

# Investigación en auditoría forense: Revisión de publicaciones SCOPUS 1976-2018\*

*Investigation in forensic audit: Review of SCOPUS publications 1976-2018*

*Pesquisa em auditoria forense: revisão de publicações SCOPUS 1976-2018*

Fecha de recepción: 2018/06/22 | Fecha de evaluación: 2018/10/24 | Fecha de aprobación: 2019/06/07

## **Gabriel Jacob Velandia Pacheco**

Magíster en Administración de Empresas e Innovación  
Estudiante de Doctorado en Contabilidad  
Universidad del Rosario Argentina  
Profesor Investigador, Universidad de la Costa CUC  
Barranquilla, Colombia  
gvelandi1@cuc.edu.co

## **Adalberto Enrique Escobar Castillo**

Magíster en Administración de Empresas  
Estudiante de Doctorado en Contabilidad y Finanzas Corporativas  
Universidad de Valencia, España  
Profesor Investigador, Universidad de la Costa CUC  
Barranquilla, Colombia  
aesobar2@cuc.edu.co

**Para citar este artículo / To reference this article / Para citar este artigo:** Velandia, G. & Escobar, A. (2019). Investigación en auditoría forense: revisión de publicaciones SCOPUS 1976-2018. *Revista Criminalidad*, 61 (3): 279-298

## Resumen

A pesar del importante impacto del fraude, las investigaciones en auditoría forense se desarrollan de manera fragmentada y dispersa. Por la naturaleza del tema, resulta confuso su estudio. En este sentido, el objetivo es caracterizar el abordaje empírico en auditoría forense que los investigadores han utilizado para estudiar el fraude. La metodología fue la revisión bibliográfica de alcance descriptivo-exploratorio, utilizando la base de datos de SCOPUS. Se determinan los descriptores de búsqueda, organizan y analizan los resultados a la luz de sus características metodológicas; en un proceso de revisión descriptiva, el trabajo se apoya en la lectura

crítica para la revisión, ordenación, rotulación, integración y priorización; utilizando perchas y tablas de análisis y síntesis. Los resultados muestran que el estudio del fraude se aborda desde los individuos, documentos, imperfecciones del informe, TIC, educación, innovación en procedimiento, experimentos y simulaciones, sesgos interpretativos del lenguaje y perjuicios del delito. Se concluye que, se adolece de investigaciones tendientes a identificar las razones por las cuales los sujetos deciden no cometer fraudes y se detectó el resarcimiento como un enfoque teórico alternativo.

## Palabras clave

Fraudes comerciales e industriales, forense, delitos contra la economía nacional, financiero, agiotaje (fuente: Tesoro de Política Criminal Latinoamericana - ILANUD).

\* Trabajo derivado de la investigación intitulada "Importancia de la auditoría forense como instrumento de control de la fiscalización tributaria en la detección de evasión fiscal del impuesto de industria, comercio y avisos en el municipio de Santa Lucía" de la Vicerrectoría de Investigación de la Universidad de la Costa CUC.

## Abstract

Despite the significant impact of fraud, forensic audit investigations are conducted in a fragmented and disperse manner. Due to the nature of the subject, its study is confusing. In this sense, the objective is to characterize the empirical approach in forensic audit that investigators have used to study fraud. The methodology was the literature review of descriptive-exploratory scope, using the SCOPUS database. Search descriptors are determined, organized and analyzed the results in light of their methodological characteristics; In a descriptive review process, the work

relies on critical reading for review, management, labeling, integration and prioritization; using perches and analysis and synthesis tables. The results show that the study of fraud is approached from individuals, documents, imperfections of the report, ICT, education, innovation in procedure, experiments and simulations, interpretative biases of language and crime detriment. It is concluded that, there is a lack of research aimed at identifying the reasons why the subjects decide not to commit fraud and indemnification was detected as an alternative theoretical approach.

## Keywords

Commercial and industrial fraud, forensic, crimes against the national economy, financial, agiotage (source: Tesouro de Política Criminal Latinoamericana [Thesaurus of Latin American Criminal Policy] - ILANUD).

## Resumo

Apesar do importante impacto da fraude, as investigações em auditoria forense são desenvolvidas de maneira fragmentada e dispersa. Pela natureza do tema, resulta confuso o seu estudo. Neste sentido, o objetivo é caracterizar a abordagem empírica em auditoria forense que os pesquisadores têm utilizado para estudar a fraude. A metodologia foi a revisão bibliográfica de alcance descritivo-exploratório, utilizando a base de dados de SCOPUS. Determinam-se os descritores de busca, organizam e analisam os resultados à luz das suas características metodológicas; num processo de revisão descritiva, o trabalho se baseia na leitura crítica para a

revisão, ordenação, rotulação, integração e priorização; utilizando tabelas de análises e sínteses. Os resultados mostram que o estudo da fraude é abordado desde os indivíduos, documentos, imperfeições do informe, TIC, educação, inovação em procedimento, experimentos e simulações, distorções interpretativas do lenguaje e prejuízos do delito. Conclui-se que, se sofre de investigações tendentes a identificar as razões pelas quais os sujeitos decidem não cometer fraudes e foi detectado o ressarcimento como um enfoque teórico alternativo.

## Palavras-chave

Fraudes comerciais e industriais, forense, delitos contra a economia nacional, financeiro, agiotagem (fonte: Tesouro de Política Criminal Latino-americana - ILANUD)

## Introducción

La apropiación fraudulenta de recursos, a través de mecanismos y técnicas tendientes a tergiversar la legitimidad, es un comportamiento que se ha encontrado arraigado a la historia de la humanidad, cuando en las estructuras societarias reinaba la simpleza de las transacciones, hasta la actualidad en donde la complejidad es característica de los sistemas económicos.

De hecho, Cano y Lugo (2004) expresan que en el periodo 1792 y 1750 a. C., existían referencias de leyes para el control, prevención y detección de crímenes de naturaleza económica; un ejemplo de esta situación es el código de Hammurabi, donde los fragmentos

comprendidos entre 100 al 126 buscaba castigar los fraudes en las reclamaciones de pagos a través del uso de documentación contable.

A pesar de los esfuerzos, el fraude ha evolucionado y crecido en frecuencia y severidad, conforme se desarrollan los sistemas económicos, convirtiéndose en un flagelo que afecta las estructuras sociales (Wolfe & Hermanson, 2004). A lo largo del trasegar histórico se ha manifestado de diferentes formas; por ejemplo, la piratería en la edad media, lavado de activos, aparición del narcotráfico, secuestro, extorsión, evasión fiscal, corrupción, entre otros. Actualmente, existe evidencia en las operaciones ejecutadas por Enron con

compañías *off share* cuyo origen responde a fraudes contables y el caso presentado por el *Bank of New York* en el cual se lavaron algo más de US\$ 7.000 millones provenientes de la mafia rusa. (Cano & Lugo, 2004; Lee, 2008; Camacho & Gallego, 2012; Mantilla, 2018).

En coherencia, Okoye y Gbegi (2013) plantean que el fraude es un flagelo que afecta constantemente a las organizaciones públicas y privadas a nivel mundial. En este sentido, Abdullahi y Mansor (2018) consideran que se ha transformado en la mayor amenaza, llamando la atención de forenses; en este sentido, Moreno (2018) opina que entre los crímenes de mayor representación están las quiebras fraudulentas, el soborno, la malversación de activos, el fraude en Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) y el lavado de activos.

El fraude posee profundos efectos en los sistemas económicos, debido a que afecta relaciones mercantiles y aumenta posibilidades de quiebra. De hecho, Ibáñez (2006) y Free (2015) estiman que su costo a nivel mundial representa entre el 5% y 6% de los ingresos brutos de los agentes económicos, lo que en términos monetarios se ubica en 3.5 billones de dólares anuales.

De acuerdo con la encuesta aplicada por la organización alemana *Transparency International* (2018) para valorar la percepción de corrupción, a través de una escala de 0 a 100, donde 0 es altamente corrupto y 100 es muy limpio, América Latina presenta indicadores que la señalan como altamente corrupta (Venezuela 18, Paraguay y México 29, Ecuador 32, Bolivia 33, Colombia Brasil y Perú 37), a excepción de países como Chile, Uruguay y Guayana Francesa, con índices de 67, 70 y 70, respectivamente. Lo que es coherente con lo expresado por Okoye y Gbegi (2013), en razón a que establecen el fraude como un flagelo que afecta en mayor medida a los países en desarrollo, constituyéndose en un indicio de los ambientes propicios para su perpetración.

A raíz de este escenario, se han creado instituciones dentro de las cuales se desarrollan elementos instrumentales como la auditoría forense, la cual funge como interrelación de disciplinas jurídicas, contables, investigativas, informáticas, psicológicas y humanas, cuyo objetivo es la recolección de evidencias de la perpetración de fraudes, mediante el uso de procedimientos de auditoría especializados en la prevención y detención (Flórez & Hernández, 2015).

No obstante a los grandes impactos que se generan producto de la perpetración de conductas fraudulentas, Free (2015) determina que existen fragmentaciones desde la academia, grupos de investigación, contexto empresarial y Estado, con respecto a la generación de conocimiento científico

que proporcione herramientas que permitan identificar el perfil de los delincuentes, complicidad en la consumación y presencia de marcos regulatorios que promuevan denuncias. En consecuencia, existe un campo de investigación disperso y desenfocado.

Por la naturaleza misma del fraude, se hace difícil la caracterización de su *modus operandi*, debido a que el perpetrador difícilmente confiesa los detalles de sus acciones delictivas, más aun si no han salido a luz. Además de resultar peligroso para los investigadores que pretendan iniciar indagaciones al respecto. Motivo por el cual, resulta relevante preguntarse ¿Qué formas de abordaje empírico pueden plantearse al momento de estudiar las conductas fraudulentas?

