

**XV ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN
LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES
FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS)**

**COMISION TÉCNICA ESPECIAL DE ÉTICA PÚBLICA, PROBIDAD
ADMINISTRATIVA Y TRANSPARENCIA (CEPAT)**

**PONENCIA: AUDITORÍA FORENSE, HERRAMIENTA DE LAS EFS EN
LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN**

PRESENTACIÓN

La Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), órgano de la OLACEFS, encargada del desarrollo de estudios técnicos para la ejecución de acciones vinculadas con los asuntos de ética, probidad, transparencia y lucha contra la corrupción, se encuentra empeñada en promover proyectos cuyo objetivo se centre en cristalizar y fortalecer el marco de cooperación en materia de lucha contra la corrupción y la impunidad, no solo entre las EFS de la Región, sino además entre éstas y las Cortes Supremas de Justicia y los Ministerios Fiscales de los respectivos países.

Una de las metas que se propone alcanzar la CEPAT es que las EFS, los Ministerios Fiscales y las Cortes Supremas de Justicia de los países de la Región, dentro de sus respectivas competencias, complementen sus acciones de control, de investigación y de juzgamiento de los delitos que afecten a los recursos y bienes públicos, a fin de evitar su impunidad y asegurar su sanción, en una especie de “alianza estratégica”; que este esfuerzo conjunto cuente con el respaldo internacional suficiente y la fuerza necesaria para llevar adelante, con efectividad, los procesos de extradición de quienes incurran en esas infracciones, con el apoyo de instrumentos tales como el Convenio Interamericano de Lucha Anticorrupción y el Convenio Mundial de la Lucha Anticorrupción.

La meta principal de la CEPAT es que los proyectos a implementarse apunten no sólo a aunar esfuerzos y complementar acciones para controlar, investigar y sancionar a los responsables de la comisión de delitos que atenten en contra de los bienes y recursos públicos, sino fundamentalmente a prevenir el cometimiento de nuevas infracciones, a fin de contribuir a que se eleve la confianza y la autoestima de la ciudadanía de los países de la Región, y que se evidencien esfuerzos conjuntos a nivel internacional, tendientes a lograr administraciones públicas libres de corrupción.

En este contexto, la CEPAT ha desarrollado la siguiente ponencia:

LA AUDITORIA FORENSE, HERRAMIENTA DE LAS EFS. EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

Justificación del tema

Las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) son responsables de diseñar y aplicar sistemas y procedimientos para la prevención y detección del fraude, y para asegurar una cultura y un ambiente que promuevan la honestidad y el comportamiento ético.

El riesgo de fraude puede ser reducido a través de una combinación de medidas de prevención y disuasión, que son mucho menos costosas que las requeridas para la detección e investigación del fraude. En este marco, la denominada auditoría forense, como rama de la auditoría orientada a “participar en la investigación de ilícitos”, constituye un tema de actualidad, que merece ser tratado en el seno de la Asamblea General de la OLACEFS.

La auditoría forense es sin duda un tema de actualidad e importancia, vinculado directamente con la lucha contra la corrupción y con la labor que deben desarrollar las EFS, tema que no ha sido abordado hasta la presente fecha en las Asambleas Generales de la OLACEFS, lo que le otorga además un ingrediente de novedad.

CAPITULO I

CONCEPTOS Y LINEAMIENTOS GENERALES

El concepto de auditoría forense es poco conocido y genera múltiples preguntas, especialmente por el término “forense”, que usualmente es vinculado con la medicina legal y que empleado como sustantivo, equivale a médico forense. Sin embargo, en el presente caso ese término tiene una acepción mucho más amplia, concerniente al foro y por extensión, a lo jurídico en general y a los tribunales de justicia.

La auditoría forense es una rama de la auditoría que se orienta a participar y coadyuvar en la investigación de fraudes, es decir de actos concientes y voluntarios con los cuales se burlan o eluden las normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a otros sujetos, como lo plantea Guillermo Cabanellas, mediante el uso de mecanismos dolosos para obtener una ventaja o un beneficio ilícito.

En la actualidad, la auditoría forense es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción.

La auditoría forense constituye, además, una herramienta que colabora con los abogados, investigadores, fiscales y jueces en el esclarecimiento de posibles ilícitos o delitos, después de que éstos han sido detectados, en un proceso reactivo, y fundamentalmente puede utilizarse para prevenir actividades fraudulentas.

La necesidad del conocimiento y desarrollo de la auditoría forense como una herramienta especializada de la auditoría, no es otra que la de emprender de manera frontal, una lucha para combatir y erradicar los actos de corrupción generalizados en los ámbitos público y privado, que lesionan el interés de la colectividad.

Para este propósito, es indispensable que en los niveles máximos de autoridad exista la firme decisión de combatir la corrupción y sobre todo de emprender acciones preventivas.

Mas, la sola decisión de las autoridades y directivos tampoco será suficiente si no contamos con profesionales altamente calificados, capacitados y experimentados en la investigación de fraudes, cuyos informes constituyan a nivel del ministerio público y de los juzgados y tribunales de justicia, sólidos instrumentos para la iniciación y sustanciación de las acciones penales tendientes a establecer culpables y responsables de los ilícitos, con la certeza de que serán impuestas las penas correspondientes.

