

ALTERACIONES EN LA INFORMACIÓN CONTABLE: CAUSAS Y EFECTOS EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

Benilda Esther Jiménez Durán¹

Nayra Jasmín Garavito Quintero²

Jennyfer Alejandra Méndez Segura³

Diego Andrés Gómez Durán⁴

Bogotá D.C., septiembre 28 de 2020

¹ Contadora pública, Fundación Universitaria del Área Andina, Bogotá D.C., Colombia, bjimenez23@estudiantes.areandina.edu.co

² Contadora pública, Fundación Universitaria del Área Andina, Bogotá D.C., Colombia, ngaravito4@estudiantes.areandina.edu.co

³ Contadora pública, Fundación Universitaria del Área Andina, Bogotá D.C., Colombia, jmendez20@estudiantes.areandina.edu.co

⁴ Contador público, Fundación Universitaria del Área Andina, Bogotá D.C., Colombia, dgomez174@estudiantes.areandina.edu.co

RESUMEN

Este artículo se realizó con base en la investigación hecha a empresas contratistas de obra pública las cuales alteran su información contable para lograr objetivos de interés personal; las alteraciones en la contabilidad han tenido su motivación generando causas y efectos, la investigación se centró en el estudio de las faltas cometidas por personal de la contaduría como contadores, revisores fiscales y también los administradores, se tomaron en cuenta casos ocurridos, estadísticas, diferentes fuentes de noticias y opiniones de profesionales y comunidad tal como estaba planteado en los objetivos de la investigación.

Se basó en un análisis cualitativo dando como resultado que una de las causas fundamentales es la falta compromiso por parte de los profesionales de la contaduría, los empresarios y las diferentes entidades reguladoras y de control con lo referente a la imagen fiel que deben dar los estados financieros emitidos por las empresas. La práctica de manipulación contable no es reciente y al parecer no va a tener fin debido a las causas inherentes, partiendo desde nuestra condición de seres humanos, y nuestra percepción de las relaciones, que se encuentra condicionadas por un conjunto de aspectos internos y externos, con importante contenido sociológico y económico, adicionalmente, se refleja el tráfico de influencias y pago de favores que se manifiesta a través de una visión particular con relación de intercambio y equidad. De tal manera, la observación de desigualdades nos predispone a la realización de conductas fraudulentas por medio de actos ilegales que afectan la ética y el desarrollo social.

Se plantearon medidas para evitar conductas fraudulentas provenientes del entorno del individuo, atacando principalmente los siguientes los factores según la teoría del “triángulo del fraude” desarrollada por Cressey, D. el cual plantea que para que se materialice el fraude, deben

existir tres elementos: tener el poder (motivo o presión), percibir la oportunidad de cometerlo y de alguna manera racionalizar que el fraude es aceptable (1961)

Palabras Clave: corrupción, contratación pública, ética profesional, manipulación, fraude, estados financieros.

ABSTRACT

This article was made based on the research done to public works contractor companies which alter their accounting information to achieve objectives of personal interest; Alterations in accounting have been motivated by generating causes and effects, the research focused on the study of errors committed by accounting personnel such as accountants, tax auditors and also administrators, cases occurred, statistics, different sources of news and opinions of professionals and community as it was raised in the objectives of the investigation.

It was based on a qualitative analysis, giving as a result that one of the fundamental causes is the lack of commitment on the part of accounting professionals, businessmen and the different regulatory and control entities with regard to the true image that the states must give. financial statements issued by companies. The practice of accounting manipulation is not recent and apparently it will have no end due to inherent causes, starting from our condition as human beings, and our perception of relationships, which is conditioned by a set of internal and external aspects, with important sociological and economic content, additionally, influence peddling and payment of favors is reflected, manifested through a particular vision of exchange and equity. In such a way, the observation of inequalities predisposes us to carry out fraudulent behaviors through illegal acts that affect ethics and social development.

Measures were proposed to prevent fraudulent behavior from the individual's environment, mainly attacking the following factors according to the theory of the "fraud triangle" developed by Cressey, D. which states that for fraud to materialize, there must be three elements: have the power (motive or pressure), perceive the opportunity to commit it and somehow rationalize that the fraud is acceptable (1961)

Keywords: corruption, public procurement, professional ethics, manipulation, fraud, financial statements.

INTRODUCCIÓN

El problema de la alteración en la contabilidad no es reciente; en un trabajo realizado por Alvira y García López (1976) sobre la veracidad de la información contable; se extrae que no era veraz, si bien, su evolución positiva se veía como un proceso lento, pero se pensaba que se iría acelerando en el futuro.