Para dar respuesta a esta pregunta, se introdujo descriptores de búsqueda en la base de datos SCOPUS y se encontró como población ciento ochenta y un (181) artículos, diez (10) de ellos clasificados como *review*, los cuales fueron desarrollados por Carnes y Gierlasinski (2001); Kemp (2004); Webber *et ál.* (2004); Bierstaker *et ál.* (2004); Lemieux (2007); Huggett & Bustin (2011); Kumari-Tiwari *et ál.* (2017); Yu *et ál.* (2016); Ranson & Ibrahim (2018) y Botes & Saadeh (2018). Sin embargo, estos revisan autopsias *post mortem*, actas de decisiones y legislaciones de tribunales, entre otras, con objetivos tendientes a mejorar los procedimientos de auditoría y no a identificar las formas de abordaje empírico.

Adicionalmente, en coherencia con Free (2015), la limitación de la academia en la contribución de conocimiento que permita tanto a las instituciones de control, como a las organizaciones, prevenir y detectar fraudes, representa un obstáculo que no se ha podido subsanar debido a las dificultades mencionadas. Por este motivo, resulta perentorio caracterizar el abordaje empírico en auditoría forense que los investigadores han utilizado para estudiar el fraude y hecho público por medio de la base de datos SCOPUS.

Los principales resultados destacan que el abordaje empírico del fraude a partir de la auditoría forense se materializa mediante los individuos, documentos, innovación en procedimientos, herramientas tecnológicas, imperfecciones en los informes, educación, experimentos y simulaciones, sesgos interpretativos del lenguaje y perjuicios del delito; identificando la ausencia de investigaciones que propendan establecer los factores que eviten sucumbir a ambientes que propician el fraude.

## Nociones de fraude

Paralelamente al desarrollo económico, la delincuencia se ha adaptado a las diferentes formas de interacciones sociales para apropiarse de recursos, a través de

conductas clasificadas como ilícitas; cuando estos actos no involucran violencia, sino engaño o inexactitudes intencionales de diferente índole, fundamentado en el abuso de confianza, cuyo objetivo es obtener una ventaja ilegal a pesar del daño que pueda causar, son catalogadas socialmente como fraudes (Albrecht *et ál.*, 2004; Hopwood, 2008; Mendoza, 2009; Rezaee, 2010). Por otro lado, Da Costa y Wood (2012) plantean que este consiste en operaciones engañosas y dolosas que derivan en daños susceptibles a ser medidos económicamente.

Para Archibold *et ál.* (2015) el fraude es un término jurídico que describe una gran cantidad de situaciones y herramientas, aplicadas con el fin de obtener ventajas al apropiarse de recursos o eludir y evadir obligaciones. Por otro lado, Rozas (2009) considera que se presenta como una acción en dirección contraria a lo que dicta el Estado y los organismos de vigilancia.

Según Ibáñez (2006) y Ocampo *et ál.* (2010) el fraude también consiste en operaciones engañosas, pero con fundamentos normativos aparentemente amparados en la ley; aprovechando los vacíos normativos. Esta situación indica que el perpetrador conoce las disposiciones legales, lo que hace a esta práctica más complicada de detectar.

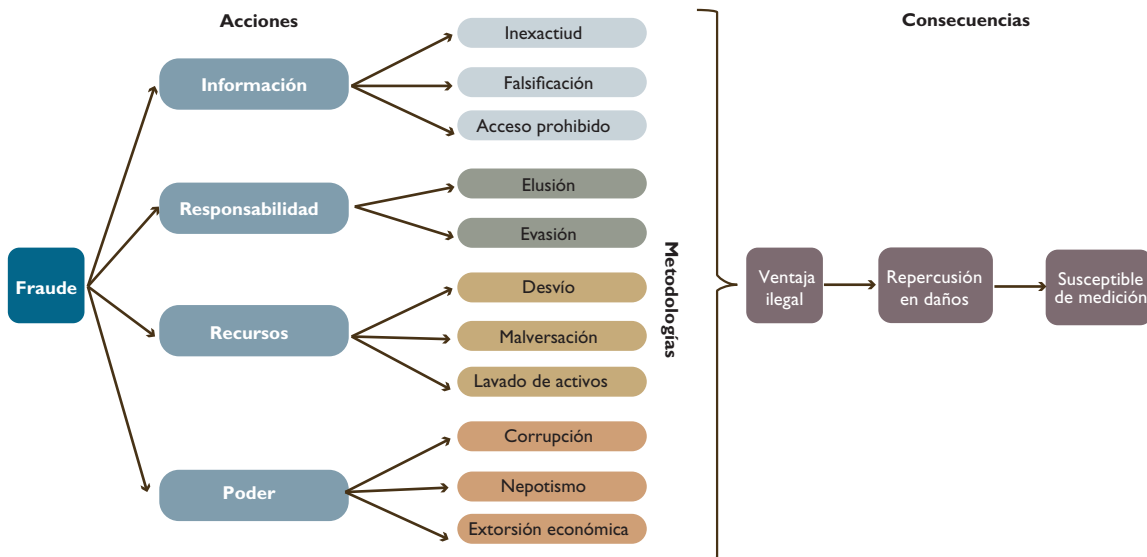
Estupiñán (2015) manifiesta que el fraude es la acción de despojar recursos mediante engaño. En este sentido, se refiere a actos intencionales que producen distorsiones a partir de la manipulación de información o documentos, utilización indebida

de recursos económicos, supresión de los efectos derivados de los hechos o la aplicación indebida de las políticas.

A partir de los aportes anteriores, se define el fraude como la acción intencional, engañosa o parcialmente inexacta que se manifiesta de diversas maneras, como: falsificar u ocultar información o documentos, desviar o apropiarse recursos, eludir o evadir responsabilidades, abusar del poder o la discrecionalidad, que normalmente se da por suficiente injerencia sobre determinada área y el abuso de confianza por parte del perpetrador, con la intención de obtener ventajas, sin importar su ilegalidad y daño ocasionado, el cual es susceptible a ser medido en dinero.

### Tipos de fraude

De acuerdo a Leal *et ál.* (2010) el fraude ha sido la principal preocupación de los agentes económicos debido a su diversificación, métodos de consumación y sofisticación; resultando difícil una caracterización exhaustiva, por lo que se propone clasificarlo mediante la operacionalización como criterio taxonómico (Figura 1). En efecto la *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) (2019), manifiesta que las conductas fraudulentas están tipificadas en distintas modalidades, las cuales están supeditadas al objetivo del perpetrador en cuanto a la falsificación de información, omisión de documentos, desviación de recursos, evasión de responsabilidades o abuso de poder.



**Figura 1. Operacionalización del fraude**

Fuente: Elaboración propia a partir de Albrecht *et ál.* (2004); Ibáñez (2006); Matheus (2006); Hopwood (2008); Mendoza (2009); Leal *et ál.* (2010); Rezaee (2010); Ocampo *et ál.* (2010); Archibold *et ál.* (2015); Estupiñán (2015); Chen *et ál.* (2018).

En la Figura 1, se clasifica el fraude teniendo en cuenta las acciones y sus consecuencias. Las primeras se entienden como los abordajes del perpetrador para ejecutar el delito (información, responsabilidad, recursos y poder), lo cual realiza por medio de una metodología como la malversación de activos, falsificación, evasión, entre muchas otras formas con las que se busca obtener ventajas. Esta a su vez, puede manifestarse a través del uso de información privilegiada, evasión de responsabilidades, apropiación de recursos y manipulación de situaciones a favor de intereses particulares.

En este sentido, se debe diferenciar la acción de la ventaja a pesar de poseer elementos similares. La obtención de la ventaja repercute en daños, los cuales son susceptibles de medición, normalmente en dinero. Ya que dicha medición se da en términos monetarios, induce a confusiones que llevan a asociar todos los fraudes a lo financieros, no obstante, como ya se expresó, la ventaja ilegal puede manifestarse en formas diversas. Así las cosas, se pueden tener diversas combinaciones de acciones y metodologías que generan diversas ventajas. Por ejemplo, si se aborda el delito desde la información, por medio de la falsificación, se puede obtener como ventaja la apropiación de bienes o la evasión de responsabilidades fiscales u otros.

La operacionalización del fraude a partir de la manipulación de información se refiere al ataque de la confidencialidad, integridad y disponibilidad de datos, dando como resultado información falsa e inexacta de carácter documental, verbal o digital (Chen *et ál.*, 2018). Por otro lado, la elusión o evasión, se consuman cuando se hace uso de la astucia o engaño, a fin de evitar el cumplimiento de responsabilidades. Lo cual favorece al perpetrador, a través de la disminución de los esfuerzos requeridos para subsanarlas (Leal *et ál.*, 2010).

Asimismo, el fraude a través de los recursos se materializa cuando se efectúan actividades ilícitas relacionadas con la sustracción de bienes. Este puede darse a través de la manipulación de los estados financieros (fraude financiero), desvíos de activos, lavado de dinero, evasión fiscal, entre otros. Por otra parte, cuando las acciones se impulsan por motivos perversos y contrarios al conjunto de normas definidas por la sociedad, haciendo uso inapropiado del poder y la discrecionalidad, el fraude se materializa por medio de la acción del poder (Matheus, 2006).