Uno de los mayores retos del auditor forense es, aparte de identificar e investigar el fraude, demostrar, evidenciar y documentar el acto ilegítimo. Si este propósito no se alcanza, con toda seguridad estaremos ante una investigación no fructífera y no se obtendrán los resultados esperados, lo que incluso podría impedir que se presenten las denuncias respectivas ante los organismos competentes.

A estas actividades debemos agregar la intención de fortalecer los controles internos, a partir de las experiencias de irregularidades y fraudes cometidos, lo cual generará una retroalimentación del sistema de control interno, dinamizándolo e impidiendo que se cometan similares actos a los perseguidos con anterioridad.

En la mentalidad del auditor en general y de manera especial del auditor forense, debe estar presente que la entidad investigada y sus funcionarios, siempre se empeñarán en presentar la información que ellos quieren que se examine, y por todos los medios tratarán de no mostrar la información que pueda conducir a la detección e investigación del fraude. Por tanto, otro de los retos más importantes que enfrenta el auditor forense, es buscar, indagar y analizar la parte oscura, oculta o no perceptible de la información.

Existen ciertas áreas críticas en las cuales pueden generarse fraudes, que deben ser identificadas por el auditor forense, sobre la base de técnicas de auditoría y de investigación. Tales áreas son, entre otras, las siguientes:

- Contratación pública o administrativa:
 - Licitaciones y concursos
 - Evaluación y calificación de propuestas dentro de licitaciones y concursos
 - Adjudicación de contratos
 - Negociación de contratos
 - Ejecución contractual
 - Fiscalización de contratos administrativos de obra pública
- Ejercicio de la función pública:
 - Enriquecimiento ilícito.
- Sistema financiero:
 - Préstamos vinculados e irrecuperables
 - Empresas vinculadas
 - Lavado de dinero
- Financiamiento ilícito o camuflado de campañas electorales.
- Endeudamiento público y renegociación de deuda.
- Administración de justicia.

CAPITULO II

PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y LA AUDITORIA FORENSE

La auditoría forense centra su enfoque en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta, no en errores y omisiones; es más un conjunto mental de enfoques y prácticas, que una metodología.

La auditoría forense se aprende principalmente de la experiencia y no de textos, y debe dirigirse a los vínculos más débiles dentro de la cadena de controles internos.

De manera particular, entre la auditoría financiera y la auditoría forense, existen características que las diferencian a cada una, entre otras, las siguientes:

ELEMENTOS	AUDITORIA FINANCIERA	AUDITORIA FORENSE
Importancia	Necesaria para lograr y mantener un buen sistema financiero	Necesaria para investigar ilícitos
Propósito	Formular y expresar opinión sobre razonabilidad de estados financieros	Prevenir e investigar presuntos actos de corrupción.
Alcance	Períodos definidos, generalmente de un año	Período que cubre el delito, desde su inicio hasta la finalización, incluyendo instauración de acciones legales
Orientación	A la situación financiera, resultados, cambios en el patrimonio y flujo de efectivo	Retrospectiva en la investigación y con proyección a fortalecer controles.
Medición	Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.	No existen normas plenamente definidas. Generalmente se recurre a la investigación.
Técnicas	Se basa en las técnicas de auditoría	Parte de las técnicas de la auditoría y de las que se desarrollen en la investigación.
Evaluación de la estructura del control interno	Es necesario	Opcional y según las circunstancias.
Entrevistas	Necesarias, con enfoque al área auditada.	Se orientan a los denunciantes, informantes, testigos e investigados.

Encargados	Audidores, contadores públicos	Depende del caso específico objeto de la investigación.
Personal ejecutor	Contadores públicos	Multidisciplinario y con participación interinstitucional.
Informe de auditoría	Contiene el dictamen del auditor sobre los estados financieros y sus anexos, el informe de cumplimiento tributario y la comunicación a la máxima autoridad.	El contenido del informe varía según la naturaleza y características del caso investigado
Conclusiones del auditor	Inciden sobre asuntos financieros. El dictamen es la conclusión principal.	En el ámbito penal, solo se formulan indicios de responsabilidad penal.
Frecuencia	Regularmente cada año.	En cualquier momento

CAPITULO III

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE

De lo expuesto hasta este punto, podemos señalar como los principales objetivos de la auditoría forense, los siguientes:

- Identificar, demostrar y sustentar el fraude o el ilícito perpetrado.
- Prevenir y reducir el fraude a través de la implementación de las recomendaciones de fortalecimiento del control interno que proponga el auditor.
- Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes.
- Participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno.
- Recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación.
- Brindar soporte técnico (evidencias) a los órganos del Ministerio Público y de la Función Judicial, para la investigación del delito y su ulterior sanción.

El cumplimiento de estos objetivos se demuestra en las diferentes etapas de la auditoría forense, que serán abordadas en el capítulo V de esta ponencia.

CAPITULO IV

DESTREZAS DEL AUDITOR FORENSE

Para asegurar que la auditoría forense alcance el grado de efectividad necesario, es preciso que quienes la ejecutan, es decir los auditores forenses, estén debidamente capacitados, entrenados y que tengan la suficiente práctica en la materia, pues la misión trazada de frenar al crimen financiero es de hecho una proeza de titanes.