Existía relación entre el porcentaje de ocultación y otras variables como el tamaño de la empresa, el sector de pertenencia, las relaciones mantenidas con inversores u otras empresas.

Baza (1976, p. 20 y s), daba una serie de razones por las que las empresas alteraban sus contabilidades, con el fin de analizar algunas de las razones por las que las empresas falsifican sus contabilidades; para ello dividía las empresas en grandes, medianas y pequeñas; observando que el motivo principal de la manipulación de las pequeñas empresas era la necesidad real de llevar contabilidad; por otra parte, las normas contables existentes no eran las adecuadas, y por último estaban las razones de tipo fiscal, ya que estas empresas tratan de sobrevivir a base evadir

los impuestos. En la mediana empresa, además de la motivación fiscal, la depreciación monetaria hacía de las falsedades contables una fuente de autodefensa de las empresas.

En la gran empresa además de las razones de índole fiscal, existían motivos financieros junto con la intención de presentar una situación mucho más optimista que la real. Al igual que en el año 1976, la contabilidad hoy mantiene una baja credibilidad por parte de los usuarios de la información, esto fundamentalmente debido a que en la actualidad son pocas las empresas de construcción de obras civiles que no retocan sus libros o lo han hecho en algún momento, persiguiendo que sus cuentas anuales aparezcan, en cada momento, del modo más favorable. Son estos “retoques” lo que unos sectores de los estudiosos en la materia denominan contabilidad creativa.

La aparición de prácticas fraudulentas se deriva de una serie de factores como son: la ausencia de sistemas de control interno efectivo, ausencia de manuales y políticas que evidencian el gobierno corporativo, carencia de ética profesional, conflicto de intereses, existencia de información asimétrica, las penalizaciones que se apliquen cuando la manipulación se descubre, los valores morales y sociales imperantes en las empresas.

Estos aspectos permiten revisar los errores no solo en la organización contratista sino en las instituciones estatales existentes, sugiriendo el diseño de controles que permitan evidenciar la fragilidad e ineficiencia con que estos operan y cuya evolución en el tiempo hará que la manipulación se incremente o se reduzca.

Otro aspecto relevante es la ausencia de principios éticos por parte de los involucrados, faltando a la responsabilidad y cumplimiento tanto a propietarios, inversionistas, Estado y

sociedad, estancando el desarrollo social y crecimiento económico por la malversación de los recursos.

El artículo se basó en sucesos de alteraciones en la contabilidad de empresas contratistas de obras públicas en la ciudad de Bogotá , con un enfoque cualitativo, a través de la recolección de información documental disponible en las diferentes fuentes dispuestas por el Gobierno nacional, Distrital, artículos y trabajos de grado relacionados con la problemática planteada, los cuales usaron como insumo principal para realizar la revisión del cumplimiento del proceso dispuesto en la normatividad vigente, manuales y guías en cada caso. Así como los factores de común denominador que se evidenciaron en el comportamiento de los individuos involucrados.

Con el fin de revisar cuáles fueron las causas que incentivaron a la materialización de dichas alteraciones en la contabilidad y poder proponer acciones encaminadas a mitigar la posibilidad de reincidencia, basándonos en la profesión contable como una figura relevante en cualquier empresa, aunamos en el código de ética diseñado por la (IFAC, 2009), el cual guía a los contadores para que ejerzan la profesión con calidad y bajo actos conforme a la responsabilidad social.

1. DEFINICIONES Y CONSIDERACIONES INICIALES

1.1. LA FALTA DE ÉTICA COMO FACTOR PRINCIPAL DEL FRAUDE:

La participación de los funcionarios públicos y responsables de la emisión de la información para la obtención de contratos de construcción de obras públicas, juega un papel clave y decisivo en la comisión de hechos fraudulentos para la obtención de beneficios colectivos

o particulares. Sin duda, la ética profesional toma un peso considerable, por esta razón consideramos importante hacer una aproximación a la definición de ética.