### *Fraude informático o cibernético*

El desarrollo de las TIC ha evolucionado los contextos, dando lugar al surgimiento de nuevos escenarios donde cobra relevancia el diseño de herramientas

tecnológicas que permiten, tanto detectar y protegerse de los fraudes, como perpetrarlos. En este contexto las máquinas solo juegan un papel mediador de las conductas delictivas, continuando la relación sujeto-sujeto en la acción de engaño, ya que no se estafa a la máquina, sino un banco, empresa o individuo, haciendo uso de sistemas totalmente automatizados o con algún tipo de control humano (Gutiérrez, 1991).

Para *Deloitte Touche Tohmatsu Limited* (2018) la complejidad y especialización de los fraudes cibernéticos, ha crecido durante los últimos años, debido a las extensas redes criminales. Sus factores de riesgo se relacionan con el acceso a información privilegiada, sabotaje de datos, extorsión económica, desvío de recursos y alteración de plataformas tecnológicas. Por su parte, Zargari y Smith (2014) manifiestan que las causas de riesgo de esta clase de delitos, están vinculadas a debilidades en la seguridad, confiabilidad y control de datos. Además, Villacís (2006) expresa que la principal fuente de estos ataques proviene de internet.

### *Fraude de los estados financieros*

Desde la teoría de la agencia de Ross (1973) y Jensen y Meckling (1976), se plantea que en toda interacción económica se pueden identificar dos partes: agente y principal. En esta al primero, se le entrega la potestad de desarrollar operaciones por cuenta del principal, obligando a este último a delegar la autoridad. En este escenario, existe diferencia de intereses y asimetría de información.

Debido a que los directivos les interesa mostrar eficiencia en su gestión, gozan de información privilegiada y poseen discrecionalidad sobre los estados financieros, usualmente se verán motivados a manipularlos. Como al principal le resulta costoso vigilar al agente para reducir la asimetría y además existen otros factores de riesgo, como el desvío de recursos, se genera un ambiente propicio para la consumación de fraudes (Verrecchia, 1983; Dye, 1986; Zhang *et ál.*, 2008).

Cuando el objetivo es revelar de manera intencionada, estados financieros no acorde con los marcos contables, Apostolou *et ál.* (2000) considera que el fraude es financiero, el cual según Urbina (2005), se presenta como mecanismo de engaño a fin de alcanzar lucro, aprovechándose de las debilidades en el sistema de control interno, demostrando debilidad o fortaleza financiera (Hess & Andiola, 2018). No obstante, ya que la relación de agencia puede ser aplicada a diferentes niveles de la organización, no solo los directivos tienen la posibilidad de manipular información (Gorbaneff, 2001).

Independientemente a la forma que adquiera, el fraude representa un reto de gran envergadura para los grupos de investigación, instituciones estatales y organizaciones, debido a que son millonarias las pérdidas que se presentan a raíz de la presencia de este flagelo; de hecho, Gee y Button (2018) expresan que a nivel mundial los niveles de fraudes han aumentado siendo en la mayoría de los casos facilitados por la presencia de controles informáticos deficientes.

Por este motivo, es necesario entender cuáles son los factores de riesgo que facilitan la consumación de conductas fraudulentas. La Declaración sobre Normas de Auditoría DNA (SAS) establecieron el concepto de triángulo del fraude como herramienta para identificar las causas de las diferentes amenazas a las cuales se enfrentan los agentes sociales (Matheus, 2006).

## El triángulo del fraude

De acuerdo a lo expresado por Cressey (1972); Free (2015) y Gottschalk (2019), la investigación del fraude se ha enfocado al establecimiento de marcos que permitan identificar el modelo de comportamiento de los defraudadores. En efecto, Fonseca (2007) opina que todas las situaciones fraudulentas poseen como cadena causal la oportunidad, presión y racionalización (Figura 2).



**Figura 2. Triángulo del fraude**

Fuente: Elaboración propia a partir de Uzcatégui (2004); López y Sánchez (2012); Free (2015) y Monroy y García-López (2017).

Para Uzcatégui (2004), López y Sánchez (2012), Free (2015) y Monroy y García-López (2017) la oportunidad se manifiesta en la ausencia de controles que disminuyan los factores de riesgo, poca supervisión y bajo ambiente de control. La presión se caracteriza por las necesidades de tipo económico y psicológico; creando argumentos con los cuales se pretenden justificar conductas dolosas. Finalmente, la racionalización hace referencia al sentimiento de

confianza generado por la continua perpetración de fraudes.

En consecuencia, las instituciones requieren implementar acciones para la prevención y detección de fraudes; en este escenario, Galvis (2008) manifiesta que la auditoría forense ha tomado fuerza como soporte, tanto para la administración de la justicia, como para las organizaciones, en la comprensión del comportamiento de los defraudadores y minimizar el riesgo de ocurrencia de conductas criminales (Jimmy et ál., 2018).

## Fundamentos teóricos de la auditoría forense

Para Roldán y Chavarría (2005), la auditoría forense es un proceso de recopilación, acumulación y evaluación de información para obtener evidencias, cuyo soporte son las normas, procedimientos y técnicas contables, financieras y psicológicas; su horizonte, está enmarcado en la investigación de delitos. En coherencia, Rozas (2009) considera que se fundamenta en una:

*Exploración o examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, incluidos sus procesos integrantes, mediante la utilización de procedimientos técnicos de auditoría, a través de los cuales se busca determinar la ocurrencia de hechos ilícitos relacionados con el aprovechamiento ilegal de los bienes y recursos de un ente público o privado. Tales procedimientos tienen por finalidad obtener evidencia válida y suficiente para ser usada ante las autoridades jurisdiccionales (p. 69)*

En coherencia, Maldonado (2003) expresa que la auditoría forense es un proceso enfocado en la prevención y detección de fraudes; no obstante, los resultados obtenidos por este tipo de auditorías son puestos a consideración de la justicia que será la encargada de analizar las evidencias en forma de pruebas con el objetivo de dictar sentencia.

González y López (2008) consideran que la auditoría forense surge como mecanismo para combatir la corrupción, en razón a que los peritos en ciencias contables y financieras, con el uso de herramientas y técnicas de investigación, emiten atestaciones con un alto valor técnico/científico, facilitando la actuación de los estamentos judiciales. Además, Lee (2008) considera que deben poseer competencias en cuantificación de pérdidas y procedimientos penales.

Para Velandía et ál. (2017) la contabilidad como tecnología blanda es un instrumento construido y compartido por la sociedad, que evoluciona conforme avanzan las dinámicas de los sistemas económicos.

Debido a que el fraude es un fenómeno social cuya especialización requiere la creación de nuevos campos de acción, la contabilidad forense se presenta como un instrumento que permite interpretar, analizar y recopilar en forma de evidencias, datos contables reconstruidos, con el fin de poner en consideración de un juez las posibles responsabilidades sobre actos que constituyan conductas fraudulentas.

De acuerdo con esto, la auditoría forense es aquella que se utiliza en la investigación de fraudes y delitos, tomando como base la contabilidad como sistema de información financiera, administrativa, contable, impositiva, entre otras. Para luego procesarla y presentarla de forma tal que pueda ser aceptada como evidencia por los ordenamientos jurídicos (Cano & Lugo, 2004).

La construcción del cuerpo teórico de la auditoría forense se ha fundamentado por dos corrientes. Una orientación preventiva que establece las herramientas necesarias para que exista un sistema de control capaz de prevenir fraudes. Por otra parte, cuando se identifica la existencia de conductas fraudulentas, una vez estas han ocurrido a través del uso de técnicas investigativas, se presenta un enfoque de detección (García, 2009).

Se infiere que la necesidad de desarrollar herramientas especializadas en investigaciones financieras para encontrar evidencias en contra de criminales, sentó las bases de la auditoría forense; sin embargo, se observa que, "Posteriormente ha ido ampliando su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia" (Toro-Alava et ál. 2017, p. 2). Expandiendo su campo de acción de lo contable hacia otras disciplinas como la medicina, TIC, psicología, derecho, entre otras.

### Limitaciones de la investigación empírica en auditoría forense

A pesar del impacto que se genera producto de la presencia del fraude en sus diferentes dimensiones y la relevancia de la auditoría forense en cuanto a su prevención y detección, la evidencia empírica demuestra que no existe unanimidad en cuanto a las técnicas metodológicas utilizadas por los académicos, en el momento de investigar este fenómeno; por tal motivo, Free (2015) considera que esta línea de investigación se encuentra fragmentada y emergente.

A partir del conocimiento científico se busca establecer pautas que expliquen los fenómenos; en este sentido, el abordaje empírico del fraude a

partir de la auditoría forense, se ha enfocado en la socialización de resultados de casos específicos de conductas fraudulentas o en su defecto, para establecer mecanismos de control para su minimización, lo que presenta dificultades en el momento de generalizar los resultados, debido a que las técnicas metodológicas empleadas varían de acuerdo con las características de los sujetos abordados (Izquierdo, 2016).

Además de lo anterior, la dificultad en la definición de herramientas metodológicas para generar conocimiento científico relacionado con el fraude, radica en la complejidad de sus características, en razón a que cada caso involucra situaciones particulares con respecto a la inexistencia de evidencias documentales, utilización de maniobras que responden a las debilidades de los sistemas de control y poco interés en brindar información requerida (Colombo & Honisch, 2012).

## Métodos

El presente es un trabajo de revisión bibliográfica que, en coherencia con Rodríguez, Gil & García (1999); Gálvez (2002); Peña & Pirela (2007); Guirao-Goris et ál. (2008) y Hernández et ál. (2014), pretende recopilar la información más relevante sobre un tema específico. Se utilizó la base de datos SCOPUS para definir un grupo de productos de investigación relativos a temas de auditoría forense, en el cual se incluyó artículos, libros, capítulos de libros, conferencias y otros. Inicialmente, se definieron descriptores de búsqueda y se logró constituir una base de datos de 181 documentos que datan del año 1976 al 2018 (Tabla 1).

