

Ámbitos de la auditoría forense en países latinoamericanos (1998-2022)

Fields of forensic auditing in latin american countries (1998-2022)

Fecha de recepción: 2023-09-11 • Fecha de aceptación: 2023-12-15 • Fecha de publicación: 2024-02-10

Martha Karina Amezcua Luján¹

Universidad de Guadalajara, México

karina.amezcua@cusur.udg.mx

<https://orcid.org/0000-0002-6919-0362>

Sergio Iván Ramírez Cacho²

Universidad de Colima, México

sergio_cacho@ucol.mx

<https://orcid.org/0000-0003-0822-9873>

J. Jesús Torres Barragán³

Universidad de Guadalajara, México

jesus.torres@cusur.udg.mx

<https://orcid.org/0000-0002-8362-5086>

RESUMEN

En el presente estudio se analizan los ámbitos de la auditoría forense en países latinoamericanos a partir de 1998 y hasta 2022. Es una investigación documental con enfoque cualitativo y alcance descriptivo, se recurrió a la prosopografía para analizar a los expertos aprobados en los códigos de procedimientos penales para presentar medios probatorios y a los autores que perfilan a los

especialistas que la ejecutan, le otorgan una identidad y un uso. Las principales conclusiones son tres: primero, se proponen tres ámbitos de la auditoría forense: 1) el de la competencia profesional de los expertos en la que prevalecen los conocimientos inherentes al campo de la auditoría, contaduría, legales, tecnológicos, en metodologías y herramientas forenses; 2) el de aplicación, para investigaciones de índole penal, así como, en la prevención y detección de delitos económicos, financieros y fiscales; 3) el de acción, que comprende tanto el sector público como privado. Segundo, se identifican los medios probatorios que relacionan a la auditoría forense con los términos con que se le denomina, evidenciándose la definición de auditoría forense solo en una norma mexicana. Tercero, las tendencias actuales indican una apertura a la rendición de cuentas, fiscalización de empresas privadas y su implementación sin que medie un delito.

PALABRAS CLAVE: evaluación económica, contabilidad, experto, corrupción, legislación, método experimental

ABSTRACT

This study analyzes the fields of forensic auditing in Latin American countries from 1998 to 2022. It is a documentary research with a qualitative approach and descriptive scope; prosopography was used to analyze the experts approved in the criminal procedure codes to present evidentiary means and the authors who profile the specialists who perform it, give it an identity and a use. The main conclusions are threefold: first, three areas of forensic auditing are proposed: 1) that of the professional competence of the experts in which the knowledge inherent to the field of auditing, accounting, legal, technological, methodologies and forensic tools prevail; 2) that of application, for criminal investigations, as well as in the prevention and detection of economic, financial and fiscal crimes; 3) that of action, which includes both the public and private sectors. Second, the evidentiary means that relate forensic auditing to the terms with which it is called are identified, and the definition of forensic auditing is only found in one Mexican standard. Third, current trends indicate an openness to accountability, auditing of private companies and its implementation without the involvement of a crime.

KEYWORDS: economic evaluation, accounting, expert, corruption, legislation, experimental method

Introducción

En la siguiente investigación se realiza una aproximación a la auditoría forense a partir de su abordaje en Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador. Cabe señalar que su implementación se remonta a tiempos antiguos; y de acuerdo a las propuestas efectuadas por Rodríguez (2001), Cano y Lugo (2005), Ayala (2008), Gutiérrez (2004) y Maldonado (2003) se observa un resurgimiento de la auditoría forense en los Estados Unidos de América con el caso de Al Capone en 1931 y un auge como herramienta para proveer pruebas a fiscales en los años noventa del siglo XX (Fonseca, 2009, p.17). A este respecto, Arbeláez et al. (2013, pp.218 y 220) realizaron un estudio documental sobre desarrollos investigativos de auditoría forense en Latinoamérica, publicado en 2013, el cual comprendió información a partir de 2005 y los llevó a concluir que, en el estudio de dicha disciplina, destacan algunos países como Venezuela, Ecuador, Guatemala, Perú, México y Colombia.

Después de la crisis de COVID-19, los países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2021a; 2021b) destinan gran cantidad de recursos a su recuperación económica, el desvío de estos tendría graves consecuencias en la economía de los ciudadanos y ralentizaría su crecimiento. México es un referente en instituciones de fiscalización y vigilancia de recursos públicos a través de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), organismo que cuenta con experiencia en la ejecución de auditorías forenses y al que la OCDE recomendó efectuar acciones entre las que se encuentra utilizar la guía sobre Riesgos de Fraude y Corrupción para concientizar acerca de los delitos económicos y, asimismo, efectuar acciones preventivas y de detección. Cabe señalar, que los resultados de una auditoría forense pueden implicar la implementación de procedimientos legales e incluso la presentación de evidencia en procesos penales, así como conocer los patrones o esquemas fraudulentos y las tendencias de la disciplina (OCDE, 6 de enero de 2021; OCDE, 2021, pp.34 y 36).

Para comenzar, es conveniente iniciar con el análisis de los códigos de procedimientos penales de Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador, entre 1998 cuando se identifica la intervención de expertos y el establecimiento de pruebas periciales que de acuerdo con Dávalos (2021) constituyen un medio probatorio de expertos en diversas disciplinas, identificados como peritos que exponen sus conocimientos en un tribunal sobre hechos o puntos controversiales y 2022. Medios probatorios con los que se vincula en esta investigación a la auditoría forense, a la vez, se analizan estudios y posturas de organismos, así como de autores latinoamericanos que permiten conocer bajo una perspectiva tradicional que el término de auditoría forense se utiliza en Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador.

