaciones que atentan contra el erario público, son en su mayoría financieros, y por ello, la atención de este artículo, se centra en éstos y en cómo las técnicas de auditoría forense facilitan la obtención de evidencia y detección de fraudes.

Es importante analizar la metodología aplicada por la Contraloría General de Medellín (CGM) en las auditorías al municipio, con el fin de determinar si efectivamente el municipio está gestionando adecuadamente los recursos públicos, dado que del buen manejo de ellos, depende el bienestar de los ciudadanos y del país en general.

Dado que la Contraloría tiene limitaciones para aplicar plenamente sus sistemas de control fiscal, por el manejo político que se le da a ésta, lo relacionado con las técnicas de la auditoría forense es probablemente de difícil implementación. No obstante, superándose dicha limitación, las técnicas de auditoría forense se

constituye en una herramienta valiosa para la revisión, investigación y detección de fraudes al patrimonio público.

En esta investigación, que es de tipo descriptiva, el eje central se enmarca dentro de lo concerniente al control organizacional en los procesos de contabilidad, auditoría y control en las nuevas tendencias contables.

El objetivo de esta investigación, consiste en determinar qué técnicas de auditoría forense pueden implementarse para mejorar los sistemas de control fiscal aplicados por la CGM en las auditorías realizadas al municipio.

Para alcanzar este objetivo, se estudian y analizan, no sólo las técnicas de auditoría utilizadas en la CGM, sino también las diferentes técnicas de auditoría forense y la relación entre ambas.

Para ello, se ha realizado un estudio bibliográfico amplio y una serie de entrevistas a funcionarios de la CGM encargados de llevar a cabo las auditorías al municipio de Medellín; se profundiza en el análisis, predicción e identificación del nivel de aplicabilidad, las relaciones que existen entre las técnicas de auditoría forense en el sistema de control fiscal de esta entidad y las mejoras que éstas pueden brindarle.

El alcance y las limitaciones de esta investigación, están sujetos al acceso a la información detallada del sistema de control fiscal aplicado por la CGM y a la poca investigación y compendio de información relacionada con las técnicas de Auditoría Forense.

La importancia del trabajo de un auditor basado en técnicas efectivas que demuestren correctamente las irregularidades, se ve reflejada en el mejor desempeño de la justicia en el sentido en que se pueden tomar decisiones más acertadas.

Finalmente, cabe resaltar que, aunque en ocasiones las técnicas de auditoría utilizadas han sido adecuadas y han permitido llegar a conclusiones que implican a ciertas personas, el manejo político, no permite el paso a la justicia, y opera entonces, la corrupción ante la corrupción.

**ARTÍCULO DE INVESTIGACIÓN:
APORTES DE LA AUDITORÍA FORENSE A LOS SISTEMAS DE CONTROL
FISCAL APLICADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE MEDELLÍN EN
ESTE MUNICIPIO**

I

INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA FORENSE

A pesar de que la Auditoría Forense no tiene un origen señalado claramente, en innumerables textos, como el de Gil y Becerra (2006), se habla de que ésta surge con el fin de vincular los registros y pruebas contables ya elaboradas con aquello que está legalmente establecido.

La composición de palabras, está constituida por “auditoría” y “Forense”, “Auditoría” proviene del latín auditorius, que significa auditivo¹ y “Forense” que también proviene del latín Forensis que significa público o perteneciente al foro y del latín forum que significa foro, plaza pública.

Desde la antigüedad, en las plazas públicas, se hacía uso de profesiones que podían servir de asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgaran los delitos. A aquello que sirve de apoyo para estas actividades se le denomina forense, tal es el caso de las siguientes disciplinas: “medicina, sicología, grafología, biología, genética, auditoría y otras”². Desde un principio se evidencia la relación entre la auditoría y lo forense. “En donde, un profesional idóneo, que asiste al juez, aporta las pruebas apropiadas en la corte”³.

¹ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. “Auditorio, ría”. Volumen 1. Ediciones Espasa-Calpe, S.A. Primera Edición. MADRID, 2003.

² Badillo Ayala, Jorge. Auditoría Forense- Fundamentos. Resumen 17 Oct 2008. [Versión electrónica]:
[http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F00057A6B4/\\$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf](http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F00057A6B4/$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf)

³ Asociación de Contadores Universidad de Antioquia [Acuda]. Herrón Arenas, José Euler. (2007, 10 de marzo). Auditoría Forense. [Versión electrónica]:
http://www.acuda.org.co/ast/apps/newsasc_up.asp?s=news_div.btecnico&ap=Y&a=3033635

Fuentes históricas encontradas en Mesopotamia, muestran una compilación de leyes y principios básicos sobre cómo demostrar con documentación contable un fraude o una mentira, lo cual, se vincula a la Contabilidad forense, éste se constituye en el primer código conocido de la historia, el de Hammurabi⁴, en el cual, se evidencia la importancia del carácter demostrativo de los documentos contables.

La facultad del carácter demostrativo de los documentos contables, vino a verse especialmente reflejada en los años 30, con la captura de Al Capone, cuando, según lo redactado por Vidal (2000), uno de sus contadores entregó los libros de contabilidad mediante los cuales se pudo documentar el fraude fiscal de evasión de impuestos, mostrando que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio.

Sin embargo, en esta época tampoco se dio el impulso suficiente a la auditoría. Fue hasta el año 1972 cuando con el caso Watergate se dio más importancia al análisis del fraude en los estados financieros⁵.

La Comisión Treadway de los EEUU (Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos) dio un impulso y direccionamiento importante frente al fraude administrativo y revelaciones financieras engañosas y algunas de las NIA's emitidas por la IFAC; éstas se refieren al fraude y error, a la evidencia de auditoría, consideraciones adicionales sobre partidas específicas de los estados financieros, a la observación de inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar, indagación sobre litigios y reclamos⁶.

Frente a la auditoría, con el pasar del tiempo, se esclarecieron las dos principales ópticas que se tenían frente a ésta y al control, es el caso del enfoque Latino y el Anglosajón del control. El primer enfoque, se sustenta en que la contabilidad y las prácticas de control sirven como medio de prueba, con cobertura general del ente en tiempo real y durante las operaciones.

⁴ Enciclopedia Encarta 2007. Resumen extraído el 25 de Septiembre de 2008.

⁵ Cronología del 'Caso Watergate': El escándalo que acabó con la carrera política de Richard Nixon. (2006, 27 de Diciembre). Periódico el Mundo de España. Portada. [Versión electrónica]:

<http://www.elmundo.es/elmundo/2005/06/01/internacional/1117593594.html>

⁶ Bravo Huatuco, Ivett Gisely. (2007, 20 de Julio). Contabilidad Forense. Resumen extraído el 17 de Octubre de 2008 de la base de datos de blogspot.com.

El enfoque Anglosajón, se basa en la revisión de cuentas y el control sobre los informes presentados por los administradores, con base en técnicas de auditoría, verificando las afirmaciones y la razonabilidad de los estados financieros. Es evidente, que el fin principal de este enfoque es la protección del interés privado y su control es posterior y selectivo⁷.