La auditoría forense es una técnica de investigación y por ello, el auditor forense debe conocer con profundidad sobre técnicas de investigación, criminalística, derecho penal, derecho procesal penal, técnicas de entrevista, entre otras áreas.

El auditor forense debe tener habilidad y destreza para el desarrollo de actividades en ámbitos tales como:

- Identificación de problemas financieros.
- Conocimiento de técnicas de investigación.
- Conocimiento de la evidencia.
- Interpretación de información financiera.
- Reconocimiento de riesgos y evaluación de controles.
- Presentación y trámite de hallazgos.

Las destrezas, conocimiento y experiencia del auditor forense, evitarán que asuma riesgos que puedan implicar verse involucrado en la comisión de delitos tales como: injurias calumniosas, arrestos ilegales, obtención indebida de pruebas, entre otras.

Producto del ejercicio profesional, el auditor forense adquiere destrezas como las siguientes:

- Agudeza, escepticismo, análisis crítico, integridad.
- Profundidad en el análisis, generación de dudas razonables y sospechas, búsqueda de indicios.
- Visualización de riesgos.
- Observar las excepciones y explorar en la “parte oscura” de la información.

Para la investigación, el auditor forense se apoya en técnicas de auditoría, que le permiten obtener evidencias, técnicas a las que nos referiremos a continuación:

Técnicas de auditoría.- El conocimiento y experiencia de los auditores forenses, a través de la aplicación de técnicas de auditoría, permiten el desarrollo de destrezas para definir indicadores de fraudes.

Las técnicas de auditoría no son nuevas, han sido ampliamente divulgadas y aplicadas por los contadores en el ejercicio de la auditoría financiera, y tienen plena aplicación en la auditoría forense.

La selección y aplicación de las técnicas más apropiadas para cada caso, dependen del criterio del auditor y con seguridad serán escogidas las que permitan mostrar con mayor claridad y objetividad la prueba, es decir la evidencia suficiente, competente y pertinente.

En síntesis, las técnicas de auditoría son herramientas prácticas de investigación, estudio y evaluación, que utiliza el auditor forense para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada los resultados de su trabajo.

Las técnicas de auditoría forense se ejecutan por medio de procedimientos, que son el conjunto de instrucciones para la investigación, que se aplican en forma sistemática y lógica para que se logren los resultados; son tareas concretas que se dan al auditor para que obtenga la información y evidencia que sustente la investigación.

Entre las técnicas de investigación aplicables en la auditoría forense tenemos las siguientes:

a) Técnicas de verificación ocular:

Observación.
Revisión selectiva.
Comparación.
Rastreo.

b) Técnica de verificación verbal:

Indagación.

c) Técnicas de verificación escrita:

Análisis.
Conciliación.
Confirmación.

d) Técnicas de verificación documental:

Comprobación.
Documentación.

e) Técnicas de verificación física:

Inspección.

f) Técnicas de auditoría asistidas por computador:

Relacionadas con equipos, herramientas y programas de computación, internet, sistemas de comunicación electrónica, entre otros elementos, que permiten realizar análisis de datos, comportamiento de variables,

comprobaciones, conciliaciones, envío y recepción de información y otras actividades.

Evidencia de auditoría.- La adecuada selección y aplicación de las técnicas de auditoría mencionadas, así como la obtención oportuna y efectiva de evidencias, son parte esencial de las destrezas del auditor forense para la identificación e investigación de los ilícitos, y de estos atributos depende el éxito de los resultados que obtenga.

La evidencia de la auditoría es el conjunto de hechos, pruebas y documentos debidamente acreditados, suficientes, competentes y pertinentes, que sustentan los hallazgos y resultados obtenidos por el auditor forense. Las evidencias constituyen los elementos de prueba que obtiene el auditor sobre los hechos que examina, y cuando éstas son suficientes y competentes, respaldan los resultados de la investigación.

El auditor forense puede obtener evidencias de las siguientes características:

a) Evidencia física.- Que se obtiene mediante la inspección u observación directa de las actividades, bienes, documentos y registros. La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorandos, fotografías, gráficos, cuadros, muestreo, materiales, entre otros.

b) Evidencia testimonial.- Se obtiene de otras personas a través de declaraciones hechas en el transcurso de la auditoría, con el fin de comprobar la autenticidad de los hechos.

c) Evidencia documental.- Consiste en la información elaborada, como la contenida en comunicaciones, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración, relacionada con su desempeño y aquellos que se originan fuera de la entidad.

d) Evidencia analítica.- Es la que se obtiene al analizar o verificar la información. El juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia, orienta y facilita el análisis.

Para que la evidencia de la auditoría forense respalde plenamente los resultados de la investigación, debe reunir ciertos atributos que son:

- Suficiencia.- Se refiere al volumen de la evidencia, en cuanto a sus cualidades de pertinencia y competencia.
- Competencia.- Para que la evidencia sea competente, debe ser válida y confiable. Al evaluar la competencia, el auditor forense debe considerar si existen razones para dudar de su validez o su integridad, verificando los siguientes aspectos:
 - Si la evidencia es confiable y si se obtiene de una fuente independiente.
 - Cuanto más efectivo sea el control interno, más confiable será la evidencia.