Además, coinciden en que el carácter de forense se adquiere si se presenta la evidencia resultante de una auditoría ante un tribunal y la definen como una auditoría especializada para descubrir, investigar o atestiguar en fraudes y delitos de índole económico y reconocer la implementación de herramientas tecnológicas, técnicas informáticas y metodológicas especializadas en dicha disciplina (Arbeláez et al. 2013; Auditoría Superior de la Federación –ASF–, 2022; Badillo, mayo de 2008; Buchahin, 2012; Calderón, 2017; Castro y Lugo, 2003; Colegio de Criminalistas de Chile A.G., 2017; Estupiñán, 2006; Flórez-Guzmán et al. 2015; Izquierdo, 2016; Leal et al. 2010;

Lollet, 2012; Maldonado, 2008; Ocampo et al. 2010; Soto y Paillacar, 2004; Toro-Álava et al. 2017; Velandia-Pacheco y Escobar-Castillo, 2019).

Se destaca entonces, que el vocablo forense otorga a la evidencia recabada durante una auditoría la posibilidad de adquirir un carácter público al ser presentada ante un juez. Esta perspectiva se comparte y adicionalmente se extiende ante la posibilidad de experimentar un uso nuevo de la auditoría forense, como lo es, aplicarse con independencia de la existencia de un delito económico en sus diversas modalidades. El objetivo de la investigación es identificar los ámbitos de la auditoría forense en países latinoamericanos a partir de la contrastación teórica entre los códigos procesales penales para identificar la incursión de peritos y el establecimiento de medios probatorios relacionados con la auditoría forense en dichas normas legales, las propuestas de autores que perfilan al profesional que la ejerce, distinguen su uso e incursión en la esfera de lo público y lo privado, además de develar las tendencias actuales de dicha disciplina en países latinoamericanos.

Metodología

La metodología implicó un estudio documental, con enfoque cualitativo y alcance descriptivo, a su vez, el método prosopográfico, que de acuerdo con Verboven et al. (2007) se utiliza para abordar un amplio abanico de temas y es un medio indirecto de investigación para estudiar objetos en diversos periodos y, a partir del cual se analiza el perfil de los expertos y los medios probatorios que se vinculan en este estudio con la auditoría forense por su contribución en la emisión de opiniones e información especializada o científica y la aportación de pruebas sobre hechos relacionados con una investigación de índole penal.

Ello, a partir de la aparición de dichos especialistas y herramientas legales en los códigos de procedimientos penales, que son presentados por país y atendiendo al orden cronológico de 1998 a 2022 en Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador, países que tienen en común, además de la identidad latinoamericana, como forma de Gobierno la República. Así también, con base en autores, cuyos estudios y teorías valiosas provienen de fuentes documentales sometidas al escrutinio riguroso de una revisión bibliográfica, que comprendió artículos recopilados de la base de datos SCOPUS, de los cuáles se analizaron a autores provenientes de los países antes señalados (Velandia-Pacheco y Escobar-Castillo, 2019, p.285-287) y de investigaciones sólidas que idóneamente perfilan al profesional que incursiona en dicha disciplina y la investigan en el mismo contexto regional e histórico por ser todos, autores provenientes de dichos países latinoamericanos y cuyos estudios también son abordados durante el periodo señalado.

Lo diverso de las disposiciones legales establecidas en los códigos de procedimientos penales examinados y teorías analizadas en torno al perfil de los expertos, medios probatorios y definiciones de auditoría forense, si bien no las contraponen como doctrinas contrarias devela a los profesionales que la ejercen, las herramientas legales emitidas por expertos en auditoría forense, disciplinas vinculantes, su uso y la esfera en la que se implementa, que permiten proponer tres ámbitos de la auditoría forense: 1) el de competencia profesional; 2) el de aplicación, y 3) el de acción.

Este es el aporte principal en esta investigación. Los ámbitos de la auditoría forense se definen con base en el surgimiento o nacimiento en los códigos de procedimientos penales de los elementos que se vinculan en este estudio con la auditoría forense, su implementación atiende a la duración del proceso en el que se aplica, que a su vez implica una conclusión y los resultados obtenidos forman parte de un conjunto de pruebas y evidencia especializada. El examen y análisis efectuado, también arrojó datos relevantes, tales como los términos con los que se denomina, relacionan y se describe a dicha disciplina en los países latinoamericanos en cuestión, a la vez de revelar la existencia de su definición en una normativa mexicana e identificar sus tendencias actuales.

Resultados

3.1 Ámbitos de la auditoría forense con base en códigos procesales penales de países latinoamericanos

En los sistemas jurídicos de sociedades democráticas la materia relativa para señalar los delitos es el derecho penal; este, a su vez, tiene una ley sustantiva que casi siempre es un código penal, precisando los delitos y una ley adjetiva para regular los procesos y procedimientos al investigar y sancionar los delitos. Por ello, para conocer los ámbitos de la auditoría forense en países latinoamericanos se exponen en la *Figura 1* los códigos de procedimientos penales en los que se le relaciona y se vislumbra el perfil de los especialistas que la implementan, así como su aplicación. También se analiza si dentro de dichos códigos u otra norma legal se encuentra establecida la definición de auditoría forense.

Se aborda a Venezuela, país donde los medios probatorios con los que se vincula a la auditoría forense son pruebas, dictamen pericial, peritaje, experticias y consultores técnicos establecidos en el año 1998 y se evidencian en el artículo 111, numeral tres que establece que el Ministerio Público podrá requerir dichas prácticas para esclarecer hechos que forman parte de una investigación. Asimismo, en el artículo 150 se señala que las partes podrán ser asistidas por un consultor técnico o consultora técnica en una ciencia o arte; en tal sentido, también el Ministerio Público podrá nombrar a sus consultores de acuerdo a los artículos 182 y del 223 al 225 relacionados con la prueba, prácticas de experticias, intervención de peritos y emisión del dictamen pericial o peritaje, todos del Código Orgánico Procesal Penal (COPP) vigente en 2022 (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2022).