Hoy en día, existen diferentes opiniones acerca de cuál de los anteriores enfoques deben ser utilizados en la auditoría y en los procesos de control que tienen las organizaciones, lo importante es destacar los puntos clave de uno y otro y acorde a las necesidades de los entes en cuestión, decidir cuál aplicar. En el caso de Colombia, el control se ejerce de forma posterior y selectiva según lo establecido en el artículo 267 de la constitución política de Colombia.

En Colombia, aunque no existe una completa descripción de la historia de la auditoría y el control interno, según Hernando Bermúdez (2000), pueden encontrarse algunas relaciones de tipo general en cuanto a estos aspectos y además en cuanto a la revisoría fiscal, vinculados a desarrollos legales⁸.

Dado el proceso de la conquista en Colombia, la influencia es derivada de la cultura latina, sin embargo, con la misión Kenmerer, “se inicia la introducción de la vertiente Anglosajona, a través de las figuras de las superintendencias y la Contraloría General de la República. Aparecen las firmas de contadores y las prácticas de la auditoría de los Estados Financieros”⁹.

Es por ello que, con base en lo investigado y según lo establecido por la ley, hoy en día en la Contraloría General de Medellín se aplica un control posterior y selectivo, características propias de un enfoque Anglosajón.

En la actualidad, a raíz de los escándalos contables como la quiebra de Lehman Brothers, el cuarto banco más grande de Estados Unidos, también el HomeBanc y con los casos de Enron, Tyco y Worldcom se evidencia la importancia del fortalecimiento y promoción de herramientas apropiadas para detectar los fraudes que llevan a estas quiebras, mediante técnicas de auditoría para ejercer un mejor control, como las descritas por la auditoría forense.

⁷ Orientación Profesional. Concejo Técnico de la Contaduría Pública. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. 21 de Junio de 2008.

⁸ Bermúdez, Hernando (2000). Esbozo de la auditoría y el control interno en las organizaciones privadas. Cuadernos de contabilidad #7. Universidad Javeriana. Bogotá.

⁹ Matilla, Samuel Alberto. (2003). Auditoría 2005. Ediciones Ecoe. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

De acuerdo a todo lo anterior, es evidente que la auditoría, y en consecuencia, la auditoría forense, surge entonces con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico-financiera, y las aplicaciones inmediatas se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos por parte de los principales interesados, incluyendo, los bancos oficiales.

De este modo, se deriva que la relación entre la auditoría y lo forense se precisa cuando se aborda el tema de las evidencias de tipo penal, así, se concibe la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas¹⁰.

También, la auditoría Forense estudia las consecuencias de hechos para aportar pruebas que involucran registros de contabilidad relevantes permitiendo, realizar un análisis integral. En este sentido lo afirma Miguel Cano y Danilo Lugo en su libro “Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos” en el cual, “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”¹¹.

La Auditoría Forense es también una disciplina especializada que requiere un conocimiento experto en teorías contables, auditoría y técnicas de investigación criminal. Es una rama importante de la contabilidad investigativa, utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimientos de proyecciones financieras¹².

A diferencia de la auditoría tradicional, no solo hace uso de las evidencias físicas, tales como los documentos soporte, sino también de los testimonios de individuos afectados o enterados de las anomalías.

¹⁰ Codera Martín, José María. (1992). Diccionario de Contabilidad. “Auditoría Forense”. Ediciones Pirámide. 328 páginas. Primera edición.

¹¹ Cano, Miguel y Lugo, Danilo. (2004). Auditoría Forense en la Investigación Criminal de Lavado de Dinero y Activos. Ediciones Ecoe. Bogotá. Página 20.

¹² Bravo Huatuco, Ivett Gisely. (2007, 20 de Julio). Contabilidad Forense. Perú. Resumen extraído el 17 de Octubre de 2008 de la base de datos de blogspot.com.

En muchas ocasiones se hace referencia a la auditoría forense y en otras a la contaduría forense como un mismo concepto, ésto es, porque, en concordancia con Ayala Vela (2003), “existe una estrecha vinculación entre la auditoría y la contaduría forense, lo cual quizás es más evidente en la participación de los contadores públicos en los peritajes y en los procesos tributarios”¹³

Se evidencia pues lo que es, para qué y a quiénes sirve la auditoría forense, muestra como ésta se encuentra estrechamente ligada con aspectos contables, legales y penales, a la vez que sustenta procesos judiciales, convirtiendo los resultados de las investigaciones en pruebas para tomar determinaciones.

Hoy en día, la Auditoría forense ha desarrollado técnicas más efectivas para detectar los fraudes a nivel público y privado, ampliando su campo de acción y siendo más solicitada en situaciones de aplicación de justicia. Allí los jueces toman sus decisiones fundamentadas en las pruebas aportadas por expertos en esta rama de la Auditoría, ya que, como lo afirma Fariña, “el producto de la Contabilidad forense es la prueba pericial contable especializada”¹⁴.

Es decisión de la administración realizar o no una auditoría forense, dependiendo de la relación costo-beneficio y de el propósito de prevenir los fraudes mediante un ambiente de control que permita identificar y erradicar cualquier acto corrupto que genere información financiera inexacta¹⁵.

¹³ Ayala Vela, Horacio. (2003, Julio a Septiembre). La contaduría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 15. Editorial Legis. Página 65.

¹⁴ Instituto de estudios comparados en ciencias penales y sociales [Inecip]. Fariña, Carlos. (2006). Aspectos Técnicos y Contables para una Investigación. Paraguay. [Versión electrónica]: <http://www.inecip.org.py/proteccion>

¹⁵ Auditores y Consultores: Manuel Cervantes & Asociados. Junio 4 de 2008. Guatemala. [Versión electrónica]: http://www.mcyasoc.com/ver_noticia.php?id=3

II

CAMPOS DE ACCIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

Hoy en día, se ha prestado más atención a la Auditoría Forense, y se han clasificado sus diferentes enfoques o campos de acción en los que puede laborar el actor principal de esta disciplina, estos aspectos son descritos por Carlos Fariña (2006) en su texto Aspectos Técnicos y Contables para una Investigación, con respecto a la auditoría Forense.

Entre estos campos se encuentran el soporte procesal en asesoría, consultoría y participación¹⁶ y la contaduría investigativa en corrupción administrativa, crímenes fiscales y corporativos, falsificación, lavado de activos, pérdidas económicas en los negocios, disputas, terrorismo y siniestros asegurados¹⁷.

Otro campo importante es el Peritaje, que, según Ayala Vela (2003), cubre procesos ante la justicia ordinaria, autoridades tributarias, de justicia alternativa y de naturaleza especial y procesos en todas las ramas.

En Auditoría Forense, el contador público está frente a un campo relativamente nuevo, de bastante riqueza intelectual, principios y técnicas con los que puede constituirse como un obstáculo frente al fraude y la corrupción económica, desempeñándose como conservador del patrimonio público y del bienestar social.

¹⁶ Ayala Vela, Horacio. (2003, Julio a Septiembre). La contaduría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 15. Editorial Legis. Página 58.