Los descriptores de búsqueda, se diseñaron con base en las palabras clave de la literatura previa revisada en español e inglés; haciendo limitaciones con respecto al título, resumen y palabras clave, encontrando mayor eficiencia en el descriptor "forensic auditing". Las variables tiempo, tipo de producto, país, revistas, idioma, autores, filiación institucional y área de conocimiento que abordan el fraude desde la auditoría forense, no fueron limitadas a fin de considerar todos los posibles abordajes del fenómeno estudiado. Finalmente, la descarga de los artículos se efectuó en el mes de abril de 2018.

Se tomó como referencia la base de datos SCOPUS, debido a que se encuentra integrada por más de dieciocho mil publicaciones pertenecientes a cinco mil casas editoras, de las cuales dieciséis mil son revistas arbitradas. Además, está integrada por más de cuarenta millones de registros procedentes de publicaciones, conferencias, páginas web y patentes.

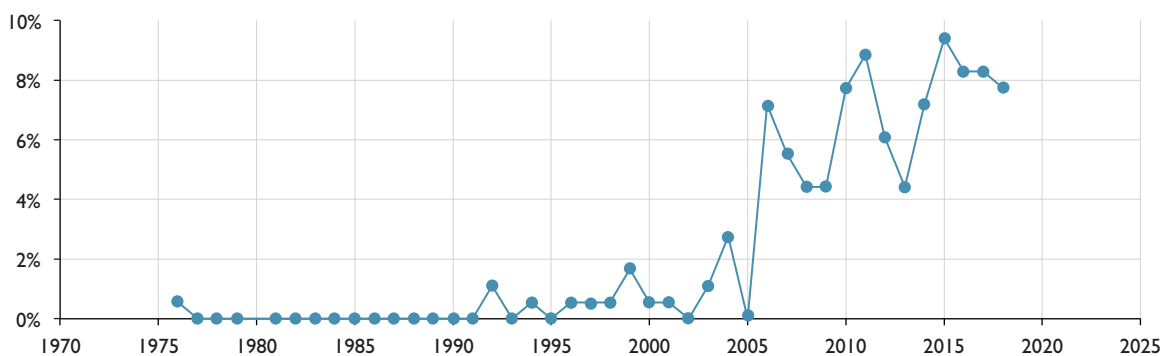
Asimismo, condensa el 95% de las fuentes que ingresan a otras bases de datos como Web Of Science (WOS). Más aun, al ingresar un mismo descriptor de búsqueda en ambas bases de datos, se observaron resultados superiores en SCOPUS, por lo que se deduce que esta considera otras fuentes (Cañedo *et ál.*, 2010). En consecuencia, los datos obtenidos se asumen suficientes para alcanzar el objetivo propuesto (ver Tabla 1.)

De la misma manera, la Figura 3 presenta la distribución por años de los productos. En esta se puede notar que el primero data del año 1976, manteniendo pocas publicaciones hasta el comienzo del siglo XXI. En 2006 se nota un importante incremento, manteniéndose más o menos constante hasta el año 2018.

**Tabla 1.**  
**Productos en auditoría forense 1976-2018**

Tipo de producto	Cantidad
Article	93
Conference paper	56
Review	10
Conference review	9
Book Chapter	5
Book	3
Article in Press	2
Abstract Report	1
Editorial	1
Short Survey	1
<b>Total</b>	<b>181</b>

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS



**Figura 3.** Distribución por años de productos en auditoría forense 1976-2018

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

En cuanto a la sistematización del material, con la ayuda de perchas de análisis los artículos encontrados se organizaron por resultados y características metodológicas, identificando las unidades de análisis, para luego ser estudiadas por grupos, desde una perspectiva analítica-crítica. Posteriormente y coherente con la metodología de investigación documental, se inicia el proceso de codificación abierta, asignando un código descriptivo a cada tipo de metodología, esto se desarrolló con la ayuda de las bitácoras de análisis, donde se consignaron las justificaciones que dan validez al criterio taxonómico definido previamente y que permitió agrupar, en una misma categoría, diferentes métodos, haciendo emerger nuevas categorías cuando resulte necesario, hasta llegar al punto de saturación. El criterio de clasificación para definir las categorías abiertas fue el “diseño metodológico” y para las categorías emergentes en la etapa de codificación axial, fueron el “abordaje empírico” para los artículos y el “tema trabajado” para las conferencias.

Coherente con la lógica inductiva del enfoque cualitativo de investigación, se propendió por un proceso sintético en el momento de asignar estos códigos descriptivos, de tal forma que, al final se pudieran agrupar varios trabajos en un mismo código por medio de sus características comunes, sin perder la lógica de los criterios de clasificación previamente definidos. Se discutió a la luz de los datos y se elevaron conclusiones generales iniciales que permitieran elaborar un panorama previo del contexto, para iniciar luego el examen riguroso de los documentos en un proceso de lectura crítica, haciendo especial énfasis en los resúmenes, metodologías, principales resultados, conclusiones y repercusiones, analizándolos a la luz de las experiencias en investigación.

En la etapa de diseño, se optó por la realización de una revisión descriptiva, con el ánimo de hacer emerger conceptos útiles que fueran guiando la búsqueda. Como objeto de revisión se definieron las metodologías utilizadas por los investigadores para abordar diversas situaciones del delito que, por su



naturaleza, son de difícil acceso y escasa revelación voluntaria; lo que desde el punto de vista de Guirao-Goris et ál. (2008), enmarca este trabajo en una revisión descriptiva de alcance descriptivo-exploratorio.

**Tabla 2.**  
**Ficha técnica de diseño metodológico**

Ítems	Detalle
Enfoque	Cualitativo
Tipo de estudio	Descriptivo-exploratorio
Tradición	Revisión documental
Muestra	181 artículos
Técnica	Revisión descriptiva
Instrumento	Bitácora y perchas de análisis
Análisis de datos	Codificación abierta y axial
Programa para el análisis	Atlas.ti® Versión 7.5.7

Fuente: Construcción propia a partir de Rodríguez et ál. (1999); Gálvez (2002); Peña & Pirela (2007); Guirao-Goris et ál. (2008) y Hernández et ál. (2014).

Finalmente, en un proceso de reordenación, integración y priorización emergieron conclusiones

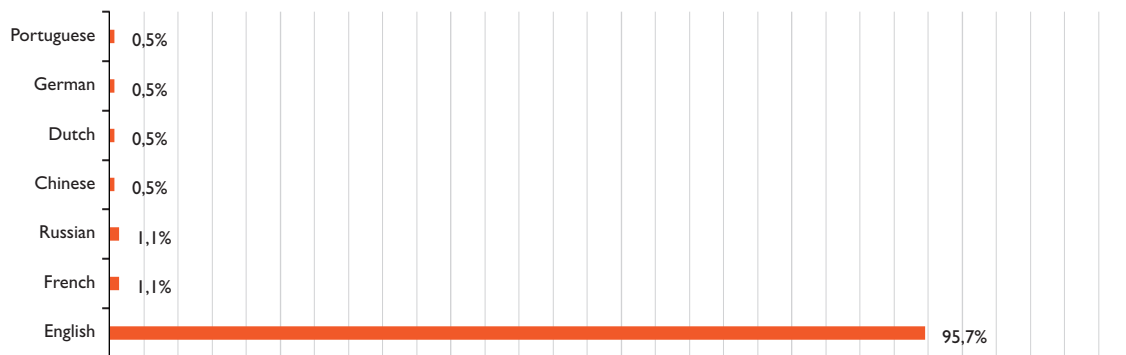
finales que, al ser comparadas y complementadas por las teorías y conclusiones iniciales, permitieron proponer una respuesta a la pregunta que orienta este trabajo. La metodología se resume en la Tabla 2.

## Resultados

En este apartado se caracterizará la muestra y se exhibirán los resultados, inicialmente de los *Article*, *Review*, *Book Chapter*, *Book*, *Article in Press*, *Abstract Report*, *Editorial* y *Short Survey* y posteriormente de las *Conference paper* y *Conference Review*, relacionados con el problema objeto de investigación y publicados en la base de datos SCOPUS.

### Caracterización de la muestra

Se denota una tendencia en las publicaciones en auditoría forense con respecto al lenguaje utilizado, debido a que el 95.7% está escrito en inglés. Lo que demuestra que la mayoría de la literatura arbitrada y de mayor impacto se publica en el idioma anglosajón en lo que respecta al abordaje empírico del fraude desde la auditoría forense (Figura 4).