En cuanto al Código Procesal Penal (CPP) chileno, el medio probatorio relacionado con la auditoría forense es el informe del perito y prueba pericial, establecidos a partir del año 2000. Lo anterior, de acuerdo con lo precisado en los artículos 314 y 315 que establecen la procedencia del informe debe ser efectuado por peritos que tengan conocimientos particulares en algún ámbito, así como, acreditar su idoneidad profesional; en el artículo 444 se precisa el ofrecimiento y producción de pruebas periciales (H. Congreso Nacional de Chile, 2022).

Desde el año 2000, también en Colombia se identifica como medio probatorio vinculado con la auditoría forense al dictamen pericial y peritos, con base en lo estipulado en el Código de Procedimiento Penal (CPP) que actualmente en su artículo 405 determina la prueba pericial

cuando sean requeridos conocimientos científicos, de carácter técnico, de índole artístico y especializados. De igual manera, en su artículo 406 se especifica el servicio de peritos o expertos que, tratándose de particulares, deben ser especialistas en la materia de que se traten las investigaciones (Congreso de la República de Colombia, 2022).

En México el medio probatorio vinculado con la auditoría forense es el de prueba pericial, emitida por un perito, definido como experto en una materia, arte u oficio, cuyo dictamen es aportado por las partes en una controversia jurídica o es solicitado por el juez o árbitro para emitir una resolución. Tratándose de este país se evidencia en el actual Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), en vigor desde 2014, que vino a sustituir a todos los códigos de procedimientos penales de las entidades federativas, para homologar el proceso penal e instalar completamente el sistema penal adversarial y toma como antecedente el procedimiento dispuesto en la reforma constitucional de 2008 por su trascendencia (García, 2014), el cual, en su artículo 368 establece el ofrecimiento de pruebas periciales, para lo cual se requiere poseer conocimientos especializados en una ciencia, técnica, arte u oficio. En ese sentido, también en su artículo 369 se define que los peritos deberán contar con un título oficial en la materia de la que dictaminen prueba pericial para la valoración de conocimientos especiales (Honorable Congreso de la Unión, 2022).

A diferencia del resto de países latinoamericanos analizados, en México se observa que la denominada auditoría forense es una atribución de la función de fiscalización superior en la rendición de cuentas. Su definición se encuentra en el artículo 26, fracción IV del RIASF, que tiene por objeto practicar o continuar con auditorías implementando técnicas de la auditoría forense en la revisión de los procesos, hechos o evidencias para detectar actos y omisiones utilizando tecnología y herramientas forenses (Auditoría Superior de la Federación –ASF–, 2022).

Por último, en Ecuador se observan cómo medios probatorios relacionados con la auditoría forense las investigaciones y pericias que se presentan, incorporan y valoran en la audiencia de un juicio, de acuerdo a lo señalado en el artículo 454 del ahora Código Orgánico Integral Penal (COIP), vigente desde 2014, considerándose este año para efectos de vinculación por la trascendencia de sus reformas, cuyo antecedente inmediato es el derogado Código de Procedimiento Penal (CPP) del año 2000. Su área de aplicación son las investigaciones penales y se precisa la admisión de informes periciales. En dicho país se prevé en el artículo 511 del COIP la participación de peritos o profesionales expertos y especialistas en un área, con título y experiencia (Asamblea Nacional República del Ecuador, 2022).

3.2 Ámbitos de la Auditoría Forense a partir de autores latinoamericanos

Se distingue aquí una mezcla entre la terminología y las propuestas de autores de Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador que proporcionan evidencia sobre el perfil del profesional que incursiona en la auditoría forense, le otorgan identidad a dicha disciplina e identifican su campo de participación, lo que en su conjunto permite distinguir también los tres ámbitos de la auditoría forense, que se exponen en la *Figura 1*.

3.2.1 Venezuela

En Venezuela, Lollet (2012) asigna a la auditoría forense la implementación de técnicas de investigación criminalística en los ámbitos de la contabilidad, conocimientos jurídicos, procesales, financieros y de negocios a fin de que el experto pueda expresar su opinión y sirva como prueba en un tribunal. Le agrega un enfoque interesante cuando señala que el análisis resultante de una auditoría forense, además de ser útil en los tribunales, puede resolver disputas de diversa índole, sin ser necesario el llegar a sede jurisdiccional.

3.2.2 Chile

De acuerdo con el Colegio de Criminalistas de Chile A.G. (2017) la auditoría forense es una especialidad que investiga irregularidades y delitos económicos como fraudes y corrupción con enfoque hacia la prevención y detección de estos, aunado al criminalístico-investigativo. Entre las competencias que debe poseer o desarrollar el experto en auditoría forense destacan el entendimiento de la evidencia, la construcción de premisas investigativas (hipótesis), conocimiento y aplicación de procedimientos analíticos especiales, estadística descriptiva, entrevistas de investigación, aspectos de tipo metodológico y pericia contable para que su testimonio de experto pueda participar en los tribunales (Colegio de Criminalistas de Chile A.G, 2017, pp.5-6).

Por su parte, Soto y Paillacar (2004, pp.13, 16, 17) consideran que la auditoría forense permite evaluar los procesos para prevenir fraudes y actos ilícitos que afectan al Estado, cuyo fin es velar por el interés público, además de ser una alternativa para combatir el fraude en entidades financieras. De tal manera que el auditor forense debe ser un experto investigador con la capacidad de realizar peritajes sobre hechos que ocurrieron o son reales y ejecutar auditorías que coadyuven a la anticipación de delitos y fraudes, con profundo conocimiento en las metodologías de las normas de auditoría, aspectos legales para tipificar hechos delictuales u operaciones fraudulentas de tipo criminal, diferentes formas de acción del crimen organizado y tecnologías de la información.