¹⁷ Instituto de estudios comparados en ciencias penales y sociales [Inecip]. Fariña, Carlos. (2006). Aspectos Técnicos y Contables para una Investigación. Plan de entrenamiento en técnicas de Investigación. Paraguay. [Versión electrónica]: http://www.inecip.org.py/proteccion/download/aspectos_tecnicos_contables_p_investigacion.pdf

III

TECNICAS DE LA AUDITORÍA FORENSE

Las técnicas de auditoría forense son aplicadas a las actividades de un ente, con el fin de descubrir y corregir las irregularidades y los fraudes administrativos que puedan presentarse.

Para el desarrollo de la auditoría y en especial, la forense, se tienen en cuenta diferentes formas de llevarlas a cabo y que en la gran mayoría de los trabajos se complementan, ya que éstas no son excluyentes. Para Walter Sánchez (2006), en su libro de control interno, estas metodologías se denominan técnicas de auditoría y las ha clasificado en cinco grupos, con procedimientos diferentes, en esta investigación se tuvieron en cuenta las siguientes:

- **Técnica Ocular:** verificación directa de la forma como los responsables del ente público desarrollan y documentan los procesos o procedimientos, todo con fines de saber que actividades de control desplegar.
- **Técnica Verbal:** obtención de información (debidamente documentada y soportada), por medio de diálogos con los funcionarios del ente público, o con personas relacionadas con el mismo, estas entrevistas pueden arrojar posibles errores en los procedimientos, lo cual puede ser clave para adelantar una investigación más exhaustiva.
- **Técnica Escrita:** registro de información que a juicio del auditor pueda ser importante dentro del proceso de auditoría al ente público. Puede realizarse documentando el análisis de aspectos que el auditor crea significativos o que afecten el buen desarrollo de la organización.
- **Técnica Documental:** obtención de información de medios escritos que permita el sustento de los análisis y conclusiones realizados por el auditor. Dichos datos se deben verificar para confirmar su veracidad y legalidad.
- **Técnica de Inspección Física:** reconocimiento real sobre actividades desarrolladas en un lugar y fecha específicos, en el ente auditado.

Para llevar a cabo las auditorías, el equipo de auditores de la Contraloría General de Medellín, deben tener claro el programa y los procedimientos de auditoría, el primero, consiste en “un esquema detallado del trabajo por hacer y los procedimientos para realizar una auditoría específica. Su elaboración es responsabilidad del auditor gubernamental.”¹⁸ Y los segundos, según la Resolución 4721 de 1999, consisten en comprobaciones, instrucciones y detalles incluidos en el programa de auditoría, que se deben llevar a cabo en forma sistemática y razonable.

Además la metodología general definida por profesionales de la Auditoría Forense básicamente comprende las siguientes fases: 1) Planeación; 2) Trabajo de Campo, 3) Comunicación de Resultados; y, 4) Monitoreo del caso.

Según el contador público Jorge Badillo en la fase de planeación se debe obtener un conocimiento general del caso investigado, se analiza todos los indicadores de fraude existentes, se debe evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario.

Esta evaluación, de realizarse, permitirá:

- a) detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude;
- b) obtener indicadores de fraudes (iniciales o adicionales); y,
- c) realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.

Se debe Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de la investigación, en el cual se decide si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la Auditoría Forense (investigación). También se debe definir los programas de Auditoría Forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de ejecución del trabajo, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación.

En el trabajo de campo se ejecutan los procedimientos de Auditoría Forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.

¹⁸ Upegui, María E., Aguiar, Horacio, Cadavid, Luis A., Cardona, John, Carvalho, Javier, Jiménez, Javier. (1998). Diccionario de términos contables para Colombia. Medellín: Universidad de Antioquia.

La fase de comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente y por último la fase de monitoreo del caso tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad”¹⁹

¹⁹ BADILLO AYALA, Jorge Gonzalo. Fundamentos de Auditoría Forense. Pág. 16.
[Versión electrónica]:
www.isaca.org.ec/docdown/Auditoria_Forense_Fundamentos.pdf

IV

SISTEMAS DE CONTROL FISCAL

Según la Ley 42 de 1993, el control fiscal es una función pública que vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.

Con el fin de ejercer este control fiscal, la Contraloría General de Medellín, puede aplicar sistemas de control, entre los que se encuentran²⁰:

1. El sistema de control financiero: es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General.

2. El sistema de control de legalidad: es la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables.

3. El sistema de control de gestión: es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que estas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.

4. El sistema de control de resultados: es el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un

²⁰ Ley 42 de Enero 26 de 1993. Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. Artículos 4 al 19.

período determinado. Este sistema también se encuentra regulado por la Ley 190 de 1995, más específicamente en el artículo 48.

5. El sistema de control de revisión de cuentas: es el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones.

Por “cuenta” se entiende que es el informe acompañado de los documentos que soportan las operaciones realizadas por los responsables del erario.

Por su parte, la evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las entidades sujetas a la vigilancia, para determinar la calidad, el nivel de confianza y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Cabe resaltar que los sistemas de control nombrados en este capítulo se pueden aplicar en forma individual, combinada o total e incluso recurrir a cualquier otro sistema generalmente aceptado.

V

APLICABILIDAD Y MEJORAS A LOS SISTEMAS DE CONTROL FISCAL MEDIANTE TÉCNICAS DE AUDITORÍA FORENSE

Siempre y cuando se supere el manejo político que se le da a la Contraloría, se llegó a la conclusión, según los hallazgos de la investigación, de que es alta la posibilidad de implementación que tienen las técnicas de la Auditoría Forense en los sistemas de control fiscal aplicados por la Contraloría General de Medellín (CGM), y que además, la adopción de estas técnicas contribuye al mejoramiento de los mismos, apoyando de esta manera a la hipótesis inicialmente planteada por los investigadores.

Dado que las técnicas de auditoría forense se aplican especialmente en situaciones de fraude, en la CGM éstas podrían implementarse para mejorar el sistema de control fiscal, apoyando la gestión de dicha entidad y colaborando con el cumplimiento de su misión. Debido a que la Contraloría, está en la obligación de mejorar continuamente.

De las auditorías regulares realizadas por la Contraloría, se pueden obtener indicios o hallazgos que dan lugar a una investigación más profunda, realizada por la división de responsabilidad fiscal. Es por ello, que la Contraloría como máximo órgano de control fiscal del Estado²¹, debe implementar la auditoría forense dentro de sus auditorías especiales, para reforzar la función que ejerce dicha división.

Con la capacitación a los funcionarios de la CGM en materia de técnicas de AF, se puede pensar en un incremento de los indicios y hallazgos obtenidos en las auditorías regulares, ya que con la mejora en las competencias y habilidades, los auditores pueden tener un mejor desempeño. Posteriormente, con base en los hallazgos encontrados, la división de responsabilidad fiscal, adelantaría su gestión apoyada igualmente en dichas técnicas de AF, teniendo un mayor éxito en la detección de fraudes y por tanto, los desfalcos, detrimentos y la corrupción estarían siendo combatidos.

²¹ Disposición de la Contraloría General de la República. [Publicación en internet]: http://www.contraloriagen.gov.co/html/informacion_institucional/institucional_que_es_cgr.asp

En conclusión, para que las técnicas de auditoría forense sean susceptibles de ser aplicadas, se requiere que en la Contraloría se practiquen correctamente las auditorías regulares, ya que de los hallazgos que se encuentren en éstas, depende la realización de una auditoría con calidad de forense.