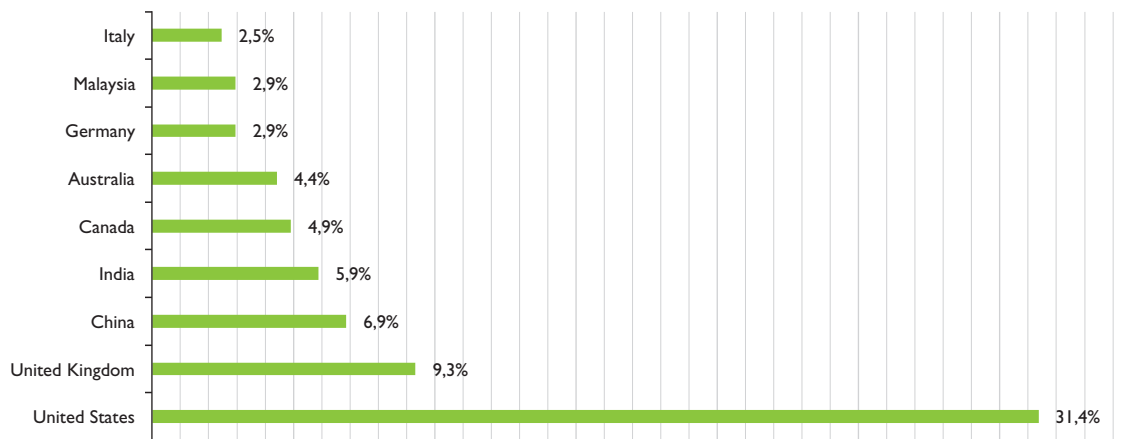


**Figura 4.** Lenguaje de publicación

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Existe coherencia en estos resultados, debido a que los países de mayor representación en cuanto al número de publicaciones que abordan el fraude, a partir de la auditoría forense, son Estados Unidos (31.4%) y Reino Unido (9.3%); llama la atención

que China e India ocupen el tercer y cuarto puesto respectivamente. En la siguiente figura se muestran los diez primeros países en cuanto a número de artículos publicados en la plataforma SCOPUS.

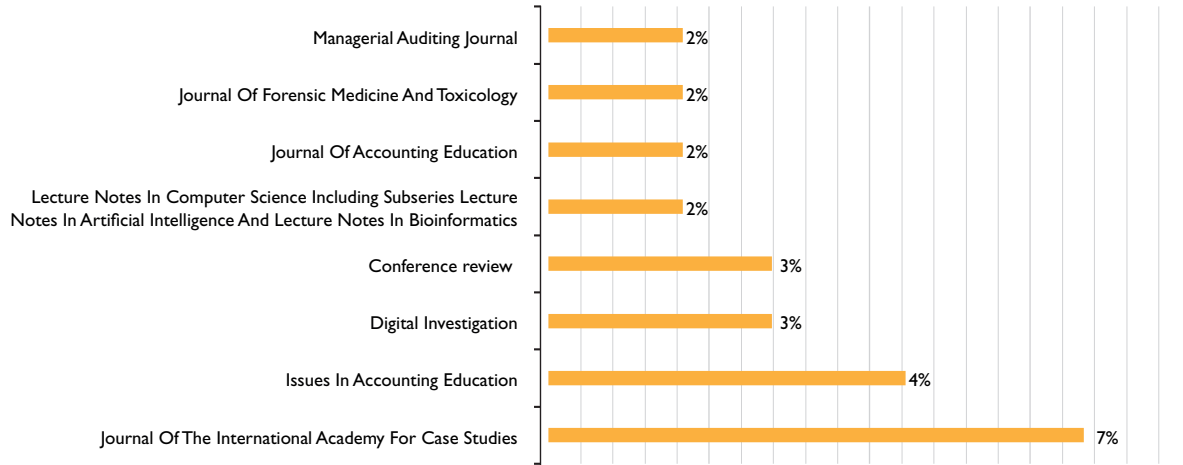


**Figura 5. País de publicación**

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

La Figura 6 muestra las principales revistas que publican investigaciones empíricas relacionadas tanto con el estudio del fraude, como las herramientas de auditoría forense que se pueden utilizar con el fin de prevenirlo o detectarlo; debido a que el *Journal of the*

*International Academy for case Studies* ocupa el primer lugar, la mayoría de los artículos en la plataforma SCOPUS responden a diseños metodológicos referentes a estudios de casos.

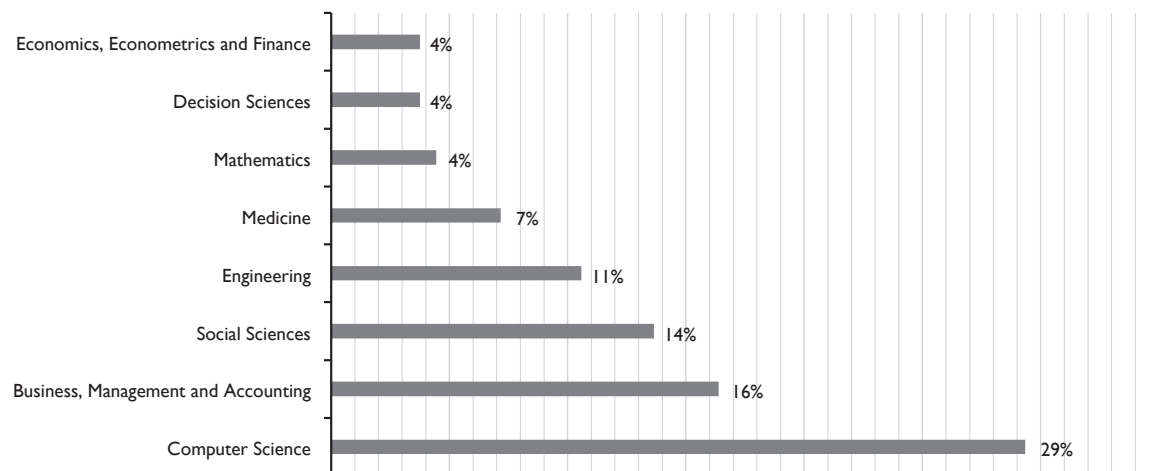


**Figura 6. Principales revistas en auditoría forense**

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Por otro lado, se observa en la Figura 7 que el 29% de los artículos publicados sobre auditoría forense en la plataforma SCOPUS se orienta al estudio de conductas fraudulentas desde las ciencias

computacionales, mientras que el 16% y el 14% abordan este fenómeno desde las ciencias sociales y las ciencias administrativas, contables y de negocio.



**Figura 7. Principales áreas de investigación en auditoría forense**

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Finalmente, se evidenció que las palabras clave, principalmente, utilizadas por los investigadores que estudian el fraude desde la auditoría forense y publican en SCOPUS, difieren significativamente respecto a las presentadas por el Tesauro de política criminal

latinoamericana del Instituto Latinoamericano de las Naciones Unidas para la Prevención del Delito y el Tratamiento del Delincuente (ILANUD) y el Tesauro del *Criminological Thesaurus United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute (UNICRI)* (Tabla 3).

**Tabla 3.**  
**Palabras clave utilizadas**

Word	Valor absoluto
Computer Crime	25
Auditing	24
Digital Forensics	18
Forensic Accounting	15
Security Of Data	15
Digital Forensic	14
Article	13
Electronic Crime Countermeasures	13
Forensic Analysis	13
Management	13
Network Security	13
Data Privacy	12
Human	12
Computer Forensic	10
Crime	10
Autopsy	8
Computer Operating Systems	8
Fraud	8
Logging	8
Medical Audit	8

Fuente: construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

### Caracterización del abordaje empírico en auditoría forense en los *Article, Review, Book Chapter, Book, Article in Press, Abstract Report, Editorial y Short Survey*

La revisión de informes hace referencia a todas las investigaciones que se abordan desde el análisis de documentos como informes de auditorías, informes de investigaciones policiales, informes contables y otros. Por su parte, la revisión documental se refiere

a estudios de resultados de investigación y otros documentos. Así mismo, se pudieron evidenciar algunos trabajos que abordan el objeto desde bases de datos o centrados en aspectos legales que surgen al diseñar herramientas y procedimientos para las auditorías y el control. En síntesis, el primer diseño metodológico utilizado por los investigadores en el momento de estudiar los fraudes a través de la auditoría forense alude al “Abordaje desde los documentos” (Tabla 4).

**Tabla 4.**  
**Abordaje desde los documentos**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Análisis de informes de auditores	Revisión de informes	Abordaje desde los documentos
Análisis de informes de auditores forenses		
Auditoría de informes contables		
Auditorías de informes de autopsias		
Revisión de informes de investigación		
Revisión documental	Revisión documental	
Bases de datos	Bases de datos	
Investigación Básica	Investigación Básica	
SopORTE legal para el desarrollo de software en auditoría forense	Marco legal	

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Otro de los abordajes empíricos se relaciona con el diseño de pruebas de auditoría, por medio del cruce de datos, procedimientos y otras formas de levantar evidencias distintas a desarrollos de software; es decir, constituyen planteamientos novedosos que la mayoría

de las veces se fundamentan en la experiencia derivada de la aplicación de auditorías en contexto real. El concepto que integra estos aspectos se denomina “Innovaciones en procedimientos de revisión y auditorías” (Tabla 5).

**Tabla 5.**  
**Innovaciones en procedimientos de revisión y auditorías**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Diseño de pruebas en auditoría	Diseños de pruebas de auditoría	Innovaciones en procedimientos de revisión y auditorías
Diseño de pruebas en auditoría en medicina		
Diseño de pruebas en auditoría en sistemas		
Propuesta de nuevos usos de herramientas estadísticas		

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Dos de las técnicas más utilizadas para recolectar información primaria son la encuesta y entrevista. En el caso de la investigación del fraude se observa la existencia de abordajes desde individuos o actores involucrados en los procesos estudiados, tales como

académicos, estudiantes, pasantes, profesionales, personal de la organización, usuarios e incluso delincuentes, lo que puede integrarse en el concepto de “Abordajes desde los individuos” (Tabla 6).

**Tabla 6.**  
**Abordaje desde los individuos**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Encuestas a académicos	Aplicación de encuestas, entrevistas y similares	Abordajes desde los individuos
Encuestas a estudiantes y pasantes		
Encuestas a profesionales		
Encuestas al personal		
Encuestas a usuarios		
Encuestas a delincuentes		

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

La incorporación de las TIC es una característica de la sociedad del conocimiento, lo que implica la evolución del fraude a nuevas metodologías. Por este motivo, gran parte de las investigaciones hacen referencia al desarrollo de software especializados

en el control empresarial, que se constituyen en plataformas para la evidencia de auditoría. En síntesis, estos conceptos quedan extractados en la categoría emergente “Implementación de las TIC en auditorías” (Tabla 7).

