



Aseorías y Tutorías para la Investigación Científica en la Educación Puig-Salabarría S.C.
José María Pino Suárez 400-2 esq a Lerdo de Tejada, Toluca, Estado de México. 7223898478

RFC: ATI120618V12

Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores.

<http://www.dilemascontemporaneoseduccionpoliticayvalores.com/>

Año: VII

Número: Edición Especial

Artículo no.:22

Período: Febrero, 2020.

TÍTULO: La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos.

AUTOR:

1. Máster. Darwin Vladimir Rivera Piñaloza.

RESUMEN: La investigación se fundamenta en determinar la auditoría forense como herramienta de prevención de fraude en las organizaciones, la misma que se encargará de obtener evidencias de tipo penal, ya que está especializada en determinar los fraudes y delitos de las funciones públicas y privadas; por lo que se considera esencial crear una cultura de concientización para poder aplicar también a cada una de las actividades operativas, financieras y de cumplimiento de una organización y así establecer una seguridad razonable en la información que se presenta a terceras personas, ya que las actividades son realizadas por personas y el riesgo siempre va existir el papel de auditor forense es establecer mecanismos de control y seguridad para poder minimizar los riesgos.

PALABRAS CLAVES: auditoría forense, herramienta, delitos.

TITLE: Forensic audit as a tool in crime detection.

AUTHORS:

1. Máster. Darwin Vladimir Rivera Piñaloza.

ABSTRACT: The investigation is based on determining the forensic audit as a fraud prevention tool in organizations, which will be responsible for obtaining criminal evidence, since it is specialized in determining the frauds and crimes of public and private functions; therefore, it is considered essential

to create a culture of awareness to be able to also apply to each of the operational, financial and compliance activities of an organization and thus establish reasonable security in the information presented to third parties, since the activities They are carried out by people and the risk will always exist the role of forensic auditor is to establish control and security mechanisms to minimize the risks.

KEY WORDS: forensic audit, tool, crimes.

INTRODUCCIÓN.

A diario se conocen noticias sobre el incremento en la corrupción, lavado de dinero, fraude corporativo, contable y financiero, postal, bancario; bancarrotas, contabilidad agresiva, maquillaje de cuentas y balances, triple contabilidad, contabilidad engañosa o impropia, práctica contable de baja calidad, asociación múltiple para ocultar deudas, sobornos, compensaciones exageradas a ejecutivos y uso de información privilegiada, entre otras, todo lo cual pone en tela de juicio a quienes gobiernan las corporaciones y a quienes las controlan (Cano C & Lugo C, 2009).

El fraude es la mayor preocupación en el ambiente de los negocios en la actualidad, por lo que combatir este flagelo se ha convertido en uno de los objetivos corporativos tanto a nivel privado como gubernamental, y debido a estas crecientes necesidades toma fuerza de nuevo la denominada Auditoría Forense (Cano C & Lugo C, 2009).

Para (Cano & Lugo , 2004) la Auditoría Forense muestra un modelo práctico encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento del uso eficaz de los recursos del estado y de las empresas privadas, los cuales deben ser administradas de forma racional para garantizar la prestación de un servicio adecuado a la sociedad.

Actualmente, se observa en el país, un amplio movimiento contra la corrupción, este tipo de actividades resultan positivas y deben ser estimuladas, ya que la sociedad tiende a ser más consciente de la corrupción; por lo tanto, se exige que se tomen medidas efectivas para castigar a los culpables.

Hasta el momento, las pruebas que aportan las auditorías tradicionales no son suficientes y la impunidad se sigue manifestando a diario, es por esto que la auditoría forense es una técnica más especializada y sobre todo un tema que como contadores debemos investigar y poner en práctica.

La auditoría forense es una auditoría especializada en la obtención de evidencias para convertirlas en pruebas, las cuales se presentan en el foro; es decir en las cortes de justicia, con el propósito de comprobar delitos o dirimir disputas legales. Actualmente, se vienen desarrollando importantes esfuerzos mediante auditorías de cumplimiento y auditorías integrales que deben ser reforzadas con procedimientos legales de investigación, para minimizar la impunidad que se presenta ante delitos económicos y financieros, como la corrupción administrativa, el fraude corporativo, lavado de dinero y activos.