- La evidencia obtenida directamente por el auditor a través del examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasiva que la información obtenida indirectamente.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.
- Pertinencia o relevancia.- Es el elemento significativo relacionado con el hallazgo específico, obtenido en forma legal.

CAPITULO V

ETAPAS DE LA AUDITORIA FORENSE

Las etapas de la auditoría forense son las siguientes:

1. Planificación de la auditoría forense.

De acuerdo con las normas de auditoría, la planificación de la auditoría forense debe realizarse en forma adecuada y exhaustiva.

La planificación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse.

El inicio y planificación de una auditoría forense pueden derivar de una denuncia formal o informal, así como de una auditoría financiera o de evaluaciones de control interno.

La planificación es la primera fase o etapa de la auditoría forense y de su concepción dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos.

En esta etapa el auditor forense toma conocimiento de los siguientes elementos:

- Actividad de la entidad u organización, sus productos o servicios.
- Dimensión de la organización.
- Estructura administrativa.
- Estados financieros.
- Riesgos inherentes y de control.
- Políticas, procedimientos, presupuestos y planes.
- Ambiente ético de la organización.

En este acercamiento estudia el proceso de control interno de la entidad o área sujeta a investigación, y evalúa el ambiente de control, la valoración de riesgos, las actividades de control, información, comunicación y monitoreo.

En base a los primeros resultados obtenidos, el auditor forense define acciones a seguir, entre las que se destacan:

- Declaración de objetivos.
- Descripción de las suposiciones materiales.
- Descripción de los mecanismos de reporte.

- Descripción de la fase de recopilación de datos:
 - Secuencia de las tareas y actividades.
 - Funcionario responsable.
 - Fechas estimadas de iniciación y conclusión.

2. Definición y reconocimiento del problema.

Esta etapa es el inicio de la auditoría forense propiamente dicha, en la cual los miembros del equipo de trabajo analizan si la entidad es susceptible de una declaración falsa significativa en los estados financieros.

Usualmente, el análisis involucra a los miembros principales más experimentados del equipo de trabajo, para que compartan sus opiniones sobre el mecanismo o modo que podría permitir que los estados financieros sean susceptibles de declaraciones falsas significativas, ocasionadas por fraudes.

Se lleva a cabo el análisis con una mente indagadora, dejando de lado cualquier apreciación o creencia subjetiva, que puedan tener los miembros del equipo de trabajo, respecto a la honestidad e integridad de la gerencia y de los funcionarios. En este análisis se incluyen las siguientes actividades:

- Intercambiar ideas entre los miembros del equipo de trabajo, sobre cómo y dónde podrían los estados financieros de la entidad, ser susceptibles de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude; cómo podría encubrir y perpetrar la gerencia informes financieros fraudulentos; y, de qué manera podría haber una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- Considerar las circunstancias que podrían dar indicios de manipulación de los resultados, y de las prácticas que podría seguir la autoridad y otros funcionarios para manipular la información, ocasionando informes fraudulentos.
- Tomar en cuenta factores internos y externos conocidos, que afecten a la entidad y puedan crear un incentivo o una presión para que la gerencia u otros funcionarios cometan fraudes.
- Considerar la participación de la gerencia en la supervisión de los empleados que tengan acceso a dinero efectivo, o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- Considerar cualquier cambio inusual inexplicado de conducta o estilo de vida de la gerencia o de los empleados.
- Considerar los procedimientos de auditoría que se podrían elegir, para responder a la susceptibilidad de la entidad a declaraciones falsas significativas en sus estados financieros, por causa de fraudes.
- Tomar en cuenta cualquier acusación o denuncia de fraude que haya llamado la atención al auditor.

El análisis de la susceptibilidad de los estados financieros a declaraciones falsas significativas ocasionadas por algún fraude, constituye una parte importante de la

auditoría, que permite que el auditor determine cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo de trabajo y cómo se encarará cualquier acusación de fraude.

Es importante que después del análisis inicial, mientras se planifique la auditoría, los miembros del equipo continúen comunicándose y compartiendo la información obtenida que podría afectar a la ponderación de los riesgos de declaraciones falsas significativas por fraude.

Los informes financieros fraudulentos se pueden dar a través de:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros contables, o de los documentos de respaldo a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- Una declaración falsa o una omisión intencional en los estados financieros, de eventos, transacciones o de otra información importante.
- Una aplicación incorrecta e intencional de los principios de contabilidad respecto a los montos, a la clasificación y a la forma de la presentación de la revelación.

Los controles implementados están diseñados para funcionar eficazmente, sin embargo puede presentarse información financiera fraudulenta, si la autoridad ha dispuesto a los funcionarios encargados de la ejecución de determinados procesos, como por ejemplo de control previo, pasar por alto los controles que podrían prevenir o detectar el cometimiento de declaraciones falsas. La información fraudulenta podría presentarse utilizando prácticas como las siguientes:

- Registrar asientos de diario ficticios, generalmente cerca del final de un período contable, para manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustar indebidamente los supuestos y cambiar los criterios utilizados para calcular los balances.
- Omitir, adelantar o retrasar el reconocimiento de eventos y transacciones ocurridos durante el período de los estados financieros.
- Ocultar o no revelar hechos que podrían afectar a los montos registrados en los estados financieros.
- Realizar transacciones complejas y estructuradas para falsear la situación financiera o rendimiento financiero de la entidad.
- Alterar registros y términos relativos a transacciones considerables e inusuales.