El desempeño de la división de responsabilidad fiscal, se puede complementar con la utilización de técnicas de auditoría forense, en el sentido que cuando se parte de un hallazgo, éstas pueden colaborar en la obtención de evidencias suficientes y confiables para culminar el proceso.

Las políticas estatales que rigen actualmente a la CGM, entre las que se destacan detrimentos en el presupuesto, disminución en el personal, aumentos en el número de auditorías que se deben realizar y disminución de los tiempos para llevarlas a cabo, entorpecen el desarrollo de las auditorías regulares y dificultan la implementación de técnicas de auditoría forense, como apoyo al sistema de control fiscal.

En este sentido y con base en las opiniones de los funcionarios entrevistados, puede afirmarse que con dichas políticas que rigen a la CGM, no se está promoviendo la capacitación e incremento de personal, el mejoramiento de la plataforma tecnológica y la adopción de nuevas y mejores técnicas.

Según los funcionarios encuestados, una de las falencias que se presentan al interior de la CGM, se debe al paso de un control en tiempo real, previo y perceptivo, a uno posterior y selectivo²², con las consecuencias de este tipo de prácticas, como la imposibilidad de ser proactivos porque ya los sucesos han ocurrido y solo se puede reaccionar ante una situación pasada, en la cual las acciones correctivas no siempre son eficientes. Sin embargo el nuevo enfoque de control permite la aplicación de un control de advertencia o de prevención mediante el cual según el artículo “15 Estrategias contra la Corrupción” de la Contraloría General de la República, se puede reaccionar de manera inmediata

²² En la Constitución Política de 1991, artículo 267: el control fiscal a la gestión pública pasó de ser previo y perceptivo, a posterior y selectivo.

frente a casos especiales que puedan implicar graves riesgos al patrimonio público²³.

En el desarrollo de las entrevistas, se evidenció que el término “Auditoría Forense” es desconocido y por lo general, se vincula con medicina legal; sin embargo, mediante las indagaciones, pudo concluirse que la división de responsabilidad fiscal tiene prácticas similares. Aunque puede inferirse, dadas las limitaciones de la entidad, que éstas no son tan profundas ni exhaustivas.

Finalmente, cabe resaltar que las evidencias y procedimientos llevados a cabo por los auditores de la Contraloría General de Medellín, están debidamente soportados en la ley y en manuales administrativos, razón por la cual, sus actuaciones están revestidas de carácter legal y respetan un debido proceso.

²³ Julio César Turbay Quintero. “15 Estrategias contra la Corrupción”. Contraloría General de la República. [Publicación electrónica]:
www.contraloriagen.gov.co:8081/.../15%20estrategias%20contra%20corrupción.doc -

VI

EL PAPEL, HABILIDADES Y COMPETENCIAS DEL AUDITOR FORENSE

El auditor forense, no necesariamente contable, debe poseer las habilidades y competencias para desempeñarse como un excelente investigador.

Además de su espíritu investigativo y la búsqueda de la verdad, el auditor forense, debe ser capaz de trabajar en equipo, estar abierto al cambio, tomar los conocimientos necesarios de las fuentes y de sus compañeros, ser capaz de comunicar en forma clara sus hallazgos, ser lógico y coherente.

Como lo afirma Danilo Lugo (2004) “debe estar preparado para ser un investigador nato, también debe tener una cualidad muy especial y es la intuición muy desarrollada, el saber distinguir entre lo legal y lo ilegal, el tener una visión objetiva, ver mucho mas que lo que usualmente para otros podría pasar desapercibido, saber leer entre líneas, no perder objetividad por comentarios de los implicados o dejarse llevar por el sentimiento de lastima o compasión, es decir no involucrarse emocionalmente con los casos, como tampoco ser prepotente y abusar de su autoridad y su papel de investigador, en otras palabras, tener ese olfato de sabueso, desarrollar el sentido de orientación para no perder el horizonte de lo que se está investigando, la verticalidad, la imparcialidad, la independencia y el cumplimiento de un estricto código de ética y conducta personal”²⁴.

Además, por el hecho de que un auditor sea asignado a un caso por orden judicial, éste se convierte en un funcionario con autoridad para el cumplimiento de la ley, “tiene la investidura oficial y por ende su actuación debe ajustarse a las normas que exige el reglamento, su conducta debe ser intachable, su ética debe estar por encima de todo, su lealtad para con sus superiores y para con sus compañeros de equipo debe ser a toda prueba, nunca debe divulgar el desarrollo de la investigación, ni mucho menos entablar amistad o mantener relaciones de ningún tipo con personas comprometidas con la investigación y que puedan convertirse en posibles acusados”²⁵.

²⁴ CANO, C. Miguel, Lugo C. Danilo. Auditoría Forense en la Investigación Criminal de Lavado de Dinero y Activos. Ecoe Ediciones. Bogotá. 2004.

²⁵ Ibíd.

Es importante también que el auditor forense esté familiarizado con los tipos de fraudes, que conozca tan bien la corrupción que sea capaz de no practicarla y en lugar de ello, prevenirla y denunciarla. Por tanto, necesita estar empapado de aspectos legales, jurídicos, sociales, económicos, etc., o en su defecto, saber a qué fuentes acudir para ello, es decir, que sea recursivo.

Con relación a esto, Samuel Mantilla (2005) resalta la calidad del auditor forense como aquel cuya habilidad básica debe ser la mentalidad investigativa, que traspasa los límites de la mentalidad auditora tradicional, “requiere de creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común, sentido de negocios y confidencialidad”²⁶

El auditor forense, para desempeñarse como tal, debe conocer adecuadamente aquello que va a auditar, así como aquello que lo rige, las normas y técnicas de auditoría, y ser un profesional ético, íntegro e integral.

En este sentido, dada la diversificación, el desarrollo de la tecnología y el crecimiento de los negocios, los conflictos y los delitos económicos, se genera una creciente demanda de contadores especializados en resolución de conflictos, para ello, según René Castro (2003), el profesional forense se debe informar en áreas de estudio como investigación, análisis de la información, técnica criminalística, recopilación de pruebas y evidencias legales, declaraciones y pruebas²⁷.

En el caso particular de los funcionarios de Municipio 1 de la Contraloría General de Medellín, se pudo observar que en su mayoría, el grupo de trabajo está compuesto por personas que no tienen una formación profesional en el área contable o en otra área. Además, tienen una preparación muy empírica, ya que son personas que llevan muchos años trabajando con la Contraloría, lo que les da una amplia experiencia aunque sin bases teóricas sólidas.

²⁶ Mantilla Samuel Alberto. Auditoría 2005. Edición Ecoe. Bogota 2005

²⁷ Castro, René y Cano, Miguel. (2003, Enero a Marzo). Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 13. Editorial Legis. Página 157

VIII

HALLAZGOS DEL TRABAJO DE CAMPO

Con base en los resultados obtenidos en las entrevistas, el equipo de investigadores ha llegado a los siguientes hallazgos, opiniones, recomendaciones y conclusiones.