La auditoría forense fue utilizada como herramienta para suministrar pruebas fiscales, en la actualidad el fraude, la corrupción y asociados al lavado de activos justifican el papel de auditoría forense en donde fortalece y obliga a los profesionales a desarrollar propuestas innovadoras, que ayuden al auditor forense a manifestar su informe con elevado nivel de seguridad, de tal forma que sea un elemento valioso para prevenir y detectar el lavado de activos. Surge precisamente como una variante de la auditoría que busca aplicar procedimientos que permitan obtener evidencias que apoyen al poder judicial ante la comisión de actos fraudulentos (Ríos, 2014).

En la actividad empresarial, la auditoría forense surge con los intentos por detectar y corregir el fraude en los estados financieros.

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. La auditoría forense parte del supuesto de que no hay empresa que no pueda estar expuesta al fraude; por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de la corrupción. El problema de la prueba (en general), así como el de la evidencia (de auditoría) adquieren

una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas en las cortes judiciales.

DESARROLLO.

La auditoría forense.

El término forense originariamente se asocia con la medicina legal y con quienes la practican, inclusive la mayoría de las personas identifican este vocablo con necropsia y autopsia (examen y disección de un cadáver, para determinar las causas de su muerte).

Observando su taxonomía, el término forense corresponde al latín forensis, que significa público y su origen del latín forum que representa el foro, plaza pública donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; por extensión, sitio en que los tribunales oyen término asociado a la Auditoría y determinan las causas; por lo tanto, lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competen y para ello aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro, en la actualidad, la corte (Ocampo et. al, 2010).

Para ratificar lo expuesto hemos indagado sobre los principales términos y conceptos de Auditoría Forense y que nos ayudaron al mejor entendimiento de esta rama de la Auditoría, así como su importancia en el sector financiero, evolución en el ámbito nacional e internacional siendo una ciencia poco conocida en el País y aplicada por la Contraloría General de Estado en el control de bienes públicos y a nivel internacional promovida por instituciones de carácter privado y regulada mediante normativas internacionales como se pueden citar la más importantes; Ley Sarbanes-Oxley y Acuerdo de Basilea II.

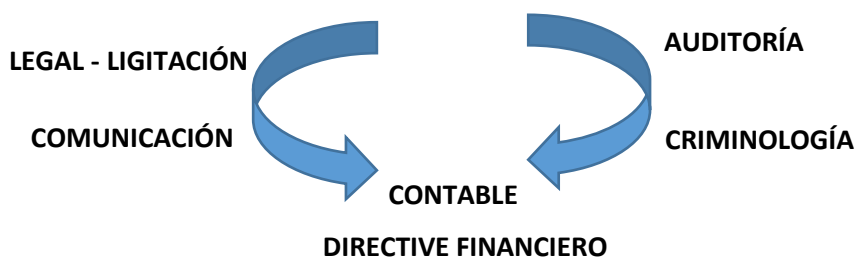
La trascendencia de tener un mejor gobierno corporativo dentro de las empresas, se ha transformado en una tendencia mundial cada vez más importante, es así que varios países como Francia, Alemania,

Canadá, Australia, India y Japón, están adoptando nuevas reglas y regulaciones. El factor que impulsa ese interés en las regulaciones es mantener la confianza del mercado abordando y mitigando en forma directa el riesgo de que se produzcan fraudes. La Auditoría Forense está presente en cada una de estas acciones previniendo, disuadiendo y detectando situaciones que puedan provocar fraudes en las empresas de manera que no se produzcan pérdidas económicas. Entre los principales aportes de la Auditoría Forense podemos citar los siguientes:

- Persuade y persigue los crímenes económicos.
- Obtiene y proporciona pruebas y evidencias que son válidas y aceptadas en los tribunales judiciales en procesos relacionados con crímenes y delitos económicos.
- Desarrolla técnicas específicas para la detección y análisis de la corrupción.
- Asiste a las compañías en la identificación de las áreas críticas y/o vulnerables y ayuda a desarrollar sistemas y procedimientos para prevenir y manejar los riesgos de fraude en esas áreas.
- Fuente suficiente para sancionar a los culpables de delitos económicos.

El Auditor Forense.