Otra forma de información financiera fraudulenta es la que no revela aspectos significativos como la apropiación indebida de activos, por parte de la gerencia o de determinados funcionarios de la entidad investigada. Se pueden distraer o malversar los activos de varias formas, entre ellas:

- Desfalcando ingresos o desviando ingresos de cuentas canceladas, hacia cuentas bancarias personales.
- Apropiándose de activos o bienes materiales y también de bienes inmateriales, como los que corresponden a la esfera de la propiedad intelectual, o revelando información tecnológica confidencial.
- Pagando bienes y servicios no recibidos a vendedores ficticios;
- Recibiendo coimas con ocasión de adquisiciones efectuadas por la entidad, lo que tiende a inflar los precios.
- Utilizando los activos de la entidad para uso o beneficio o de terceros no autorizados.

Estas apropiaciones con frecuencia están acompañadas por registros o documentos falsos o engañosos, para ocultar la falta de activos o su enajenación sin las debidas autorizaciones.

Lo ideal sería que a través de la auditoría se puedan detectar declaraciones falsas, pero existen limitaciones inherentes en el análisis, aunque la auditoría haya sido debidamente planificada y ejecutada de conformidad con las normas de la profesión.

La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la destreza del perpetrador, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de la confabulación, el monto de los recursos manipulados y el nivel de poder o influencia de los involucrados.

El auditor podría identificar posibles oportunidades para que se perpetre el fraude, pero le será difícil determinar si las declaraciones son falsas en las áreas de criterio, como por ejemplo, determinar si las estimaciones contables son causadas por fraude o error.

Cuando el auditor realiza una auditoría, obtiene una seguridad razonable de que los estados financieros en general no contienen declaraciones falsas significativas, ya sean causadas por fraude o por error, pero no puede tener una seguridad absoluta de que se detectarán declaraciones falsas significativas en los estados financieros, debido a factores tales como la aplicación de criterios, las limitaciones inherentes del control interno, y el hecho de que gran parte de la evidencia de la auditoría disponible para el auditor es persuasiva y no concluyente.

En síntesis, en la definición y reconocimiento del problema, el auditor deberá determinar si hay suficientes motivos o indicios para investigar un posible fraude.

3. Evaluación del riesgo forense.

El riesgo de la auditoría forense como en la auditoría en general, es la incertidumbre. El riesgo consiste en que los estados financieros o el área que se está investigando, contengan declaraciones falsas o irregularidades no detectadas, a pesar de que ya haya concluido la auditoría.

Similar a la auditoría en general, en las etapas de la auditoría forense que se describen en esta ponencia, los procesos de la auditoría están interrelacionados entre sí y mantienen una secuencia lógica; por ello es que el riesgo de ilícitos también se mide y evalúa en las etapas anteriores: planificación con indicios de fraude, y definición y reconocimiento del problema.

Pero en esta etapa el auditor tiene un mayor conocimiento de la entidad o área investigada y debe estar en condiciones de definir las incertidumbres propias de la auditoría. Para este propósito es necesario que evalúe, entre otros, los siguientes factores de riesgo:

- Incentivos o presiones inusuales internos o externos.
- Oportunidades.
- Actitudes.
- Debilidades en el diseño e implementación del sistema de control interno.
- La historia de fraudes o errores significativos en la entidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de los directivos y su personal.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría.
- Precio y demanda de los productos o servicios.

A manera de ejemplo, enunciaremos a continuación algunos de los factores de riesgos señalados:

Incentivos o presiones inusuales internos o externos:

- Las condiciones operativas de la entidad amenazan la estabilidad o rendimiento financiero.
- Existe presión para que la gerencia cumpla los requerimientos o expectativas de terceros.
- Existe demasiada presión sobre la gerencia o sobre el personal operativo para alcanzar los objetivos financieros establecidos por los responsables de la administración, inclusive objetivos respecto a los incentivos de ventas o al rendimiento (aplicable a empresas públicas que ejecutan actividades y operaciones comerciales o productivas, o que prestan servicios públicos como son las empresas de telecomunicaciones y energía eléctrica).
- Obligaciones financieras personales, podrían presionar a la gerencia o a los empleados que tengan acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de hurto.

- Relaciones adversas entre la entidad y los empleados que tienen acceso al dinero o a otros activos susceptibles de hurto.

Oportunidades:

- Las características de determinados rubros o de las operaciones de la entidad, pueden constituir una oportunidad para presentar informes financieros fraudulentos.
- La supervisión de la gerencia es ineficaz.
- Existe una estructura organizacional compleja o inestable.
- Los componentes de control interno son deficientes
- Controles insuficientes podrían aumentar la probabilidad de una apropiación indebida de los activos.