Cuando se planteó la pregunta de cuáles son y en qué consisten las técnicas utilizadas para realizar las auditorías al municipio de Medellín, la totalidad de los entrevistados mostró un conocimiento previo de las técnicas básicas de auditoría.

En el cuadro siguiente se muestra en porcentaje, según los funcionarios de Municipio 1, cuáles son las técnicas más utilizadas en las auditorías realizadas a la parte financiera del Municipio de Medellín.

Entrevistado Técnica	Ocular	Verbal	Escrita	Documental	Insp. física
1		Si	Si	Si	Si
2	Si	Si	Si	Si	
3		Si	Si	Si	
4	Si	Si	Si	Si	Si
5	Si	Si	Si	Si	Si
6	Si	Si	Si	Si	Si
7	Si	Si	Si	Si	Si
%	71%	100%	100%	100%	71%

Como se puede observar, según los funcionarios de Municipio 1, todas las técnicas intervienen en el proceso de auditoría, aunque en su mayoría se utilizan la verbal, la escrita y la documental.

Según los siete funcionarios entrevistados, la CGM se basa para definir las técnicas a utilizar en una auditoría al Municipio, básicamente en la experiencia, ya que dependiendo del proyecto, la línea que se investiga o el tipo de auditoría, los funcionarios escogen las técnicas. Lógicamente utilizan ayudas tales como, mapas de riesgos, para identificar puntos críticos en los procesos y los

documentos de auditoría gubernamental, como por ejemplo, el de Auditoría de Gestión Integral (AGI).

Adicionalmente, se aclara que aunque la base primordial es la pericia y el conocimiento empírico aplicado a las auditorías, los funcionarios se ciñen por normas establecidas para el desarrollo de su labor, con respecto a estas reglamentaciones, la oficina de planeación es la encargada.

Al respecto y en relación con las técnicas de auditoría forense, puede evidenciarse que la utilización de las técnicas que los funcionarios de la CGM realizan en sus auditorías, es muy similar a los que se propone como técnicas según la auditoría forense, aunque de una manera menos profunda y exhaustiva.

Con el fin de mejorar el sistema de control fiscal, se propone la implementación de técnicas de auditoría forense por parte de la CGM, las cuales, pueden contribuir al desarrollo de las investigaciones de la división de responsabilidad fiscal de una manera más consciente, regular y constante.

En lo relacionado con la existencia de un modelo estándar de técnicas para realizar las auditorías al municipio de Medellín, pudo encontrarse que la Contraloría cuenta con metodologías establecidas y formalizadas, como el nombrado AGI, los formularios de control fiscal, manuales de desarrollo para la realización de pruebas de cumplimiento, sustantivas y de análisis financiero, entre otras.

En la actualidad, existen metodologías establecidas y formalizadas por mandato, por decreto del contralor general y constituyen el derrotero de cómo realizar las auditorías. Proviene de las normas internacionales de auditoría, AGI y otros manuales.

Sin embargo, existe la conciencia de que el sistema aplicado es susceptible de mejorar, en especial el aplicado por la CGM. En este sentido, es importante resaltar que con la adopción de técnicas como las que ofrece la auditoría forense, el sistema de control fiscal se vería reforzado, lo que se constituiría en un camino para llegar a un dictamen real acerca del manejo de los recursos públicos que el Municipio de Medellín gestiona.

Cuando se preguntó si el actual modelo de técnicas de auditoría limita el desarrollo del trabajo como auditor, se encontró que aproximadamente el 70% de los entrevistados opina que el modelo no limita el proceso de auditoría, que sólo

es un documento de apoyo y conduce para tener un buen producto. Los funcionarios opinan que dentro del proceso de auditoría se puede ser flexible y además la Contraloría cuenta con una red de comunicación, donde se pueden hacer aportes para el mejoramiento del modelo.

Sin embargo, aunque no existe un modelo estándar que limite el proceso de auditoría, se reconoce una restricción importante, el tiempo, el cual limita en el sentido que se exige que sean entregados los resultados de las auditorías en un lapso más corto que el manejado con anterioridad.

Además, dados los requisitos previos para llevar a cabo las auditorías, como las autorizaciones, se requiere más tiempo de espera reduciendo el tiempo de acción. Sumado a esto, está la saturación de trabajo provocada por el recorte de personal que se ha venido presentando en la CGM.

El porcentaje restante, opina que el modo de calificación restringe el desarrollo de la auditoría, en el sentido en que, la ponderación puede originar calificaciones inadecuadas, porque se omiten aspectos relevantes que quedan mitigados con la utilización de promedios.

Por tanto, se debe buscar una manera de categorizar los hallazgos de otra forma, por ejemplo, dando más importancia a elementos determinantes que deberían estar por encima de otros menos relevantes.

Cabe anotar que la mayoría de los funcionarios opina que en la Contraloría se permite opinar y aportar referente a los modelos utilizados en las auditorías, lo cual, permite mejorarlos y reducir sus limitantes.

En cuanto a las técnicas utilizadas en las auditorías, los funcionarios de Municipio 1, de la CGM consideran que son eficaces y pertinentes, ya que se establecen en el proceso de planeación, pero se pueden modificar en la marcha.

Esta flexibilidad permite un mayor éxito del proceso, aunque éste depende en mayor medida del desempeño del auditor, ya que él es quien decide hasta donde llegar y no debe limitarse solo a la información que muestra el sistema, debe confrontar con los documentos fuente, entre otros.

Aprovechando esta flexibilidad, pueden hacerse mejoras, en el sentido de actualizar tecnológicamente con software especializados, por ejemplo con el sistema SAP (Software de Administración de Negocios), que facilita la auditoría no

sólo al municipio, sino en general, ya que agiliza la confrontación de la información.

Como se evidenció en las entrevistas practicadas a los funcionarios de la CGM, en esta institución se están presentando recortes de presupuesto, de personal y a pesar de ello, aumentos de cobertura; por estos motivos, al haber más trabajo, menos tiempo y menos personal, los encargados de realizar las auditorías deben contar con más y mejores herramientas, no sólo se puede pensar en implementar software de auditoría, sino también un programa completo de aplicación en técnicas de auditoría forense, lo cual, permita agilizar el trabajo y detectar problemas con mayor certeza y oportunidad en las instituciones que manejen patrimonio público.

Al plantearse la pregunta sobre si los funcionarios saben si en los últimos cinco (5) años ha cambiado el modelo de técnicas de auditoría aplicado por la CGM, ellos estuvieron de acuerdo en admitir que, según la normatividad vigente, los dirigentes políticos y direcciones generales, el modelo de técnicas de auditoría aplicado por la CGM va cambiando; algunos de esos cambios también son provocados por las decisiones de la administración. Actualmente se está buscando adaptar el modelo de las auditorías practicadas por la CGM a las normas Internacionales de contaduría y auditoría.

Puede complementarse este proceso de adaptación, con la inclusión de técnicas de auditoría forense, las cuales, además de estar amparadas bajo parámetros legales e internacionales, van a la vanguardia frente a las técnicas tradicionales de auditoría.

Cabe resaltar que los cambios que se presentan en dichos modelos, siempre han estado amparados por parámetros de la ley y la normatividad vigente.