3.2.3 Colombia

Los colombianos Arbeláez et al. (2013, pp.218 y 227) identifican a la auditoría forense como una herramienta que ayuda a detectar y judicializar fraudes, delitos económicos, financieros, contables y legales en las empresas; otra de sus vertientes propuestas es el descubrimiento de engaños fraudulentos en diversos campos, así como la oportunidad de establecer controles frente a las irregularidades que presenten empresas pertenecientes al sector público o privado. En esa misma línea, Castro y Lugo (2003) mencionan que, en sus inicios, la auditoría forense se consideró una auditoría especializada que descubre, divulga y permite atestar sobre fraudes y delitos en torno a las funciones públicas y privadas que no se limitará a la comprobación de fraudes y delitos.

A su vez, señalan que etimológicamente, el término forense corresponde al latín forensis, que significa “público” y se vincula al derecho, la aplicación de la ley y a un profesional idóneo que asiste a un juez en asuntos legales que le competen y, para ello, aporta pruebas de carácter público para ser presentadas en un juzgado o corte judicial, ubicándola también en el sector

privado. Con relación a las competencias del profesional en auditoría forense, los mismos autores priorizan las actividades de apoyo en investigaciones judiciales, en las que la evidencia contable sirve para comprobar diversos delitos económicos, fraudes, concordatos, siniestros y explican claramente disputas legales, asimismo, destacan al contador y auditor como profesionales idóneos para formarse como auditores forenses ya que cuentan con conocimientos de control interno y procedimientos de auditoría, debiendo instruirse en aspectos de investigación legal, jurídicos, de recolección de pruebas y evidencias (Castro y Lugo, 2003).

Otro término planteado en Colombia es el de investigación especial, utilizado por Estupiñán (2006, pp.431 y 433) para referirse a situaciones en las que se resuelven fraudes o abuso de confianza. Adicionalmente, el autor advierte el uso público o privado de la auditoría forense, en tanto que la profesión del auditor se la atribuye a los contadores públicos, quienes también son solicitados por las empresas para ejecutar auditorías financieras, administrativas, de gestión u operacionales como asesores tributarios y contables, y gracias a su experiencia son utilizados también en estratos judiciales.

Para Flórez-Guzmán et al. (2015, pp.668, 670 y 684) la auditoría forense busca revisar procesos con la finalidad de detectar y efectuar investigaciones sobre actos ilícitos e implica la instrumentación de herramientas especializadas y procedimientos técnicos de auditoría para obtener datos suficientes, así como para la recopilación de evidencia que será evaluada por un auditor o contador público, a fin de investigar indicios de fraude en organizaciones. Su estudio comprendió el proceso de la cadena de custodia, establecido en el CPP colombiano, con el que obtuvieron resultados confiables para el contratante de la auditoría; y en procesos civiles o penales, denotando así su accionar en los sectores público y privado.

Así, cuando una profesión soporta y sirve para asesorar o apoyar a la justicia al juzgar un delito se le asigna el término de forense. De igual forma, el auxilio de otras ciencias para evidenciar delitos es también un rasgo distintivo de la ciencia forense que posee un vínculo estrecho con la administración de la justicia al aportar pruebas de carácter público. De igual manera, para el autor la auditoría forense no da espacio a la subjetividad al enfocarse en las causas, consecuencias y en la detección de personas presuntamente involucradas en un delito, con lo que se convierte en fuente de prueba ante crímenes económicos y financieros y contribuye a contar con evidencia apropiada y suficiente al servicio de la justicia (Izquierdo, 2016, pp.187-189).

De acuerdo a Leal et al. (2010, pp.152, 157 y 159) el contador público pasa a ser un asesor de la justicia para efectos de evaluar y tipificar delitos económicos, ejercer procedimientos y técnicas para obtener pruebas o evidencias y lo conectan al dictamen pericial cuando interviene en el proceso de investigación, toda vez, que recopila y presenta ante un juez información de índole contable, financiera, administrativa, de orden legal e impositiva, para que sea aceptada y sirva de evidencia en contra de quien se ha involucrado o participado en un delito de naturaleza económica, todo ello en calidad de experto.

Por su parte, Ocampo et al. (2010, pp.108-109) describen a la auditoría forense como auxiliar de la justicia moderna, precisan que se trata de una herramienta para la detección y combate de delitos cometidos por empleados o patrocinadores externos, disciplina que incursiona en lo público

y privado. Respecto a los campos de especialización del auditor forense destacan la cuantificación de pérdida financiera, demandar lesiones personales, detectar irregularidades e infracciones, y enfatizan su papel en la aportación de pruebas indispensables para ser utilizadas en los tribunales.

Finalmente, Velandia-Pacheco y Escobar-Castillo (2019, pp.285 y 295) exponen a la auditoría forense a partir de su impacto en la prevención y detección de un fraude y consideran que la participación de los profesionales en esta área implica el conocimiento en procedimientos y herramientas tecnológicas como las técnicas informáticas, metodológicas y fraudes financieros propias de la auditoría forense.

3.2.4 México

En el contexto mexicano, Buchahin (2012, p.14) argumenta que la finalidad de la auditoría forense es la revisión de procesos, hechos o evidencia para detección o investigación de actos y omisiones que implican irregularidades o alguna conducta ilícita; de la misma forma, permite recabar pruebas válidas y suficientes, además de resaltar la implementación de técnicas de investigación especializadas, de tecnología y herramientas forenses para la compilación de elementos y pruebas que son presentadas ante autoridades ministeriales en la denuncia de probables hechos delictivos en el contexto de la rendición de cuentas. Esta definición corresponde a lo contenido en el artículo 26, fracción IV del RIASF (ASF, 2022).