Actitudes:

- Insuficiente comunicación y falta de control de parte de la gerencia, respecto al cumplimiento de las normas éticas.
- Antecedentes conocidos relacionados con violación de leyes y reglamentos.
- La gerencia no corrige oportunamente las debilidades significativas de control interno.
- Restar importancia a la necesidad de supervisar o disminuir el riesgo de una apropiación indebida de activos.
- Cambios de conducta o de estilos de vida que podrían indicar que ha ocurrido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia a los hurtos menores.

En síntesis, los riesgos de la auditoría forense pueden resumirse en la siguiente estructura:

Riesgo inherente.- Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades en la información financiera, administrativa u operativa, antes de considerar la efectividad de los controles internos diseñados y aplicados por el ente.

Riesgo de control.- Está asociado con la posibilidad de que los procedimientos de control interno, incluyendo los que ejecuta la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores o irregularidades significativas de manera oportuna.

Riesgo de detección.- Es el que existe al aplicar los programas de auditoría, cuyos procedimientos no son suficientes para descubrir errores, irregularidades significativas o indicios de fraude.

Otros riesgos.- Aunque inmersos en los anteriores, en auditoría forense a entidades del sector público, también deben considerarse los siguientes riesgos:

- Riesgo derivado de posible ingerencia política (tráfico de influencias).
- Riesgo de la presión de los medios de comunicación.
- Riesgo personal.
- Riesgo de una indebida administración de justicia.
- Riesgo tecnológico.

Los riesgos mencionados siempre estarán presentes en el proceso de la auditoría, mucho más cuando se trata de un trabajo de investigación orientado al ámbito forense; por ello, el auditor siempre deberá mantener una actitud de escepticismo profesional, es decir, una mente indagadora y una evaluación crítica de la evidencia de la auditoría. Requiere además un permanente cuestionamiento sobre si la información y la evidencia obtenidas, sugieren que podría existir una declaración falsa significativa ocasionada por fraude.

De ninguna manera disminuirán las incertidumbres del auditor, a pesar del conocimiento que tenga de la entidad, la experiencia y la pericia en la investigación, con respecto a la honestidad e integridad de la gerencia y los responsables de los procesos inmersos en las áreas investigadas.

Ejemplos de procedimientos de auditoría forense para identificar y evaluar riesgos.- Para obtener conocimientos sobre la entidad y su ambiente, inclusive sobre su control interno, el auditor implementa procedimientos para evaluar los riesgos. Como parte de la evaluación, usualmente el auditor aplica, entre otros los siguientes procedimientos:

- Indagaciones a la autoridad, a los responsables de la administración y a otros niveles de la entidad que considere apropiados, para definir si es satisfactoria la forma en que los responsables supervisan los procesos generados, para identificar y reaccionar a los riesgos de fraude.
- Evaluación sobre la posible existencia de uno o más factores de riesgo.
- Consideración de relaciones inusuales o inesperadas, al aplicar los procedimientos analíticos.
- Evaluación de la forma cómo la máxima autoridad pondera el riesgo de que los estados financieros sean falseados significativamente.
- Evaluación del proceso diseñado por la máxima autoridad, para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.
- Análisis de si la máxima autoridad divulga o hace conocer a los responsables de la administración, sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude.

4.- Elaboración y desarrollo del programa: procedimientos a aplicarse

Los programas de auditoría se realizarán para cada componente identificado; son el resultado de las evaluaciones realizadas, por tanto se espera que sean “a la medida”, es decir que contengan procedimientos o tareas que al ser desarrollados a través de las técnicas de auditoría, permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, que demuestre las hipótesis planteadas en el programa de trabajo.

Los programas de trabajo deben ser flexibles, de modo que de acuerdo con las circunstancias y los resultados que se vayan obteniendo, se pueda aplicar otros procedimientos alternativos, que posibiliten alcanzar los objetivos de la auditoría forense.

Las características de los programas de auditoría forense son las siguientes:

- Poseen un formato indeterminado.
- Disponen de pasos presentados como afirmaciones, no como preguntas, es decir se plantean hipótesis.
- Son flexibles y permiten utilizar procedimientos alternativos de auditoría.
- Permiten la obtención y conservación de la evidencia.
- Son aprobados por los supervisores.
- Contribuyen a la elaboración del informe final de auditoría.
- Sirven para el control de la auditoría forense.
- Contienen procedimientos para alcanzar los objetivos de auditoría forense.

Los procedimientos analíticos de auditoría forense tienen como objetivo comparar relaciones entre información financiera y no financiera; consecuentemente, deben usarse tanto en la fase de planificación, como en la de ejecución de la auditoría forense.

Para determinar la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, el auditor debe considerar los siguientes factores:

- La significación del área examinada y su relación con el resto de la organización.
- La disponibilidad y confiabilidad de la información financiera y no financiera.
- Hasta qué punto otros procedimientos de auditoría podrían respaldar las conclusiones iniciales de la auditoría.
- La confiabilidad del sistema de control interno, que incluye el análisis de los siguientes componentes:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitoreo o supervisión.

5.- Evaluación de evidencias.