Desde el punto de vista de Claver.,Llopis. & Gasco. (1997), se prevé como el conjunto de principios y reglas morales que regulan el comportamiento y las relaciones humanas y también como la ciencia normativa que guía a la persona hacia el bien. Para Smith. (1997. p. 175) el comportamiento económico se rige por el “egoísmo” como motivo dominante, resultando por tanto inevitable la separación entre economía y ética, parece que se trate de dos mundos paralelos cuya intersección resulta imposible. La falta de ética condiciona el comportamiento individual, en particular para la práctica de manipulaciones en la contabilidad. Este factor, que predispone a los individuos a favor o en contra del fraude, está originado por:

- Su percepción de la relación de intercambio, comparando los inconvenientes derivados del cumplimiento de sus obligaciones con la utilidad que les reporta su cumplimiento.
- Su percepción sobre la equidad, al atribuir derechos y obligaciones comparables entre los distintos individuos, la percepción de iniquidad se configura como un importante factor que predispone al fraude al inducir a los individuos a legitimar dicho comportamiento cuando se orienta al restablecimiento de una conducta no alcanzada.

1.2. COLUSIÓN Y CORRUPCIÓN:

Como resultado consolidamos la definición de las dos prácticas fraudulentas más comunes en la contratación de obras públicas:

- La **colusión** afecta directamente el principio de libertad de empresa del que se deriva el derecho de libre competencia, por lo tanto, afectar la libre competencia significa

necesariamente afectar la libertad de empresa. El DRAE la define como pacto ilícito en detrimento de tercero y como vocablo tiene su origen en la expresión latina *collusio-collusionis* que se deriva del verbo *colludo-colludere* que significa “jugar juntos” (Sierra, 2003)

- A partir de una extensa revisión de literatura se pudo concluir que dentro de los elementos esenciales de la **corrupción** están al menos: i) el abuso o desviación del poder encomendado, que puede ser público o privado; y, ii) el beneficio o ganancia privada, que puede ser personal o para un tercero, y que no necesariamente tiene que ser monetaria. (Newman & Ángel, 2017)

1.3. ENTIDADES PÚBLICAS:

Las empresas de construcción de obras de ingeniería civil, según Diccionario de la Real Academia de la Lengua: 6ª acepción: “son entidades integradas por el capital y el trabajo como factores de producción y dedicadas al desarrollo de proyectos de construcción”, en el desarrollo de su objeto social presentan su información contable e indicadores de cumplimiento a organismos del Estado para participar y obtener licitaciones para la ejecución de contratos de construcción.

1.4. LA CONTABILIDAD CREATIVA

Son muchas las definiciones que se han dado de “contabilidad creativa” y aunque todas tienen un núcleo común, consistente en presentar una imagen distorsionada de la empresa, presentan diferencias en cuanto a su alcance. Así, Amat, Blake y Moya (1997, p. 24), utilizan este

concepto para describir el proceso mediante el cual, los contables utilizan su conocimiento de los principios y normas para manipular las cifras reflejadas en las Cuentas Anuales de una empresa.

En sentido similar es definida por Monterrey (1997, p. 2), como el arte de manipular la información que las empresas proporcionan a los usuarios externos sin que éstos adviertan tal proceder, así que, cuanto mayor sea el nivel técnico del “artista” mucho mejor, pues más difícil será de detectar. Para el mismo autor, las sociedades tienen una tendencia natural a adoptar procedimientos contables que minimicen cualquier efecto económico desfavorable y resalten los que consideran más favorables.

El fenómeno de la “contabilidad creativa” se ha visto tradicionalmente como un fenómeno anglosajón a causa de la flexibilidad de sus normas contables, pero se puede trasladar a nuestro país, ya que como afirma Gallizo (1997, p. 909), de prepararse los estados financieros referentes a una misma empresa por diferentes expertos, se obtendrían distintos resultados según la interpretación que se haga de las normas.

En opinión de Laínez & Callao (1999, p. 20), la contabilidad creativa es la que aprovecha las posibilidades que ofrecen las normas (opcionalidad, subjetividad, vacíos de regulación, etc.) para presentar unos estados contables que reflejen la imagen deseada y no necesariamente la que en realidad es. Se encuentra en el camino entre las prácticas verdaderamente correctas y éticas y la ilegalidad o fraude, si bien es difícil delimitar dónde acaba la ética y empieza la creatividad y dónde termina ésta y empieza el fraude. En nuestra opinión, la contabilidad creativa no se encuentra a mitad de camino, sino que es el reflejo contable de cualquier manipulación llevada a cabo con la intención de dar una imagen distinta a la “verdadera”. El que sea o no delito dependerá de si lo que se produce es una transgresión de una norma penal o no, pero si lo que se

produce es un error o un cambio contable obligado por modificaciones en la normativa no estaríamos ante un caso de contabilidad creativa.