En lo relacionado con la aplicación de procedimientos y técnicas adicionales, aproximadamente un 40% de los entrevistados, respondieron que si se recurre a ellos, pues son necesarios para profundizar en las auditorías y aspectos específicos donde sienten que deben poner más atención; además, debido a que los manuales que tiene como guía la Contraloría para llevar a cabo las auditorías, no están totalmente actualizados, solo son una base, por tanto en ocasiones se utilizan procedimientos adicionales para profundizar en las pruebas.

Por ejemplo, en el análisis financiero los funcionarios han utilizado indicadores no contemplados en el manual, como de rentabilidad, retorno sobre la inversión, entre otros. Otro procedimiento adicional que utilizan es el de ampliar muestras a criterio de auditor.

Otro 40% aproximadamente de los entrevistados, dice que no utiliza procedimientos adicionales, algunos argumentan que la auditoría financiera es puntual, se mira el registro, el cálculo, la oportunidad del registro, todo lo que apunta a la determinación de la razonabilidad de la cifra y para esto no se necesitan procedimientos y técnicas adicionales.

En una de las respuestas, se evidencia la capacidad que tienen los funcionarios de la CGM para actuar bajo la figura de policía judicial, previa solicitud ante el contralor, en el caso que la entidad auditada no facilite la información requerida u otro tipo de situaciones similares, y, de este modo, acceder a la información requerida en el proceso.

En el artículo mencionado anteriormente (15 estrategias contra la corrupción), la Contraloría propone, respondiendo al mandato de la ley 906 de 2004, “liderar un grupo elite con funciones especiales de policía judicial, con el fin de hacer más eficiente el control fiscal y la lucha contra la corrupción, el Contralor reformulará y revitalizará la facultad especial de policía judicial para fortalecer el valor probatorio de las pruebas obtenidas en desarrollo del proceso de responsabilidad fiscal”²⁸.

Es evidente pues, que a pesar de poseer un manual completo sobre las técnicas a utilizar en las auditorías al municipio, la CGM a veces se ve en la necesidad de recurrir a técnicas adicionales, en este sentido, puede afirmarse que con la implementación de técnicas de auditoría forense, el sistema de control fiscal se vería complementado y los funcionarios tendrán una base sólida para realizar sus auditorías.

En cuanto al conocimiento o aplicación de técnicas de auditoría forense, el 100% de los entrevistados, dijo no conocer el término o lo asociaban con la medicina forense y lógicamente en la realización de su trabajo, no han utilizado estas técnicas, o al menos, no con ese nombre.

Cuando se preguntó si se tenía conocimiento de que la Contraloría General de Medellín hubiera utilizado pruebas aplicadas al 100%, respondieron que evaluar la parte financiera del municipio al 100% sería muy difícil y no se tiene el personal; por tanto, se utilizan técnicas de selectividad.

²⁸ Julio César Turbay Quintero. “15 Estrategias contra la Corrupción”. Contraloría General de la República. [Publicación electrónica]: www.contraloriagen.gov.co:8081/.../15%20estrategias%20contra%20corrupción.doc -

Sin embargo, cuando de las auditorías se desprenden hallazgos, con posible detrimento del patrimonio público, se envía a responsabilidad fiscal, allí se continua más a fondo con la investigación utilizando técnicas de auditoría aplicadas con mayor intensidad y terminado este proceso, se establece si hay lugar a una sanción disciplinaria, penal o de otro tipo.

Es recomendable, adelantar la implementación de técnicas de auditoría forense en los procesos realizados por la división de responsabilidad fiscal de la CGM, ya que la labor que ésta realiza, está muy acorde con los lineamientos de este tipo de técnicas.

Por ello, se aconseja que se comience a formar a los profesionales contables en estas técnicas, ya que como lo afirman varios autores nombrados en este artículo, la sociedad de hoy, exige que los problemas, fraudes e irregularidades sean detectados con mayor precisión, para lo cual, se requiere de personal capacitado, idóneo, competitivo, sagaz y sobretodo, conocedor de los distintos tipos de crimen que se pueden presentar.

Según los funcionarios de Municipio 1, todos los sistemas de control fiscal (Financiero, De legalidad, De gestión, Resultados, Revisión cuentas) son aplicados por la Contraloría en el Municipio de Medellín y algunos agregaron el componente ambiental en su evaluación.

Al respecto, la utilización de técnicas en cada sistema de control fiscal, fue calificada de la siguiente forma:

Sistemas de Control fiscal	Técnicas de auditoría									
	Ocular		Verbal		Escrita		Documental		Insp. física	
	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
Financiero	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%
De legalidad	3	43%	6	86%	6	86%	7	100%	1	14%
De gestión	4	57%	4	57%	4	57%	6	86%	4	57%
Resultados	5	71%	5	71%	6	86%	7	100%	5	71%
Revisión ctas	5	71%	4	57%	4	57%	7	100%	2	29%
Control interno	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%

El signo “#” indica el número de funcionarios que aplican la técnica descrita en la columna, y el “%” indica la participación que tienen las afirmaciones de utilización de la técnica frente a la totalidad de los entrevistados.

De este modo, según los funcionarios de Municipio1 de la CGM, se obtuvo lo siguiente:

*En la evaluación del sistema de control fiscal financiero, intervienen todas las técnicas de auditoría al 100%.

*En el sistema de legalidad tienen más peso las técnicas verbal, escrita y documental.

*Para el sistema de gestión, la técnica documental es la más importante.

*En el de resultados lo son la documental y escrita, por ultimo

*En el sistema de control fiscal de revisión de cuentas las técnicas más importantes son la documental y la ocular.

*En la evaluación del control interno, intervienen todas las técnicas de auditoría al 100%.

Si el desarrollo de las auditorías regulares se realizara adecuadamente, se infiere que ésto incrementaría la obtención de hallazgos o indicios de fraude, los cuales dan lugar a la realización de auditorías especializadas por parte de la división de responsabilidad fiscal; es en esta parte del proceso donde puede intervenir la auditoría forense, con el fin de tener un dictamen más acertado que permita conocer a profundidad las falencias en el manejo de los recursos públicos gestionados por el municipio de Medellín.

A pesar de recomendar esta utilización integral de todas las técnicas de auditoría forense, es cierto que se debe tener en cuenta la relación costo beneficio. Ya que como se evidenció en las entrevistas, en ocasiones no se poseen las herramientas, el tiempo, ni el suficiente personal capacitado para aplicar técnicas especializadas.

Se piensa que con el fin de emitir dictámenes más confiables, las auditorías deberían ser realizadas por personal capacitado e idóneo para tal fin, y con una formación adecuada en el área contable. En el caso de los funcionarios de Municipio 1 de la CGM, se encontró que el grupo de trabajo, aun cuando tiene mucha experiencia, mínimo quince (15) años, no cuenta completamente con este perfil, especialmente, en la formación contable.