Llegados a este punto, es necesario precisar que Buchahin también la identifica como una auditoría de investigación y especializada que eleva el nivel de especialización de las actividades de fiscalización (2012, p.53), enfoques con los que se coincide ampliamente. Cabe precisar que no todas las revisiones efectuadas por alguna autoridad administrativa culminan en un juicio, constituyen un delito o se persiguen penalmente, pero sí dan certidumbre sobre la evidencia recabada en una auditoría, se presente o no como prueba ante un juez.

3.2.5 Ecuador

También Badillo (2008, pp.5 y 14) expone a la auditoría forense como una auditoría especializada, enfocada en la prevención y detección del fraude, para así evitar futuros fraudes de tipo financiero. Con relación al área de acción, el autor la orienta hacia la corrupción financiera tanto pública como privada. El argumento de Badillo es explícito con relación a su aplicación, pues plantea que si tras una auditoría, ya sea de tipo financiero, de gestión, informática, tributaria, ambiental o gubernamental se detecta un fraude financiero y hay interés en profundizar sobre el mismo, entonces se incursiona en la auditoría forense, aunque también precisa que puede iniciarse por alguna denuncia (2008, p.5).

Por último, considera que el especialista en auditoría forense debe ser un profesional experto en diversas disciplinas, como la contabilidad, control interno, auditoría, administración de riesgos, fiscalidad, finanzas, técnicas investigativas, informática, leyes penales, entre otras, y el profesional en esta disciplina debe contar con características personales específicas como, ser objetivo, justo, honesto, inteligente, astuto, sagaz, prudente, planificador, tener independencia, capacidad

de análisis y ser precavido, rasgos que le permitan combatir actos de corrupción financiera en el ámbito público y privado (Badillo, 2008, pp.13, 16 y 18).

Maldonado (2008, p.2) presenta una definición en la que establece que la auditoría forense procura prevenir y estudiar hechos relacionados con la corrupción. Coincide con parte de la tipificación de un enfoque propuesto por Badillo (2008, p.5), el de la prevención. En la propuesta de Maldonado se distinguen los sectores público y privado en los que ubica a la auditoría forense, al precisar que la orientación de la disciplina es hacia la investigación de actos dolosos de tipo financiero en una empresa, el gobierno u organizaciones con manejo de recursos. Más aún, expone con precisión que derivado de las acciones erradas u omisiones en la gestión de una entidad u organismo público o privado pueden presentarse responsabilidades administrativas, civiles o penales cuando se habla de delitos, siendo estos últimos un campo primordial de la auditoría forense (2008, pp.33, 34 y 37).

Por último, Maldonado también define un perfil para el auditor forense, que resume en rasgos, características, actitudes, aptitudes y cualidades que dicho profesional debe poseer y entre las que destacan el saber trabajar bajo presión, la seguridad, tener una personalidad definida, cultura, capacidad de análisis, de investigación, honestidad, independencia, entre otras (2008, p.61).

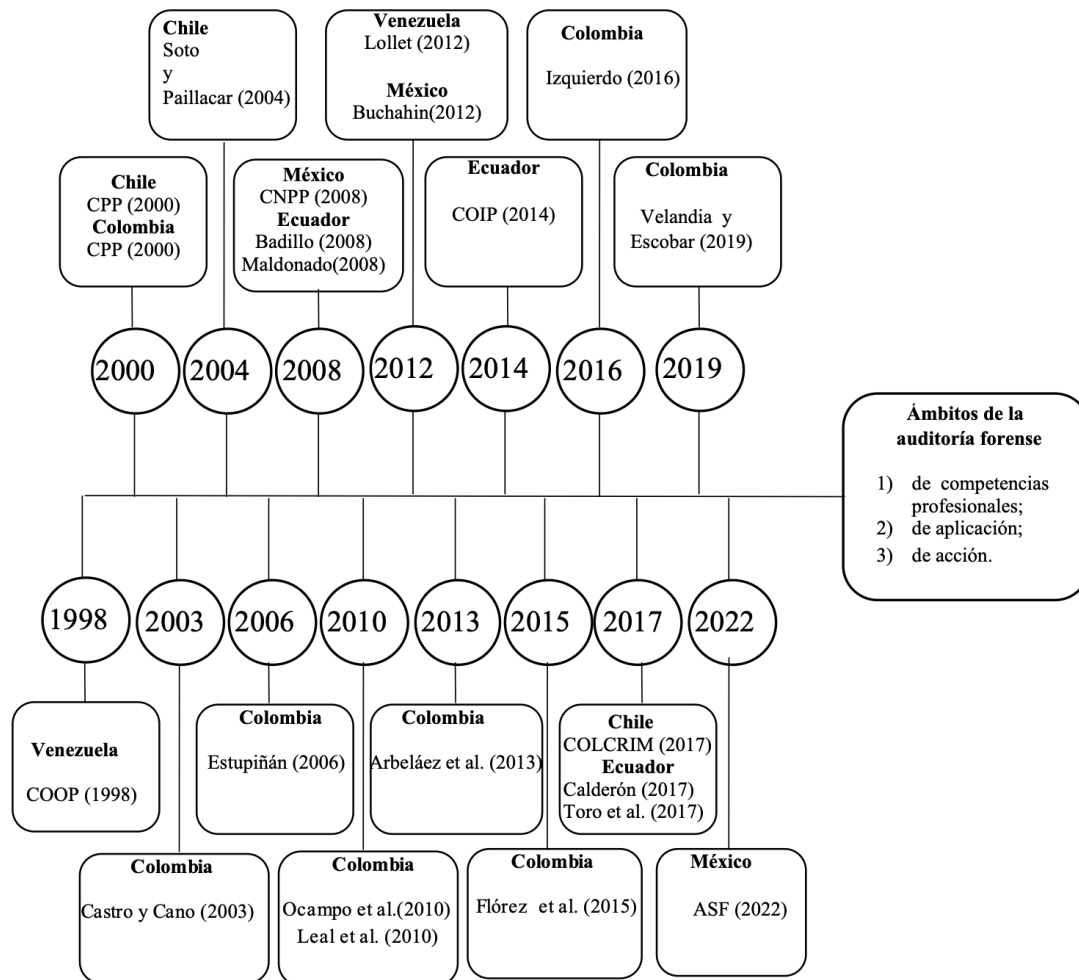
Otra propuesta es la de Calderón (2017, p.383) quien define a la auditoría forense como una ciencia para recabar información de tipo financiero, contable, de índole legal, administrativa y tributaria, presentada de tal forma que sea aceptada en una corte, en contra de los que comenten un crimen económico. Con base en dicha definición identifica como una necesidad la preparación del profesional con una visión integral que evidencie delitos como la corrupción administrativa, el fraude de índole contable, lavado de dinero, delitos de seguros, terrorismo y toma como áreas de acción la pública y privada.