**Tabla 7.**  
**Implementación de las TIC en auditorías**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Desarrollo de software para el control	Diseños de software especializados	Implementación de las TIC en auditorías
Soporte informático para la evidencia de auditoría		
Soporte informático para la evidencia de auditoría forense		
Evaluación de software en aplicación	Usos de software	
Nuevas formas de utilizar software		

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

El informe de auditoría constituye el instrumento que formaliza la opinión del auditor. Por otro lado, se esperaría que en un entorno ideal formalizado, el dictamen de dos auditores sobre un mismo evento genere opiniones similares; sin embargo muchas veces, esto no ocurre. Por este motivo, existen

trabajos de investigación que centran sus esfuerzos en homogenizar los procesos e informes del auditor. Todo lo anterior, se resume en la categoría emergente “Abordajes desde las incoherencias, irregularidades, debilidades y falencias de los informes de auditoría” (Tabla 8).

**Tabla 8.**  
**Abordajes desde las incoherencias, irregularidades, debilidades y falencias de los informes de auditoría**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Uniformar procesos dispersos en auditoría	Análisis de procesos de auditoría	Abordajes desde las incoherencias, irregularidades, debilidades y falencias de los informes de auditoría
Diferencia en las evaluaciones de expertos		

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

El fraude evoluciona en la medida que avanzan las relaciones entre los agentes sociales. En consecuencia, se requiere en los auditores forenses la adquisición de capacidades para enfrentar entornos cambiantes y exigentes. Bajo este escenario, existen investigadores que desde la academia presentan estudios de caso,

modelos de educación y simulaciones, cuyo objetivo es el desarrollo de competencias específicas y propenden por la coherencia entre el contenido de las asignaturas y las demandas del entorno. Esto se congrega en la categoría emergente “Abordajes desde el desarrollo de competencias en auditoría” (Tabla 9).

**Tabla 9.**  
**Abordajes desde el desarrollo de competencias en auditoría**

Categorías (Metodologías)	Categorías (Metodologías)	Categorías emergentes
Coherencia curricular en auditoría con el entorno	Enseñanza de la auditoría	Abordajes desde el desarrollo de competencias en auditoría
Diseños de casos para el aula		

Fuente: construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

Finalmente, existen artículos cuyo procedimiento metodológico propende por establecer situaciones diseñadas y manipuladas con variables controladas, con el fin de analizar sus resultados y llegar a conclusiones

generalizables. Este escenario queda extractado en la categoría emergente “Abordajes desde el experimento y simuladores” (Tabla 10).

**Tabla 10.**  
**Abordajes desde el experimento y simuladores**

Categorías abiertas (Metodologías)	Categorías cerradas (Metodologías)	Categorías emergentes
Experimentos	Experimentos	Abordajes desde el experimento y simuladores
Simulaciones	Simulaciones	

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

En lo que respecta a los *Article, Review, Book Chapter, Book, Article in Press, Abstract Report, Editorial* y *Short Survey*, se observa una marcada tendencia hacia la investigación del fraude a partir del soporte informático para la evidencia de auditoría, seguido muy

de cerca por el diseño de casos para el aula. Además, el desarrollo de software para el control y revisión documental representan el 16.5% de los documentos (Tabla 11).

**Tabla 11.**  
**Abordaje empírico**

Abordaje empírico	No	Porcentaje
Soporte informático para la evidencia de auditoría	26	14,4%
Diseño de casos para el aula	24	13,3%
Desarrollo de software para el control	16	8,8%
No aplica	16	8,8%
Revisión documental	14	7,7%
Investigación básica	11	6,1%
Evaluación de esquemas de auditoría	10	5,5%
Encuesta a profesionales	9	5,0%
Soporte informático para la evidencia de auditoría forense	7	3,9%
Diseño de prueba de auditoría	6	3,3%
Diseño de pruebas de auditoría en sistemas	5	2,8%
Diseño de prueba de auditoría en medicina	4	2,2%
Análisis de informe de auditores	3	1,7%
Análisis de informe de auditores forenses	3	1,7%
Auditoría de informes de autopsias	3	1,7%
Entrevista a delincuentes	3	1,7%
Base de datos	2	1,1%

(Pasa)

(Viene)

Abordaje empírico	No	Porcentaje
Encuesta a estudiantes y pasantes	2	1,1%
Evaluación de software en aplicación	2	1,1%
Experimento	2	1,1%
Nuevas formas de utilizar software.	2	1,1%
Auditoría de informes contables	1	0,6%
Coherencia curricular en auditoría con el entorno	1	0,6%
Diferencia en las evaluaciones de expertos	1	0,6%
Encuesta a académicos	1	0,6%
Encuesta al personal	1	0,6%
Encuestas a usuarios	1	0,6%
Propuesta de nuevos usos de herramientas estadísticas	1	0,6%
Revisión de informes de investigación	1	0,6%
Simulaciones	1	0,6%
Soporte legal para el desarrollo de software de auditoría forense	1	0,6%
Uniformar procedimientos dispersos en auditoría	1	0,6%
<b>Total general</b>	<b>181</b>	

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

### Caracterización del abordaje empírico en auditoría forense en los *Conference paper* y *Conference review*

En lo que respecta a las herramientas metodológicas utilizadas por los investigadores que publicaron sus resultados en conferencias se evidencia un robusto trabajo en implementación de TIC por parte del auditor. Así como de innovaciones en procedimientos de revisión y auditorías, investigaciones básicas y

marcos legales, tanto para el diseño de software como de técnicas de levantamiento de evidencia.

Al revisar las conferencias, surgieron dos categorías emergentes que no se evidencian en los artículos, relacionadas con los “Sesgos interpretativos a causa del lenguaje” y “Perjuicio del delito”. Aunque solamente se identificaron los relacionados con el medio ambiente, este concepto puede extenderse a todo tipo de perjuicios, tales como: económicos, físicos, psicológicos, entre otros (Tabla 12).

**Tabla 12.**  
**Categorías emergentes Sesgos interpretativos a causa del lenguaje y perjuicio del delito**

Categorías abiertas	Categorías cerradas	Categorías emergentes
Efectos lingüísticos en el informe	Efectos del lenguaje	Sesgos interpretativos a causa del lenguaje
Efectos lingüísticos en la auditoría		
Resarcimiento de daños	Reconocimiento perjuicios	Perjuicio del delito
Impactos ambientales		
Identificación de daños ambientales		

Fuente: construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

En el caso de los *Conference paper* y *Conference Review*, existe una clara tendencia a abordar el fraude a través del desarrollo de software para el control, diseño de pruebas de auditoría y soporte informático

para la evidencia, debido a que el 69% de las publicaciones que utilizan estos medios de divulgación poseen esta orientación (Tabla 13).

**Tabla 13.**  
**Abordaje empírico**

Categorías abiertas	No	Porcentaje
Desarrollo de software para el control	48	41,4%
Diseño de prueba de auditoría	16	13,8%
Soporte informático para la evidencia de auditoría	16	13,8%
Resarcimiento de daños	10	8,6%
Efectos lingüísticos en el informe	4	3,4%
Identificación de daños ambientales	4	3,4%
Impactos ambientales	4	3,4%
Investigación básica	3	2,6%
Evaluación de software en aplicación	2	1,7%
Marcos legales	2	1,7%
Revisión documental	2	1,7%
Soporte informático para la evidencia de auditoría forense	2	1,7%
Efectos lingüísticos en la auditoría	1	0,9%
Evaluación de esquemas control	1	0,9%
Nuevas formas de utilizar software	1	0,9%
<b>Total general</b>	<b>116</b>	

Fuente: Construcción propia a partir de la base de datos elaborada en SCOPUS

## Discusión

Al analizar los datos, se observan discrepancias significativas entre la utilización de palabras clave en las principales publicaciones en SCOPUS, con respecto a las presentadas en Tesoro de Política Criminal Latinoamericana (ILANUD) y *Criminological Thesaurus*, lo que sugiere descoordinación entre las necesidades detectadas por los investigadores y lo definido disciplinalmente. En virtud de lo cual, cobra importancia el fortalecimiento de espacios para consolidar criterios. Estos hallazgos van en concordancia a lo expresado por Free (2015).

Analizando lo descrito por García (2009), se infiere que en el contexto de la auditoría forense y por la naturaleza del fraude, la prevención y detección cobran relevancia en el momento de generar acciones que propendan por minimizar sus consecuencias; sin embargo, no se consideran las únicas, debido a que la evidencia empírica demuestra que el resarcimiento o compensación de daños constituye una variable significativa en los *Conference paper* y *Conference Review*, por lo que esta se sugiere, como una tercera dimensión del cuerpo teórico, a partir de la cual se puede abordar empíricamente este fenómeno, principalmente, en los casos de los delitos ambientales, sociales y los que involucran al Estado. Permitiendo un mayor campo de acción a entidades de control tales como la Contraloría General de la Nación, Agencia

Nacional de Tierras, Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), las diferentes Superintendencias, Fiscalía General de la Nación, Registraduría Nacional del Estado Civil, Procuraduría General de la Nación, entre otras.