Según los funcionarios de Municipio 1, dentro de los aspectos que hacen que el trabajo no pueda desarrollarse de una manera rigurosa, se encuentran:

- El perfil de los funcionarios, el cual, en ocasiones no es el adecuado para la función que desempeñan.
- La falta de personal para la consecución del objetivo de la CGM, el cual, hace que a los mismos funcionarios les corresponda desarrollar más auditorías.
- La falta de presupuesto, que limita el buen funcionamiento de la CGM en el sentido que no se pueden hacer inversiones en la plataforma tecnológica, personal, entre otros.
- Los aumentos en la cobertura, los cuales, a pesar del recorte de personal, permanecen o siguen aumentando.
- Las limitaciones de tiempo para el desarrollo de las auditorías, las cuales, dificultan el hallazgo de pruebas contundentes y van en detrimento de la calidad del trabajo realizado por el funcionario.

Según los líderes de la CGM, en dicha entidad se cuenta con un plan de acción dentro del cual hay unos programas de capacitación permanente en diferentes aspectos tales como: normatividad, mejoramiento de procesos y desempeño laboral.

En cuanto a los indicios que resultan de una auditoría regular, cabe resaltar que el objetivo de ésta no es encontrar hallazgos, sino garantizar que la gestión de los recursos públicos ha sido adecuada, a diferencia de la auditoría forense, que tiene como fin detectar fraudes.

Finalmente, se piensa que con el fin de emitir dictámenes más confiables, las auditorías deberían ser realizadas por personal capacitado e idóneo para tal fin, y con una formación adecuada en el área contable. En el caso de los funcionarios de Municipio 1 de la CGM, se encontró que el grupo de trabajo, aun cuando tiene mucha experiencia, mínimo quince (15) años, no cuenta completamente con este perfil, especialmente, en la formación contable.

CONCLUSIONES

En el desarrollo de la investigación, pudo observarse que en las auditorías llevadas a cabo en la CGM, se hace uso de técnicas de auditoría similares a las forenses, sin embargo, éstas no son aplicadas de la manera como la Auditoría Forense lo plantea, sino de una manera más superficial.

La CGM practica auditoría forense de una manera empírica, ya que la división de responsabilidad fiscal en sus indagaciones preliminares y sus procesos investigativos, profundiza en los hallazgos obtenidos en las auditorías regulares. Es por ello, que la Contraloría como máximo órgano de control fiscal del Estado, debe implementar la auditoría forense dentro de sus auditorías especiales, para reforzar la función que ejerce dicha división.

Con la capacitación a los funcionarios de la CGM en materia de técnicas de Auditoría Forense, se puede pensar en un incremento de los indicios y hallazgos obtenidos en las auditorías regulares, ya que con la mejora en las competencias y habilidades, los auditores pueden tener un mejor desempeño. Posteriormente, con base en los hallazgos encontrados, la división de responsabilidad fiscal, adelantaría su gestión apoyada igualmente en dichas técnicas de Auditoría Forense, teniendo un mayor éxito en la detección de fraudes y por tanto, los desfalcos, detrimentos y la corrupción estarían siendo combatidos.

Para que las técnicas de auditoría forense sean susceptibles de ser aplicadas, se requiere que en la Contraloría se practiquen correctamente las auditorías regulares, ya que de los hallazgos que se encuentren en éstas, depende la realización de una auditoría con calidad de forense.

La diferencia entre las técnicas de auditoría utilizadas por la CGM y las de Auditoría Forense, radica específicamente en forma de aplicación, ya que las segundas se aplican de una manera más profunda y especializada, con miras a detectar fraudes.

Lo que le hace falta a los procedimientos de la CGM en sus Auditorias para llegar a ser forenses, es reforzar las auditorías regulares para lograr tener más indicios que puedan llevar a un detrimento patrimonial, además, complementar las investigaciones llevadas a cabo por la división de responsabilidad fiscal con personal mejor capacitado en el tema de auditoría forense.

Las políticas estatales que rigen actualmente a la CGM, entre las que se destacan detrimentos en el presupuesto, disminución en el personal, aumentos en las coberturas y disminución de los tiempos para la ejecución, entorpecen el

desarrollo de las auditorías regulares y dificultan la implementación de técnicas de auditoría forense, como apoyo al sistema de control fiscal.

Cuando se superen las limitaciones al interior de la Contraloría (recursos, personal, cobertura y tiempo), se podrán llevar a cabo auditorías regulares más precisas, de las que se deriven indicios de posibles fraudes y, de este modo, al llevar el caso a la división de responsabilidad fiscal, se puedan adelantar procesos investigativos apoyados en técnicas de auditoría forense, que permitan establecer claramente las irregularidades e indebida gestión de los recursos públicos.

La gestión de la Contraloría no debería ser aislada, por el contrario, se debería trabajar en equipo con las organizaciones de recaudo, administración y control, por medio de convenios interadministrativos con dichas entidades.

A pesar de recomendar la utilización integral de todas las técnicas de auditoría forense, se debe tener en cuenta la relación costo beneficio. Ya que como se evidenció en las entrevistas, en ocasiones no se poseen las herramientas, el tiempo, ni el suficiente personal capacitado para aplicar técnicas especializadas.

Dados los aportes que la Auditoría Forense proporciona a la investigación y lucha contra la corrupción, es recomendable que en Colombia, así como en países más desarrollados, ésta se incorpore a los sistemas de control fiscal, como mecanismo de mejoramiento de la gestión de la CGM.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arrubla Molina, Carlos Mario, "Delitos contra la Administración Pública. Ediciones Leyer. Bogotá, Colombia, 2005.

Asociación de Contadores Universidad de Antioquia [Acuda]. Herrón Arenas, José Euler. (2007, 10 de marzo). Auditoría Forense. [Versión electrónica]: http://www.acuda.org.co/ast/apps/newsasc_up.asp?s=news_div.btecnico&ap=Y&a=3033635

Audidores y Consultores: Manuel Cervantes & Asociados. Junio 4 de 2008. Guatemala. [Versión electrónica]: http://www.mcyasoc.com/ver_noticia.php?id=3

Audit 3.0

Ayala Vela, Horacio. (2003, Julio a Septiembre). La contaduría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 15. Editorial Legis.

Badillo Ayala, Jorge Gonzalo. Fundamentos de Auditoría Forense. [Versión electrónica]: www.isaca.org.ec/docdown/Auditoria_Forense_Fundamentos.pdf

Badillo Ayala, Jorge. Auditoría Forense- Fundamentos. Resumen 17 Oct 2008. [Versión electrónica]: [http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F00057A6B4/\\$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf](http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F00057A6B4/$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf)

Badillo Ayala, Jorge. (Mayo de 2008). Auditoría Forense: Más que una especialidad profesional una misión: Prevenir y detectar el fraude financiero. [Versión electrónica]: www.theiia.org/download.cfm?file=14023

Bermúdez G. Hernando. (2000). Esbozo de la auditoría y el control interno en las organizaciones privadas. Cuadernos de contabilidad No 7. Departamento de Ciencias Contables. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

Bravo Huatuco, Ivett Gisely. (2007, 20 de Julio). Contabilidad Forense. Resumen extraído el 17 de Octubre de 2008 de la base de datos de blogspot.com.

Cano, Miguel Antonio, Lugo C. Danilo. Auditoría Forense en la Investigación Criminal de Lavado de Dinero y Activos. Ediciones ECOE. Bogotá. 2004.