En su opinión, Toro-Álava et al. (2017) definen a la auditoría forense como un mecanismo que descubre y permite denunciar fraudes cometidos en instituciones. Con relación a la competencia profesional, identifican al contador público y auditor, así como a las áreas financiera, contable, impositiva, administrativa, legal y de manejo de recursos, a fin de investigar, reunir y presentar información en contra de personas que cometieron delitos económicos para que sea aceptada por un juez. A su vez, develan como perímetro de acción el sector público –por la aplicación que le otorgan en entidades gubernamentales– y el privado.

En virtud del análisis efectuado a los códigos procesales penales y a las teorías propuestas por los autores que se mencionan, se proponen tres ámbitos de la auditoría forense: 1) el de la competencia profesional de los expertos en la que prevalecen los conocimientos inherentes a diversas disciplinas metodologías y herramientas; 2) el de aplicación que se define por el carácter de la auditoría e investigación que surge a partir de la presunción o detección de un delito de índole económica, y 3) el de acción, que atiende al sector público o privado. También, se evidencia la definición de auditoría forense solo en una norma mexicana y como tendencias actuales la rendición de cuentas, fiscalización de empresas y su aplicación sin ser necesario la existencia de un delito.

Figura 1

Estado de la Cuestión de los Ámbitos de la Auditoría Forense con Base en Códigos de Procedimientos Penales y Autores de Países Latinoamericanos a Partir del año 1998 hasta 2022.



Nota. El año que se cita en cada uno de los códigos de procedimientos penales expuestos en la *Figura 1* corresponden al que se incorporaron o surgen los términos vigentes con que se vincula a la auditoría forense (consultores técnicos, peritos, expertos y medios probatorios), fuentes que juntamente con los estudios e investigaciones efectuadas por los autores citados permiten exponer el estado de la cuestión de los ámbitos de la auditoría forense. Fuente: propia aplicando el método prosopográfico, adaptado de Arbeláez et al. (2013), Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2022); Asamblea Nacional República del Ecuador (2014, 2022); ASF (2022); Badillo (2008); Buchahin (2012); Calderón (2017); Castro y Lugo (2003); COLCRIM y Nino (5 de julio de 2017); Congreso de la República de Colombia (2000, 2022); Congreso de la república de Venezuela (1998); Estupiñán (2006); Flórez-Guzmán, et al. (2015); H. Congreso Nacional de Chile (2000, 2022); Honorable Congreso de la Unión (2008, 2022); Izquierdo (2016); Leal et al. (2010); Lollet (2012); Maldonado (2008); Ocampo et al. (2010); Soto y Paillacar (2004); Toro-Álava et al. (2017); Velandia-Pacheco y Escobar-Castillo (2019).

Conclusiones

La presencia de una variada terminología para denominar a la auditoría forense en Latinoamérica refleja un uso pluricultural del vocablo. El arribo de factores, características y cualidades que se le otorgan permiten acotar y asignarle tres ámbitos principales en países latinoamericanos: 1) de competencias profesionales; 2) de aplicación, y 3) de acción.

De acuerdo con lo establecido en los códigos de procedimientos penales de países latinoamericanos, el ámbito de competencia profesional con que se vincula a la auditoría forense corresponde a consultores técnicos, peritos o expertos en la profesión que ejercen y en la materia correspondiente a la comisión de las infracciones o delitos en una investigación penal, y que tratándose de la auditoría forense atiende a las áreas económicas, financieras, jurídicas o legales y tecnológicas, dada la naturaleza de los delitos de índole económica, financiera y fiscal.

En cuanto a los medios probatorios, en Venezuela se le relaciona con el de pruebas, dictamen pericial, peritaje y experticias; en Chile, Colombia y México lo hacen con el informe o dictamen pericial y prueba pericial; mientras que en Ecuador ocurre con investigaciones y pericias. Por tanto, el ámbito de aplicación de la auditoría forense en países latinoamericanos es para efectos de investigaciones penales. Adicionalmente, en México también se emplea en materia de fiscalización como mecanismo de la rendición de cuentas; es decir, en el ámbito del derecho administrativo y es el único país latinoamericano en el que se identifica el establecimiento del concepto de auditoría en una normativa, siendo esta el RIASF. Finalmente, el ámbito de acción la ubica en el sector público o privado.

Ahora, partiendo de las propuestas teóricas y estudios efectuados por autores latinoamericanos de Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador, se conoce que el término con que la denominan mayormente es el de auditoría forense. Asimismo, la existencia en la literatura de diversos perfiles asignados a los profesionales de la auditoría forense y definiciones permiten constatar, ilustrar, identificar y también proponer tres ámbitos de la auditoría forense en países latinoamericanos: el de competencias profesionales; de aplicación y de acción.