Por otro lado, los resultados revelan abordajes empíricos de las conductas fraudulentas a partir de la utilización de herramientas informáticas con el objetivo de fortalecer el ambiente de control, acumular evidencia y diseñar software de evaluación. Lo que constituye un instrumento de soporte transversal de evolución constante, que brinda apoyo en las fases de detección y prevención. También demuestra la contribución de las ciencias computacionales al desarrollo de herramientas que soportan los procedimientos de auditoría. Lo anterior, surge de la necesidad inherente de minimizar las causas de riesgo destacadas por Gutiérrez (1991); Villacís (2006) Zargari y Smith (2014) y *Deloitte Touche Tohmatsu Limited* (2018).

En lo concerniente a las estrategias pedagógicas utilizadas en el desarrollo de competencias para afrontar el fraude, los esfuerzos siguen el diseño de escenarios que fortalecen las habilidades del auditor forense, como las nombradas por Lee (2008). Además, se evalúa la coherencia curricular de los contenidos programáticos del área de auditoría, con respecto a las necesidades del entorno. Este escenario, legitima la pertinencia de la triada Universidad-Empresa-Estado,



en el momento de generar vasos conductores que integren los conocimientos desarrollados en cada una de sus realidades. Esto permitiría sacar provecho de las investigaciones básicas desarrolladas desde la academia y contribuiría a disminuir las dificultades metodológicas señaladas por Izquierdo (2016) y Colombo y Honisch (2012).

La literatura demuestra un fuerte abordaje desde los documentos; es decir, análisis de informes de auditoría, forenses, contables, autopsias e investigación; que si bien, presentan limitaciones semióticas, constituyen una fuente de información relevante. Esta debilidad se subsana a partir de estudios enfocados en la influencia de sesgos del lenguaje; sin embargo, no se evidencia coordinación. Esto podría explicar lo señalado por Free (2015), como la falta de unanimidad en cuanto a las metodologías para abordar el fraude.

Además, los datos revisados demuestran que la revista que posee el mayor número de publicaciones relacionadas con auditoría forense y fraude se especializa en estudios de caso. La naturaleza del delito sugiere que se aborde a partir de diseños que enfatizan en profundidad a costa de generalidad, debido a que las conductas fraudulentas poseen características particulares en cada contexto; en tal sentido, el conocimiento desarrollado no es susceptible de ser generalizado desde el punto de vista estrictamente científico-epistemológico; estos resultados, son coherentes con los planteamientos de Izquierdo (2016).

## Conclusiones

El estudio caracterizó el abordaje empírico en auditoría forense, a través de la sistematización de investigaciones publicadas en SCOPUS, enfocándose en los aspectos metodológicos. En este sentido, el trabajo contribuye al marco teórico de la auditoría forense, al identificar el resarcimiento o compensación de daños, como un enfoque teórico alternativo a la prevención y detección del fraude.

Además, al ser disperso el abordaje empírico que los investigadores han utilizado para estudiar el fraude desde la auditoría forense, los resultados del estudio presentan utilidad práctica, al identificar, mediante categorías emergentes (tablas 2-9), aproximaciones al objeto de estudio a partir de los individuos, documentos, innovación en procedimientos, herramientas tecnológicas, imperfecciones en los informes, educación, experimentos y simulaciones, sesgos interpretativos del lenguaje y perjuicios del delito. Lo que denota rutas claramente definidas para futuras investigaciones.

Sin embargo, se identificó la ausencia de estudios cuya aproximación al objeto se realice a partir de situaciones contrarias al delito, esto es el No-Crimen, lo que se refiere a escenarios donde los individuos toman la decisión de no sucumbir a entornos que configuren las condiciones del triángulo del fraude (Free, 2015). Este hallazgo constituye una propuesta de una nueva forma de abordaje que contribuiría a crear líneas de investigación que buscan fortalecer controles y disminuir riesgos. Lo que sugiere, en coherencia con Monroy y García-López (2017), el desarrollo de investigaciones de enfoque cualitativo que permitan el reconocimiento de aspectos psicológicos y motivadores de los individuos, para actuar de manera honesta en las situaciones en las que se presenten oportunidades de consumir fraudes.

Aunque existen estudios que evidencian los altos niveles de corrupción en Latinoamérica (Transparency International, 2018), los resultados demarcan la pobre contribución de la literatura científica indexada en SCOPUS, respecto al estudio del fraude. De hecho, las principales revistas que publican temas relacionados con las conductas fraudulentas se encuentran ubicadas en países cuyo idioma es el inglés, lo que ubica a las naciones hispanoamericanas en desventaja, en cuanto a la producción y utilización del conocimiento especializado para combatir el crimen. Esto concuerda con lo expresado por Colombo y Honish (2012).

Si se logra una efectiva integración entre los abordajes desde los documentos y los sesgos interpretativos, se podría contribuir de manera más efectiva a la prevención del fraude, a través de la construcción del *modus operandi* del defraudador y la identificación de los símbolos utilizados en las conductas fraudulentas (banderas rojas), permitiendo de esta manera fortalecer los controles internos (causas de riesgos) y disminuir las diferentes amenazas (factores de riesgos).

Como las principales áreas de investigación del fraude se enfocan en el *Business, Management and Accounting* y *Computer Science*, las herramientas de auditoría forense se han desarrollado hacia la investigación de fraudes financieros perpetrados a partir de técnicas informáticas. No obstante, también se han propuesto herramientas metodológicas desde esta rama que, aunque no se evidencien de manera significativa en la base de datos de SCOPUS, contribuyen a combatir el delito en áreas como *Engineering, Medicine, Mathematics, Decision Sciences, Economics, Econometrics and Finance, Health Professions, Arts and Humanities, Biochemistry, Genetics and Molecular Biology, Pharmacology, Toxicology and Pharmaceutics, Agricultural and Biological Sciences, Chemical Engineering, Immunology and Microbiology, Materials Science, Physics*

and Astronomy, Psychology, Chemistry, Energy, Nursing y Veterinary. Lo anterior, guarda relación con lo expresado por Toro-Alava et ál. (2017), debido a que el fraude es un fenómeno que trasciende las esferas disciplinares.

Como limitación se destaca la utilización de SCOPUS como principal fuente de información. A pesar de que la cobertura justifique su idoneidad, se reconoce la existencia de artículos como el desarrollado por Calderón (2017), cuyo objeto de estudio es la auditoría forense y fraude, que no están indexados en dicha base de datos y pueden contener resultados potencialmente interesantes. Debido a que este es un trabajo de revisión documental, se recomienda efectuar abordajes que den respuesta a la pregunta problema, a partir de estudios sustentados en entrevistas, a fin de indagar desde las experiencias, las dificultades y posibilidades al momento de estudiar el fraude.

## Referencias

- Abdullahi, R. & Mansor, N. (2018). Fraud prevention initiatives in the Nigerian public sector: Understanding the relationship of fraud incidences and the elements of fraud triangle theory. *Journal of Financial Crime*, 25(2): 527-544. doi:10.1108/JFC-02-2015-0008
- Albrecht, W., Albrecht, C. & Albrecht, C. (2004). Fraud and corporate executives: Gency, stewardship & broken trust. *Journal of Forensic Accounting* (5): 109-130.
- Apostolou, B., Hassell, J. & Webber, S. (2000). Forensic expert classification of management fraud risk factors. *Journal of Forensic Accounting*, 1(2): 181-192.
- Archibold, W., Escobar, A. & Vásquez, L. (2015). La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal. *Revista Visión Contable* (13): 198-230. doi: <http://dx.doi.org/10.24142/rvc.n13a9>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2019). *Fraud Examiners Manual*. United States: ACFE.
- Bierstaker, J., Brody, R. & Pacini, C. (2004). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 5: 520-535.
- Botes, V., & Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*, 30(2): 135-154.
- Calderón, J. (2017). Auditoría forense. Posibles tendencias de las investigaciones. *Revista Publicando*, 4(10): 383-390.
- Camacho, J. & Gallego, P. (2012). El matrimonio siniestro: Especulación financiera y lavado de dinero. *Inciso*, 14(1): 36-50.
- Cano, M. & Lugo, D. (2004). Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá, Colombia: ECOE Ediciones.
- Cañedo, R., Rodríguez, R. & Montejó, M. (2010). Scopus: la mayor base de datos de literatura científica arbitrada al alcance de los países subdesarrollados. *Revista Cubana de Información en Ciencias de la Salud*, 21(3). Recuperado el 15 de septiembre de 2018, de <http://www.acimed.sld.cu/index.php/acimed/article/view/14>
- Carnes, K. & Gierlasinski, N. (2001). Forensic accounting skills: Will supply finally catch up to demand? *Managerial Auditing Journal*, 16(6): 378-382.
- Chen, Z., Tian, H., Lu, J., Cai, Y., Wang, T. & Chen, Y. (2018). Operational-Behavior Auditing in Cloud Storage. *Lecture Notes of the Institute for Computer Sciences, Social-Informatics and Telecommunications Engineering*, LNICST, 197: 162-172.
- Colombo, M. & Honisch, P. (2012). *Delitos en las contrataciones públicas*. Buenos Aires, Argentina: Ad Hoc.
- Cressey, D. (1972). *Criminal Organizations: Its Elementary Forms*. New York: Harper & Row publishing.
- Da Costa, P. & Wood, T. (2012). Fraudes corporativas. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 52(4): 464- 472. Recuperado el 5 de junio de 2018, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=155123123007>
- DeloitteToucheTohmatsu Limited (2018). Gestionando el riesgo cibernético: Preguntas críticas para la junta directiva y la alta gerencia. Reino Unido: Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- Dye, R. (1986). Proprietary and nonproprietary disclosures. *Journal of Business*, 59(2): 331-366.
- Estupiñán, R. (2015). Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Flórez, M. & Hernández, L. (2015). Tableros de control como herramienta especializada: perspectiva desde la auditoría forense. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(42): 661-687. Recuperado el 07 de junio de 2018, de <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v16nspe42/v16nspe42a04.pdf>