Grajal y Gutiérrez (1996, p. 486), definen los artificios contables como aquellas conductas que suponen una alteración de la situación real de la sociedad. Constituyen hechos contrarios a la consecución del objetivo de la Imagen Fiel; en unos casos, se pretenderá mostrar una situación patrimonial peor que la real para tributar por un menor importe, en otros todo lo contrario, mostrar una situación mejor mediante una sobreestimación de activos, falta de contabilización de pasivos, entre otros.

Para Monterrey (1997, p. 6) la explicación de este fenómeno se debe principalmente a dos razones:

➤ La fundamental, consistente en la existencia de una fuerte asimetría de información entre el interior y el exterior de las entidades, lo que hace muy difícil detectar desde el exterior las prácticas de manipulación. Es evidente que la dirección de las empresas dispone de una información que no llega a ser conocida por los usuarios de los estados financieros.

1.4.1. TÉCNICAS DE CONTABILIDAD CREATIVA

Podemos afirmar que las motivaciones a la hora de cometer fraudes o irregularidades son variadas y dependen fundamentalmente de cuatro factores: i) de quién engaña, ii) de los medios iii) las técnicas utilizadas para la comisión de las actividades de alteración o modificación de cualquier tipo de documento contable y iv) de a quién se trate de engañar con las alteraciones contables anteriores. Aunque, pueden ser muchos los afectados, vamos a limitar el alcance de nuestro artículo al estudio de tres grandes grupos: la propia empresa, las entidades de registro de

información y las entidades públicas donde se realizan los procesos de licitaciones para contratación.

1.4.1.1. Manipulación de resultados

Las cuentas de resultado son las más manipuladas cuantitativa y cualitativamente, por una parte, porque la modificación de los beneficios es uno de los resultados que mayor número de finalidades permite alcanzar, y por otra, porque muchas de las manipulaciones de activos y pasivos conllevan directa o/e indirectamente la alteración de esta Cuenta. (Villarroya, 2003, pág. 212) . De las numerosas alteraciones que pueden ser realizadas, se generan resultados deseados o necesarios para poder hacer parte de los procesos de contratación donde se debe mostrar solvencia, experiencia, capital de trabajo entre otros.

1.4.1.2 Fraudes y alteraciones en cuentas

Se recogen a continuación distintas posibilidades de incumplimiento de distintos principios contables a través de modificaciones en las cuentas:

- Un modo muy efectivo de disminuir o aumentar los gastos y costos de acuerdo a la conveniencia, consiste en su diferimiento a un período posterior, trasladándose como parte de las existencias finales al siguiente ejercicio.
- Las modificaciones en las dotaciones a las amortizaciones son sencillas y se realizan alargando o acortando la vida útil de los inmovilizados, modificando los valores residuales o los métodos de cálculo empleados.

➤ Pueden realizarse cambios injustificados en las estimaciones de los riesgos y gastos derivados de las devoluciones de garantías de reparación, etc. con la finalidad de disminuir los gastos. También el caso contrario, reconocer grandes provisiones en un ejercicio, sobre todo cuando se han obtenido grandes beneficios y llevarlos como exceso de provisión en el ejercicio siguiente, sobre todo si se espera obtener una disminución en los mismos.

➤ Los fraudes de las cuentas de gastos de personal son muy numerosos, sobre todo cuando existe colusión con los trabajadores de la empresa; suelen consistir en no declarar parte del salario de los trabajadores; resultando perjudicadas en estos casos, además de los propios trabajadores, la Administración Pública y la Seguridad Social

➤ Los fraudes en compras son muy sencillos de realizar, sobre todo cuando existe colusión entre un empleado y el proveedor; las mejores cuentas para la ocultación de los falsos cargos, son las de gastos y compras de gran actividad y gran número de proveedores, también las de inventarios de existencias y materiales del circulante, o las excluidas del sistema básico de control (mercancías en depósito, en alquiler, cuentas de reparaciones...).

Las cuentas elegidas para manipular con falsos cargos serán aquellas cuyo presupuesto rara vez se agote, las asignadas a grandes departamentos cuyos desembolsos son difíciles de controlar y las de gastos que queden enmascarados en los registros estadísticos y presupuestarios. Una empresa puede disminuir sus grandes pérdidas extraordinarias, compensadas con beneficios extraordinarios realizados y presentando una única cuenta de resultados extraordinarios sin desglose. A esta práctica se la conoce como "netting off" o enmascaramiento de pérdidas extraordinarias.