Con relación al ámbito de competencia profesional del auditor forense en Latinoamérica, se identifican en Venezuela el contar con conocimientos en técnicas de investigación criminal, contables, jurídicos-procesales, financieros y de negocios. En Chile señalan competencias relacionadas con la comprensión de la evidencia, construcción de premisas investigativas y conocer procedimientos analíticos, de estadísticas, entrevistas, metodologías de las normas de auditoría y pericias contables, además de investigar, efectuar peritajes, tener conocimiento en aspectos legales, así como en tecnologías de la información.

En Colombia se le adicionan funciones, aptitudes y características, tales como las de asesor financiero, tributario y contable, consultor, recuperador de evidencia o pruebas, testigo experto, perito ante la justicia y autoridades tributarias. También interpreta hechos financieros, es objetivo, evalúa y tipifica delitos económicos y cuenta con conocimientos en procedimientos y técnicas para obtener evidencia en temas financieros, contables, legales, administrativos, en materia impositiva,

técnicas informáticas, procedimientos, herramientas tecnológicas y metodológicas de la auditoría forense.

En México, para la rendición de cuentas el perfil del auditor forense implica el conocimiento de técnicas de investigación especializadas, tecnología y herramientas forenses, mientras que en Ecuador ha de contar con conocimientos relacionados con la ejecución de auditorías financieras, de gestión, en informática, tributarios, ambientales, gubernamentales, contables, en auditoría, control interno, administración de riesgos, financieros, técnicas de investigación, legislación penal, laboral, entre otras, todos ellos con calidad de especialistas requeridos como testigos expertos o peritos en investigaciones judiciales derivadas de los delitos señalados en el ámbito de aplicación, mayormente auditores y contadores.

Con relación al ámbito de aplicación de la auditoría forense, en Venezuela funciona para expresar opiniones, presentar pruebas ante tribunales e implementar técnicas de investigación criminalística. Además, se propone su uso sin tener que llegar a sede jurisdiccional, aperturando en este sentido un nuevo ámbito de aplicación. En Chile atiende a la investigación y prevención de fraudes, corrupción, actos ilícitos y delitos económicos, con una distinción de enfoques entre la prevención, detección e investigación, incluyendo al criminalístico-investigativo.

En Colombia se documenta la detección, descubrimiento, divulgación, el atestar e investigar fraudes financieros, al igual que delitos o crímenes económicos, financieros, contables y legales, engaños fraudulentos, peculado, enriquecimiento ilícito, cohecho, desfalco, soborno, prevaricato, malversación de fondos, conflicto de intereses, abusos de confianza, corrupción, conductas o actos ilícitos, irregularidades, interpretación de hechos financieros para la presentación de pruebas y opiniones de expertos y judicializarlos o llevarlos a tribunales.

Por su parte, México muestra como ámbito de aplicación de la auditoría forense la revisión de procesos, hechos y evidencias para detectar o investigar irregularidades en la función pública o conductas ilícitas, para documentar pruebas que sean presentadas en la denuncia de presuntos hechos delictivos ante autoridades ministeriales relacionadas con la rendición de cuentas; de allí que este país sea el que cuenta con una definición de auditoría forense en una norma: el RIASF. Finalmente, en Ecuador ubican el ámbito de aplicación de la auditoría forense en la prevención, detección y descubrimiento de fraudes financieros y contables, corrupción financiera, hechos de corrupción, la investigación de actos dolosos, crímenes económicos, delitos relacionados con corrupción administrativa, delito de seguros, terrorismo y lavado de dinero, así como al reunir información de índole financiera, contable, legal, administrativa e impositiva para ser presentada ante una corte.

Además, teniendo en cuenta los conocimientos de los autores analizados, procedentes de países latinoamericanos, se reconoce la implementación, tanto de herramientas tecnológicas, como de técnicas informáticas, metodológicas y especializadas de la auditoría forense para su desarrollo o ejecución. Igualmente, el ámbito de acción de la auditoría forense en Venezuela, Chile, Colombia, México y Ecuador abarca los sectores público y privado. Por tanto, lo diverso de las normas vinculadas a la auditoría forense y teorías expuestas en torno a esta no las coloca propiamente unas contra otras; por el contrario, permiten advertir como enfoque prevaleciente su aplicación

ante la presunción o existencia de un delito en tanto la evidencia u opinión del experto sean llevadas ante un juez, asumiendo que el hecho que otorga a la auditoría el carácter de forense es la presentación de la evidencia resultante u opinión del experto ante un tribunal.

Finalmente, se develan como nuevos enfoques que amplían el ámbito de aplicación de la auditoría forense, la rendición de cuentas o fiscalización del uso de los recursos públicos, que vislumbra su implementación para efectos de la fiscalización sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte empresas privadas con la finalidad de incrementar la eficacia de procesos y procedimientos durante el desarrollo de una auditoría (dada la implementación de herramientas y técnicas forenses) para predecir o detectar la presencia de conductas ilícitas a partir de hallazgos e irregularidades.

Lo anterior se aplica independientemente de que se presuma un delito o se constituya, de tal manera que la evidencia resultante se encuentre revestida de procedimientos especializados y sea prueba contundente e irrefutable para los actores involucrados. A la par, se advierte como un campo digno de investigación en países latinoamericanos, bajo una argumentación jurídica, el establecimiento de disposiciones a nivel de código para la adición de la auditoría forense en procesos de fiscalización de entidades económicas no gubernamentales.