- Fosencá, O. (2007). Auditoría gubernamental moderna. Lima, Perú: IICO.
- Free, C. (2015). Looking through the fraud triangle: a review and call for new directions. *Meditari Accountancy Research*, 23(2): 175-196. doi: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2015-0009>
- Gálvez, A. (2002). Revisión bibliográfica: usos y utilidades. *Matronas Profesión* (10): 25-31. Recuperado el 16 de enero de 2018, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6125999>
- Galvis, I. (2008). Análisis conductual forense en un caso de delito financiero. *Cuadernos de Contabilidad*, 9(25): 465-486. Recuperado el 8 de junio de 2018, de <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3233>
- García, B. (2009). La auditoría forense como producto de los estados financieros aparentes e incompletos (Tesis de Pregrado). Universidad Estatal de Milagro, Guayaquil, Ecuador.
- Gee, J. & Button, M. (2018). *The Financial Cost of Fraud 2018: The latest data from around the world*. Londres, United Kingdom: Crowe Clark Whiteill.
- González, M. & López, E. (2008). Auditoría forense: Caso filanbanco (Tesis de Pregrado). Universidad Politécnica Salesiana, Guayaquil, Ecuador.
- Gorbaneff, Y. (2001). Teoría de la agencia y sus aplicaciones en el mercado. *Revista Innovar*, (18): 37-46.
- Gottschalk, P. (2019). Evaluation of Fraud Examinations: The Case of Inappropriate Accounting Practices at Fuji Xerox. *Deviant Behavior* (Article in press), 1-7. doi:10.1080/01639625.2018.1559640
- Guirao-Goris, J., Olmedo, Á. & Ferrer, E. (2008). El artículo de revisión. *Revista Iberoamericana de Enfermería Comunitaria*, 1(1): 1-25. Recuperado el 23 de mayo de 2016, de [https://www.uv.es/joguigo/valencia/Recerca\\_files/el\\_articulo\\_de\\_revison.pdf](https://www.uv.es/joguigo/valencia/Recerca_files/el_articulo_de_revison.pdf)
- Gutiérrez, L. (1991). *Fraude informático y estafa*. Madrid: Ministerio de Justicia.
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (Sexta ed.). México DF: McGraw-Hill.
- Hess, M. & Andiola, L. (2018). Fraud risk brainstorming at tesla motors. *Issues in Accounting Education*, 33(2): 19-34. doi:10.2308/iace-51973
- Hopwood, W. (2008). *Forensic Accounting*. New York: The McGraw-Hill Companies.
- Huggett, J. & Bustin, S. (2011). Standardisation and reporting for nucleic acid quantification. *Accreditation and Quality Assurance*, 16(8): 399-405.
- Ibáñez, K. (2006). Auditoría forense: comprobación de fraudes contables y delitos de cuello blanco en litigios (Tesis de Maestría). Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.
- Izquierdo, K. (2016). La auditoría forense: origen y aproximación como ciencia. *Apuntes Contables*, (18): 185-193. Recuperado el 2 de junio de 2018, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/4672>
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Jimmy, R., Gokul, S. & Jayashankar, J. (2018). Forensic accounting as a white-collar crime detection tool: A study. *Indian Journal of Public Health Research and Development*, 9(12): 1978-1984.
- Kemp, M. (2004). Basic incident response for system administrators. *Network Security*, (10): 16-18.
- Kumari-Tiwari, R. & Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1): 73-85.
- Leal, L., Rodríguez, E. & González, R. (2010). Auditoría forense: los procedimientos del Contador Público en la investigación del fraude corporativo. *Gestión & Sociedad*, 3(2): 141-160.
- Lee, Y. (2008). Procedimientos de una auditoría forense aplicados a la investigación de lavado de dinero u otros activos en el área de créditos de una institución bancaria (Tesis de Pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Ciudad de Guatemala, Guatemala.
- Lemieux, P. (2007). D-cinema content protection architecture: A primer. *SMPTE Motion Imaging Journal*, 116(2-3): 74-79.
- López, W. & Sánchez, J. (2012). El triángulo del fraude. *Forum Empresarial*, 17(1): 65-81. Recuperado el 7 de junio de 2018, de <http://www.redalyc.org/html/631/63124039003/>
- Maldonado, M. (2003). *Auditoría forense: prevención e investigación de la corrupción financiera*. Quito, Ecuador: Editora Luz de América.
- Mantilla, S. (2018). Auditoría del control interno. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Matheus, E. (2006). La auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales (Tesis de especialización). Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.
- Mendoza, J. (2009). Detección del fraude en una auditoría de estados financieros. *Perspectivas*, (24), 227-242. Recuperado el 6 de junio de 2018, de <http://www.redalyc.org/pdf/4259/425942160012.pdf>

- Monroy, N. & García-López, E. (2017). Neuropsicología forense, una aportación al sistema de justicia en México. *Revista Criminalidad*, 59(3): 163-181. Recuperado el 3 de junio de 2018, de <http://www.scielo.org.co/pdf/crim/v59n3/1794-3108-crim-59-03-00163.pdf>
- Moreno, J. (2018). El fraude en el pago de la contribución industrial y de comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907. Investigaciones de Historia Económica, In Press. doi:DOI: 10.1016/j.ihe.2017.11.002
- Ocampo, C., Trejillos, O. & Solarte, G. (2010). Las técnicas forenses y la auditoría. *Scientia et Technica*, 16(45): 108-113. Recuperado el 12 de junio de 2018, de <http://www.redalyc.org/pdf/849/84917249019.pdf>
- Okoye, E. & Gbegi, D. (2013). Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State). *International Journal of Academic Research in Business and Social Science*, 3(3): 1-19.
- Peña, T. & Pirela, J. (2007). La complejidad del análisis documental. *Información, Cultura y Sociedad* (16): 55-81. Recuperado el 11 de junio de 2018, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=263019682004>
- Ranson, D. & Ibrahim, J. (2018). Geriatric forensic medicine - A specialty that can no longer wait to be realised. *Journal of Law and Medicine*, 26(1): 39-43.
- Rezaee, Z. (2010). *Financial Statement Fraud-Prevention and Detection*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Rodríguez, G., Gil, J. & García, E. (1999). *Metodología de la investigación cualitativa*. Málaga: Ediciones Aljibe.
- Roldán, M. & Chavarría, J. (2005). Auditoría forense. San José, Costa Rica: Universidad Estatal a Distancia EUNED.
- Ross, S. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *American Economic Review* (63): 134-139.
- Rozas, A. (2009). Auditoría forense. *Quipukamayoc Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 16(32): 73-101. Recuperado el 16 de Julio de 2018, de [https://www.researchgate.net/publication/319655795\\_AUDITORIA\\_FORENSE](https://www.researchgate.net/publication/319655795_AUDITORIA_FORENSE)
- Toro-Alava, Wilson, Reyes-Tomalá, Mariela, Arriaga-Baidal, G., & 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. Recuperado el 15 de septiembre de 2018, de [http://www.ecorfan.org/spain/researchjournals/Estrategias\\_del\\_Desarrollo\\_Empresarial/vol3num8/Revista\\_de\\_Estrategias\\_del\\_Desarrollo\\_Empresarial\\_V3\\_N8\\_1.pdf](http://www.ecorfan.org/spain/researchjournals/Estrategias_del_Desarrollo_Empresarial/vol3num8/Revista_de_Estrategias_del_Desarrollo_Empresarial_V3_N8_1.pdf)
- Transparency International. (2018). Corruption Perceptions INDEX 2017. Recuperado el 8 de junio de 2018, de [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017)
- Urbina, V. (2005). Auditoría de fraudes en el sector financiero privado periodo 2000-2003 (Tesis de Pregrado), Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, Ecuador.
- Uzcategui, L. (2004). Auditoría forense: Práctica contable para detectar el fraude en la administración pública (Tesis de pregrado). Universidad de los Andes, Trujillo, Perú.
- Velandia, G., Anguila, A. & Archibold, W. (2017). La contabilidad como tecnología blanda: una visión desde los imaginarios sociales. *Cuadernos de contabilidad*, 17(45), 1-21. doi:<https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc18-45.ctvi>.
- Verrecchia, R. (1983). Discretionary disclosure. *Journal of Accounting & Economics*, 5(3): 179-194.
- Villacís, V. (2006). Auditoría Forense: Metodología, Herramientas y Técnicas Aplicadas en un siniestro informático de una empresa del sector comercial (Tesis de grado). Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, Ecuador.
- Webber, S., Apostolou, B. & Hassell, J. (2004). Management fraud risk factors: an examination of the self-insight of and consensus among forensic experts. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 7, 75-96.
- Wolfe, D. & Hermanson, D. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 74(12): 38-42.
- Yu, Y., L. Y., Ni, J., Yang, G., Mu, Y. & Susilo, W. (2016). Comments on 'Public Integrity Auditing for Dynamic Data Sharing with Multiuser Modification'. *IEEE Transactions on Information Forensics and Security*, 11(3): 658-659.
- Zargari, S., & Smith, A. (2014). Policing as a Service in the Cloud. *Information Security Journal*, 23: 148-158. doi:10.1080/19393555.2014.931490
- Zhang, X., Bartol, K., Smith, K., Pfarrer, M. & Khanin, D. (2008). CEOs on the Edge: Earnings Manipulation and Stock-Based Incentive Misalignment. *Academy of Management Journal*, 51(2): 241-258. doi:10.2307/20159507