Cano, Castaño. Miguel Antonio. Modalidades de Lavado de Dinero y Activos: Prácticas Contables para su Detección y Prevención. Primera Edición. Ediciones ECOE. 2001

Cárdenas Gil, Luz Marina y Becerra Rodríguez, Ana Marcela. (2006). Rol del Contador / Auditor en la aplicación de la justicia. Extraído el 1 de Septiembre de 2008 del sitio web de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Seccional Sogamoso: <http://www.gerencie.com/auditoria-forense.html>

Castro, René y Cano, Miguel. (2003, Enero a Marzo). Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No 13. Editorial Legis. Página 157

Castro, René y Cano, Miguel. (2004, Ene a Jun). Buen Gobierno Corporativo, solución a la crisis de confianza: cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. Rev. Contaduría Universidad de Antioquia #44. Pág 27-31.

Codera Martín, José María. (1992). Diccionario de Contabilidad. "Auditoría Forense". Ediciones Pirámide. 328 páginas. Primera edición.

Committe of sponsoring organizations of the threadway commission (Coso). Controlo Interno. Traducción de Samuel Alberto Mantilla. Ecoe Ediciones. Bogotá. 2003.

Constitución Política de Colombia de 1991. Artículos 267 y 268, numeral 12.

Contraloría General de la República de Colombia. [Publicación en internet]: http://www.contraloriagen.gov.co/html/informacion_institucional/institucional_que_es_cgr.asp

Contraloría General de la República Dominicana. (1997). Sistema de Contabilidad Gubernamental. Edición Alfa & Omega. República Dominicana.

Cronología del 'Caso Watergate': El escándalo que acabó con la carrera política de Richard Nixon. (2006, 27 de Diciembre). Periódico el Mundo de España. Portada. [Versión electrónica]: <http://www.elmundo.es/elmundo/2005/06/01/internacional/1117593594.html>

Enciclopedia Encarta 2007.

Estatuto Tributario. (2008). Artículos 772 a 777
Estupiñán Gaitán, Rodrigo. Control Interno y Fraudes. Primera edición. Ediciones ECOE. 2004.

Fudim, Pablo. Seminario de Auditoría Forense. Proyecto: "Si Se Puede". Resumen extraído el 19 de Octubre de 2008 de la base de datos de www.sisepuede.com.ec. Páginas 7 y 8.

Gutfraind, Jorge; Gubba, Hugo; Víctor Mora, Cayetano Ángel; Rodríguez, Rubén; Santesteban Hunter, Jorge H. y Villarmarzo, Ricardo. (2005, Octubre 23 al 25). Responsabilidad del auditor ante el fraude en la información financiera. Propuestas para mejorar la confianza de los usuarios. XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad. Brasil.

Instituto de estudios comparados en ciencias penales y sociales [Inecip]. Fariña, Carlos. (2006). Aspectos Técnicos y Contables para una Investigación. Plan de entrenamiento en técnicas de Investigación. Paraguay. [Versión electrónica]: http://www.inecip.org.py/proteccion/download/aspectos_tecnicos_contables_p_inv_estigacion.pdf

InterAmerican Community Affairs. Técnicas de Investigación en Auditoría Forense, extraído el 26 de agosto de 2008 de: www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audi-fore-tec-inv.htm.

Ley 42 de Enero 26 de 1993. Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. Artículos 4 al 19.

Ley 45 de 1960.

Ley 87 de 1993. Congreso de la República de Colombia.

Ley 106 de 1993. Artículo 31, numeral 1º.

Ley 222 de 1995, artículo 43

Ley 223 de 1995. Artículo 271.

Ley 599 de 2000

Ley 610 de 2000. 18 de Agosto. Artículo 3.

Ley 794 de 2003. Artículo 24.

Ley Orgánica 10 del 23 de noviembre de 1995, del Código Penal. Título XIX. Delitos Contra la Administración Pública. Capítulos V, VI y VIII, artículos 419, 428 y 436.

Londoño Uribe, Santiago. (2007, Noviembre 29). Construye la democracia: ¿Qué es la Contraloría General de Medellín?. [Publicación en internet]:

<http://blog.santiagolondonouribe.org/2007/11/29/construye-la-democracia-%C2%BFque-es-la-contraloria-general-de-medellin/>

Maldonado, Milton. (2003). Auditoría Forense: Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera. Primera edición. Ediciones Luz de América. Quito, Ecuador.

Machado, Marco Antonio. CD sobre auditoría forense. Compilación de presentaciones.

Matilla, Samuel Alberto. (2003). Auditoría 2005. Ediciones Ecoe. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

Módulos 1 al 6 sobre auditoría de la Contraloría General de Medellín.

Orientación Profesional. Concejo Técnico de la Contaduría Pública. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. 21 de Junio de 2008.

Pedro Miguel Lollett. ACGAF asesores consultores gerenciales, auditores forenses. ¿Qué es auditoría forense?, extraído el 15 de octubre de 2008 de: http://auditoriaforense.net/index.php?option=com_frontpage&Itemid=1

Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Ediciones Espasa-Calpe, S.A. Primera Edición. MADRID, 2003.

Resolución 4721 del 3 de marzo de 1999. Normas de Auditoría Gubernamentales colombianas (NAGG).

Resolución 5870 de 2007. 11 de Julio.

Revista: Gestión y Productividad Fiscal. Publicación técnica contralor Gral. de Medellín. Año 1 sept. de 2000. Gerardo Domínguez Giraldo. Oficina Asesora de Control Interno. Contraloría General de Medellín.

Rodríguez, Braulio. (2001). El “Desarrollo Internacional de la Contabilidad Gubernamental”. Cuadernos de Contabilidad. Bogotá. Vol. 1, pág 1-97.

Rodríguez Castro, Braulio Adriano. (2003). Auditores Forenses, Guardianes de la Transparencia Financiera”. Ámbito Jurídico. Bogotá.

Rodríguez, Braulio. Auditoría Forense, un nuevo campo de acción para la profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el Sector Público en Colombia. [Versión electrónica]: <http://garavito.colciencias.gov.co/pls/curriculola/gn>

Thornton, Grant. (2005). Cómo Resistir la Corrupción en el Sector Público. Definición del fraude y de la corrupción. [Publicación en internet]: http://www.icgfm.org/downloads/19th_annual/4_Willett_Corrupcion_sp.pdf

Universidad Nacional del Callao [Unac]. Portafolio. Resumen de Tipos de Corrupción. Perú. Resumen extraído el 30 de Octubre de 2008 de la página web de la Unac: <http://www.unaclubre.gq.nu/>

Upegui, María E., Aguiar, Horacio, Cadavid, Luis A., Cardona, John, Carvalho, Javier, Jiménez, Javier. (1998). Diccionario de términos contables para Colombia. Medellín: Universidad de Antioquia.

Vidal, César. (2000,10 de Noviembre). “¿Cómo fue capturado Cara cortada?” Revista Libertad Digital. Madrid.

Referencias en la Web

<http://auditoria-forense.blogcindario.com/2007/05/00002-el-perfil-del-auditor-forense.html>

http://www.isaca.org.ec/docdown/Auditoria_Forense_Fundamentos.pdf

<http://www.contraloria.gov.co/>

<http://www.minhacienda.gov.co>

http://html.rincondelvago.com/auditoria-forense_1.html