Referencias

- Arbeláez, D., Correa, L., y Silva, J. (2013). Un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Nariño*, 14(2), 216-230. http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-86932013000200216&script=sci_arttext
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2022). *Ley Orgánica de Reforma del Código Orgánico Procesal Penal*. Decreto N°. 6644 Extraordinario, 17 de septiembre de 2021 (Venezuela). <http://www.asambleanacional.gob.ve/>
- Asamblea Nacional República del Ecuador. (2022). Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial No. 180, 10 de febrero de 2014. <http://www.asambleanacional.gob.ec/>
- Auditoría Superior de la Federación. (2022). *Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación*. Nuevo Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de enero de 2017. <http://www.asf.gob.mx/>
- Ayala, H. (2008). *El contador forense*. Legis Editores S.A.
- Badillo, J. (2008). *Auditoría Forense. Más que una especialidad Profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero*. IDEAF.
- Buchahin, M. (2012). Auditoría Forense. *Revista Técnica de la Auditoría Superior de la Federación*, (3), 49-64.
- Calderón, J. (2017). Auditoría forense. Posibles tendencias de las investigaciones. *Revista Publicando*, 4(10), 383-390. <https://core.ac.uk/download/pdf/236644665.pdf>
- Cano, C., y Lugo, C., (2005). *Auditoría forense en la investigación criminal de lavado de dinero y activos*. Ecoe Ediciones.
- Castro, V., y Cano C. (2003). Auditoría Forense. *Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (13), 155-185.
- Colegio de Criminalistas de Chile A.G. (25 de Julio de 2017). *Alcances y Propuestas Proyecto de Ley Boletín* 10.162-05.
- Congreso de la República de Colombia. (2000). *Ley 599 de 2000*. Código de Procedimiento Penal.
- Congreso de la República de Colombia. (2022). *Ley 906*. Código de Procedimiento Penal. Diario Oficial No. 52306, 12 de febrero de 2022. (Colombia).
- Congreso de la República de Venezuela. (1998). *Código Orgánico Procesal Penal*.

- Dávalos, J. (2021). La Prueba Pericial. *La Prensa*, (62).
- Estupiñán, R. (2006). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis de informe COSO I y II*. Ecoe Ediciones.
- Flórez-Guzmán, M., Hernández-Aros, L., y Gallego-Cossio, L. (2015). Tableros de control como herramienta especializada: perspectiva desde la auditoría forense. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(42), 661-687. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-42.tche>
- Fonseca, Á. (2009). Auditoría forense aplicada a la tecnología. *Adversia*, (5), 15–30. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/4770>
- García, S. (2014). Comentarios sobre el Código Penal de Procedimientos Penales de 2014. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. (141), 1167-1190. <https://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v47n141/v47n141a11.pdf>
- Gutiérrez, D. (2004). *Propuesta de una metodología en auditoría forense para el delito desviación presupuestaria (caso DISIP, Barinas)* [Tesis de Grado, Universidad Centro–Occidental Lisandro Alvarado].
- Izquierdo, K. (2016). La auditoría forense: origen y aproximación como ciencia. *Apuntes Contables*, (18), 185-193. <https://bdigital.uexternado.edu.co/handle/001/6363>
- Leal, L., Rodríguez, E., y González, R. (2010). Auditoría forense: los procedimientos del Contador Público en la investigación del fraude corporativo. *Gestión & Sociedad*, 3(2), 141-160. <https://ciencia.lasalle.edu.co/gs/vol3/iss2/11/>
- Lollet, R. (2012). *Auditoría Forense: Investigaciones efectivas de fraudes en las empresas* [Conferencia por las Jornadas de actualización del Colegio de Administradores del Distrito Capital].
- Maldonado, M. (2003). *Auditoría Forense. Prevención e investigación de la corrupción financiera* (1ª ed.). Editora Luz de América.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (6 de enero de 2021a). *Presentación de dos Estudios del Mandato de la ASF de México*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021b). *Informe de avances sobre la Implementación del mandato de la Auditoría Superior de la Federación de México. Mejorando el impacto y contribuyendo a la buena gobernanza*.
- Ocampo, C., Trejos, O., y Solarte, G. (2010). Las técnicas forenses y la auditoría. *Scientia Et Technica*, 2(45), 108-113. <https://doi.org/10.22517/23447214.281>

- Rodríguez, B. (2001). *Análisis comparativo de las prácticas de auditoría e investigación financiera forense relacionadas con información financiera del sector público colombiano entre los años 2001 a 2002*. [Documento en línea]. Trabajo de investigación, Pontificia Universidad Javeriana.
- Soto, G., y Paillacar, C. (2004). Auditoría Forense. Una nueva especialidad. *Journal of Accounting, Auditing and Business Management. CAPIC REVIEW*, (2), 13-25.
- Toro-Álava, W., Reyes-Tomalá M., Arriaga-Baidal, B., y Espinoza-Mendoza J. (2017). La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos de cuello blanco. *Revista de Estrategias del Desarrollo Empresarial*, 3(8), 1-13.
- Velandia-Pacheco, G., y Escobar-Castillo, A. (2019). Investigación en auditoría forense: revisión de publicaciones SCOPUS 1975-2018. *Revista Criminalidad*, 61(3), 279-298. http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S1794-31082019000300279&script=sci_arttext
- Verboven, K, Carlier, M., & Dumolyn, J. (2007). A short manual to the art of prosopography. In *Prosopography Approaches and Applications. A Handbook* (pp. 35–70). Prosopographica et Genealogica. <https://doi.org/10.1017/S0022278X07001854>

Copyright (2024) © Martha Karina Amezcua Luján, Sergio Iván Ramírez Cacho y J. Jesus Torres Barragán



Este texto está protegido bajo una licencia internacional [Creative Commons](#) 4.0.

Usted es libre para Compartir—copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato — y Adaptar el documento — remezclar, transformar y crear a partir del material—para cualquier propósito, incluso para fines comerciales, siempre que cumpla las condiciones de Atribución. Usted debe dar crédito a la obra original de manera adecuada, proporcionar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios.

Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que tiene el apoyo del licenciante o lo recibe por el uso que hace de la obra.

[Resumen de licencia](#) – [Texto completo de la licencia](#)