Todo lo anterior es realizado con pleno conocimiento de los empresarios, administradores y contadores y es una práctica que, hasta los diferentes entes de control, entidades contratantes conocen, dichas prácticas se realizan para poder cumplir con los indicadores necesarios para los contratos de obra pública y de esta manera las empresas contratistas siempre son las mismas sin darle oportunidad a empresas nuevas o jóvenes emprendedores y/o nuevos profesionales. (Villarroya, 2003)

CONCLUSIONES

Una vez desarrollada la investigación y estudio de la problemática como autores propusimos las siguientes prácticas y controles que a nuestro juicio permitirían a las empresas que deseen participar en procesos de licitación de obras públicas y a las entidades públicas contratantes contar con herramientas para mitigar estos riesgos : i) construcción y aplicación de políticas de gobierno corporativo, ii) aplicación de análisis de riesgos a la información financiera de las empresas proponentes bajo un modelo de análisis de riesgo, iii) Análisis periódico de la eficacia de los controles antes mencionados iv) acciones de monitoreo y control por parte de auditoría interna y externa v) acciones preventivas y correctivas en los casos en los que se detecten posibles irregularidades.

Los resultados de la investigación confirman la tesis de Klitgaard., según la cual “la corrupción florece cuando alguien tiene poder de monopolio sobre un bien o servicio y tiene la discreción para decidir cuánto recibe y donde la rendición de cuentas y la transparencia son débiles” (Klitgaard, 2011: p. 33)

La distorsión de la información contable y financiera que se da con el fin de obtener beneficios individuales o colectivos, se determina como práctica de colusión y/o corrupción,

situación que se ha materializado generando escándalos sobre algunas de las contrataciones más onerosas de obras públicas en la ciudad de Bogotá. Esta problemática ha desencadenado y aunado en: el detrimento de la confianza de la ciudadanía con relación a la administración de los recursos públicos, sobrecostos en la ejecución de obras, normalización de prácticas anticompetitivas, afectación en el crecimiento económico del sector constructor entre otras.

Sin duda, las actuaciones de los profesionales de contaduría, impactan de forma significativa en esta problemática, toda vez que, al dar Fé pública de los estados financieros requeridos para acceder o participar en procesos de licitación, están afirmando a la sociedad, el estado y los usuarios de la misma que es confiable y contribuyen al buen desarrollo de la competitividad y crecimiento económico del país.

La falta de compromiso social y cumplimiento de la ética han llevado a los profesionales a cometer actos desleales haciendo parte del flagelo de la corrupción por medio de la certificación de estados financieros adaptados a la necesidad mas no a la realidad económica de la empresa, todo por ambición al factor económico y al cumplimiento de compromisos personales.

Las empresas dedicadas a la ejecución de obras con recursos públicos deben ser vigiladas con mayor rigurosidad y castigadas por no cumplir con los principios de la contratación pública o involucrarse en actos delictivos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amat, O., Moya, S., & Blake, J. (1999). *La contabilidad creativa*. Técnica Contable.
- Claver, E., Llopis, J., & Gascó, J. L. (1997). *Ética empresarial: implicaciones para la dirección de recursos humanos*.
- Cressey, D. R. (1961). *The prison: Studies in institutional organization*. New York: Rinehart and Winston.
- de la Contaduría Pública, C. T., & 1990, i. l. (1999). Disposiciones profesionales. ECOE Ediciones.
- Gallizo, J. L. (1997). La falsedad contable en el Código Penal.
- Grajal, M. P., & Gutierrez, G. C. (1997). El libro verde: el auditor en el mercado único. Partida Doble N°80.
- IFAC. (s.f.). *Norma Internacional de Auditoría*. Recuperado el 31 de agosto de 2020, de <https://assuran.com.co/wp-content/uploads/2019/09/NIA-315.pdf>
- Klitgaard, R. (1998). International Cooperation Against Corruption. Finance and Development. Finance and Development.
- Lainez, G., & Callao, G. (1999). *Contabilidad Creativa*. Civitas.
- Monterrey, J. (1997). Entre la Contabilidad Creativa y el delito contable: la visión de la Contabilidad privada. Madrid.
- Newman, V., & Ángel, M. (2017). *Sobre la corrupción en Colombia: marco conceptual, diagnóstico y propuestas de política*. Bogotá: Cuadernos Fedesarrollo 56.
- Sierra, J. (2003). Diccionario Jurídico. Bogotá: Librería Jurídica Sánchez R. Ltda.
- Villarroya, L. (2003). *Alteraciones y manipulaciones de la contabilidad*.