La evidencia de la auditoría forense requiere de las mismas características y atributos de la auditoría en general, y adicionalmente se basa en indicios; tiene como objetivo determinar si el fraude se ha producido y generalmente interroga quién, qué, cómo, cuándo, dónde, cuánto y cómo se efectuó el fraude, y debe ser obtenida legalmente.

Para obtener la evidencia se recolecta la información relevante de los temas a investigar, se aplican los procedimientos de auditoría y se ejecutan los trabajos de campo, los cuales deben estar debidamente planificados. El proceso de recolección, análisis, interpretación y documentación de la información, debe ser supervisado por el auditor forense.

Por la naturaleza de la investigación, generalmente el auditor forense dedica buena parte del trabajo a la obtención de las evidencias, lo que se logra a través de las técnicas de investigación mencionadas en el capítulo IV de esta ponencia, titulado “Destrezas del Auditor Forense”.

Podemos concluir que la obtención de las evidencias es una de las fases de mayor importancia en la investigación, cuyo éxito o fracaso dependerá precisamente de las evidencias alcanzadas, las que constituirán el soporte de las denuncias que se tramiten ante las autoridades fiscales y judiciales.

En base a los procedimientos de auditoría aplicados y a la evidencia obtenida, se evalúa si la calificación de los riesgos de una declaración falsa significativa en el nivel de la información, sigue siendo adecuada.

Cuando el auditor identifique una declaración falsa, sobre la base de la evidencia obtenida, debe considerar si dicha declaración podría indicar fraude, y si existe tal indicio, debe analizar las implicaciones en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente con la fiabilidad de las actuaciones de la gerencia y de los administradores.

Si el auditor cree que una declaración falsa es o podría ser el resultado de un fraude, pero cuyo efecto no sea significativo en los estados financieros, evaluará las implicaciones, especialmente las que tengan que ver con el cargo de las personas involucradas. Por ejemplo, si la evidencia de un fraude sustenta apropiación indebida de efectivo en caja chica, normalmente sería de poca importancia para el auditor, porque tanto la forma de operar los fondos como su cuantía, tenderían a establecer un límite en el monto de la posible pérdida y la custodia de tales fondos normalmente se la confía a un empleado que no pertenece al nivel de la gerencia.

En contraste, si la evidencia involucra a la gerencia, aunque el monto en si mismo no sea significativo, podría indicar un problema más agudo, por ejemplo implicaciones sobre la integridad de la gerencia. En esas circunstancias el auditor vuelve a ponderar los riesgos de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude y su

impacto consecuente sobre la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría, para responder a tales riesgos.

El auditor considera una vez más la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, ya que podrían existir dudas sobre la cabalidad y veracidad de la información y sobre la autenticidad de los registros y documentos contables; también considera la posibilidad de complicidades con la gerencia, con los empleados o con terceros.

6.- Elaboración del informe de hallazgos.

La elaboración del informe de hallazgos corresponde a la fase de comunicación de resultados; difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en las conclusiones, debido a que en el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible. Adicionalmente, en muchas ocasiones el auditor forense no puede validar sus conclusiones con el auditado, porque es un sospechoso y no es conveniente darlas a conocer, sino en determinada instancia del proceso investigativo.

En tal sentido, es recomendable que en instancias tempranas de su tarea el auditor forense se abstenga de entrevistarse con los sospechosos. Si ello fuere necesario, deberá planificar cuidadosamente sus entrevistas para confrontar a los investigados con sus evidencias y resultados, de modo que deberá ser muy cuidadoso en exponer lo que son los hechos comprobados, y diferenciarlos de lo que son meras conjeturas o hipótesis de investigación.

a) Características del informe.- Similar a la auditoría financiera, el informe de auditoría forense debe tener los siguientes requisitos y cualidades.

- **Objetividad y perspectiva.-** El informe de auditoría forense presentará sus comentarios de manera veraz, objetiva, imparcial y clara e incluirá suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada.
- **Concisión.-** Los resultados del informe serán completos y a la vez concisos, pues tienen mayor posibilidad de recibir mejor atención de los funcionarios responsables de la entidad examinada.
- **Precisión.-** En la presentación de sus hallazgos, el auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial, puesto que un solo desacierto puede poner en tela de juicio su total validez.
- **Respaldo adecuado.-** Los resultados presentados en los informes, estarán respaldados con suficiente evidencia competente y pertinente para demostrar lo informado.
- **Claridad.-** Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma clara y simple, como sea posible.

b) Estructura del informe.- Por ser el informe de auditoría forense el resultado de una investigación de hechos fraudulentos, cuyo trámite está dirigido a los directivos del ente examinado, al ministerio público y a los jueces competentes, su estructura dependerá de los hechos que se comuniquen; sin embargo, por experiencias obtenidas en casos de determinación de indicios de responsabilidad penal, es

recomendable que el informe contenga los siguientes elementos básicos, sin perjuicio de que se incorporen otros:

1. Fecha.
2. Destinatarios.
3. Párrafo introductorio en el que se haga referencia a la presentación del informe, orden de trabajo o contrato, áreas investigadas o examinadas, período cubierto y normas de auditoría aplicadas durante el trabajo.
4. Un capítulo referente a información introductoria, que incluya:
 - Objetivos de la auditoría.
 - Alcance de la auditoría, en el que se indique las áreas investigadas y el período cubierto.
5. Otro capítulo relativo a los resultados de la auditoría, constituido por los siguientes elementos:
 - Por cada hallazgo o hecho investigado se presentará un comentario, identificando a los sujetos responsables o relacionados con los hechos, formulando una referencia a las evidencias obtenidas.
 - Los comentarios deben contener un título, que oriente su contenido. Se recomienda presentarlo en sentido neutral, no negativo.
 - Por cada comentario se elaborará una conclusión, que debe ser concebida y redactada relacionando la causa (el origen del hecho), con el efecto (el resultado negativo); o, el criterio (inobservancia de disposiciones legales, reglamentos, normas) con el efecto.

El auditor debe evitar emitir juicios de valor u opiniones tales como tipificar la posible infracción cometida (defraudación, peculado, cohecho, fraude, entre otras), porque la tipificación es competencia privativa de los órganos judiciales competentes.

CAPITULO VI

ACTUACION DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

Las entidades fiscalizadoras superiores a nivel mundial, cuentan con la suficiente autonomía e independencia para el ejercicio del control de los recursos públicos, de los organismos e instituciones de derecho público y de derecho privado sujetos a su competencia, y gracias a ello han desarrollado la normatividad y los sistemas de control requeridos -generalmente posteriores-, que viabilizan las prácticas de la auditoría gubernamental.

Se dispone de leyes, reglamentos, códigos de ética profesional, normas y políticas de auditoría, que constituyen el cuerpo normativo que el auditor debe aplicar en el cumplimiento de las funciones de control.

Es evidente el impulso y desarrollo que han alcanzado las áreas de control, al haber depurado, actualizado y adaptado sus marcos normativos a las nuevas exigencias legales, técnicas y tecnológicas.

Parecería que todo está escrito y que las entidades fiscalizadoras superiores disponen de las herramientas necesarias para un eficiente control de los recursos públicos, pero la realidad nos demuestra que no es así, que algo está fallando, particularmente en los países en vías de desarrollo, en los cuales con mucha frecuencia los medios de comunicación dan a conocer, como noticias de primera plana y de última hora, casos de corrupción que afectan a los recursos públicos y lesionan los intereses de la colectividad.

Las entidades fiscalizadoras superiores tendrán que adoptar nuevas estrategias para ser más eficientes en el control de los recursos públicos.

La auditoría forense dentro de sus acciones de prevención y disuasión, probablemente no sea la única herramienta para combatir y erradicar la corrupción, pero sí constituye, con toda seguridad, una técnica que puede entregar un aporte muy valioso que permita a las entidades fiscalizadoras superiores, luchar más efectivamente contra ese fenómeno, coordinadamente con el ministerio público y los órganos judiciales.

Es evidente la necesidad de que las entidades fiscalizadoras superiores empecemos a realizar acciones efectivas para reglamentar, normar e instrumentar la auditoría forense, como una técnica que permita evitar, disuadir y combatir la corrupción. Para el efecto, nos permitimos formular las siguientes recomendaciones:

RECOMENDACIONES

1. Crear una unidad administrativa específica dentro de las entidades fiscalizadoras superiores, con personal especializado en auditoría forense, encargada de efectuar las investigaciones de ilícitos significativos, derivados de denuncias o hallazgos resultantes de las actividades de control implementadas por las EFS y/o por las unidades de auditoría interna.
2. Proceder al fortalecimiento y evaluación continuos de los sistemas de control interno, en cuanto a: ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo.
3. Impulsar la aprobación de leyes, reglamentos, regulaciones y políticas, que constituyan el marco normativo referencial para la efectiva acción de la auditoría forense.
4. Expedir códigos de ética, difundir su existencia y monitorear su acatamiento.
5. Capacitar al auditor forense en la aplicación del marco referencial de esa auditoría.
6. Respaldar y brindar protección legal e institucional a los auditores forenses, en todas las etapas de la auditoría forense, especialmente en el trámite de las denuncias ante los órganos competentes del ministerio público y de la Función Judicial.

BIBLIOGRAFIA

Han servido de fuente para la elaboración de esta ponencia, los siguientes materiales:

- Cabanellas, Guillermo y otro; Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo III, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 1979
- Cano, Miguel Antonio y otro; “Técnicas de Investigación en Auditoría Forense”; página web: <http://www.interamericanusa.com>.
- Contraloría General del Estado; Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, aprobado mediante Acuerdo 016 CG, promulgado en el Registro Oficial No. 407 de 7 de septiembre de 2001.
- Contraloría General del Estado; Manual General de Auditoría Gubernamental, aprobado mediante Acuerdo 012 CG, promulgado en el Registro Oficial No. 107 de 19 de junio de 2003.
- Fudim, Pablo; Curso de Auditoría Forense, Quito, 2004; auspiciantes: United States Agency for International Development USAID, Proyecto “Sí se Puede” y Contraloría General del Estado.
- Maldonado, Milton; Auditoría Forense Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera, Quito, Editora Luz de América, primera edición, 2003.
- Norma Internacional de Auditoría 240 (Revisada), “La responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros”, aplicable en auditorías financieras de períodos que inicien a partir del 15 de diciembre de 2004.