Entre las capacidades, conocimientos y/o habilidades que debe tener un auditor forense está una fuerte base de conocimientos contables, también unos sólidos conocimientos de auditoría, podemos nombrar una valoración de riesgos y de control, y es muy importante que entienda el ámbito legal sobre el cual debe trabajar como litigante.



FUENTE: Conocimientos y Habilidades del Auditor Forense.

Generalmente se requieren de los siguientes atributos para un auditor forense:

- Una mentalidad investigadora.
- Una comprensión de motivación.
- Habilidades de comunicación, persuasión y una habilidad de comunicar en las condiciones de ley.
- Habilidades de mediación y negociación.
- Habilidades analíticas.
- Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones.

Características del Auditor Forense.

El auditor forense debe ser un profesional altamente capacitado, experto conocedor de: contabilidad, auditoría, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación, legislación penal y otras disciplinas (Ocampo, et. al., 2010).

En cuanto a su formación como persona, el auditor forense debe ser objetivo, ético, independiente, justo, honesto, inteligente, astuto, sagaz, planificador, prudente, precavido.

Sobre la base de su experiencia y conocimiento el auditor forense debe ser intuitivo, un sospechado permanente de todo y de todos, capaz de identificar oportunamente cualquier síntoma de fraude, su trabajo debe ser guiado siempre por el escepticismo profesional.

Sobre la base de su experiencia y conocimiento, el auditor forense debe ser intuitivo, un sospechado permanente de todo y de todos, capaz de identificar oportunamente cualquier síntoma de fraude, su trabajo debe ser guiado siempre por el escepticismo profesional.

El auditor forense es un profesional valioso y altamente necesario en nuestra actual sociedad, es uno de los llamados a combatir la corrupción financiera, pública y privada.

Alberto Mantilla en su obra “Auditoria 2003” describe: “De manera especial, se resalta la mentalidad investigativa (detectivesca) como la habilidad básica, la cual va con creces mucho más allá de la

mentalidad auditora tradicional. Esta última, se basa en la limitación del alcance como resultado de la materialidad, y en el uso del muestreo para recolectar evidencia.

El auditor forense no se puede restringir a la materialidad ni al muestreo, necesariamente tiene que basarse en los procesos judiciales determinados en la ley. En este sentido, requiere de creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común, sentido de negocios, y confidencialidad.

Características de la Auditoría Forense.

A continuación, se presenta un cuadro que resume las principales características de la auditoría forense.

CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FORENSE	
Propósito	Prevención y detección de fraudes. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.
Alcance	El período que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría)
Orientación	Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado, y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/ o irregularidades.
Normatividad	Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.
Enfoque	Combatir la corrupción financiera pública y privada
Auditor a cargo (Jefe de Equipo)	Profesional con formación de auditor financiero, Contador Público Autorizado
Equipo de Apoyo	Multidisciplinario: abogados, ingenieros en sistemas (auditores informáticos) investigadores (públicos o privados), agentes de oficinas del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía o ejército, especialistas.

FUENTE: Badillo, 2008).

Fases de la Auditoría Forense.

Aunque en cuanto a las fases de la Auditoría Forense existen varios planteamientos, coinciden en lo importante. La Auditoría Forense en su planeación y ejecución debe ser totalmente flexible, pues depende del caso y se presentan ciertas particularidades.

En el siguiente cuadro se detallan las fases de una Auditoría Forense:

FASES DE LA AUDITORÍA FORENSE	
FASE 1. Planificación.	<p>En esta fase el auditor forense debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtener un conocimiento general del caso investigado, • Analizar todos los indicadores de fraude existentes, • Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional). • Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios • Como para considerar procedente la realización de la auditoría forense • Al planificar una AF debe tomarse el tiempo necesario, evitando extremos como la planificación exagerada o la improvisación.
FASE 2. Trabajo de Campo.	<p>En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación. Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario.</p> <p>El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo, el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daño moral o similar.</p>
FASE 3. Comunicación de Resultados.	<p>La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente. Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos).</p>
FASE 4. Monitoreo del caso	<p>Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad.</p>

FUENTE: Badillo, Jorge, 2008)

Fraudes Contables.

Según (Bernaté, 2007), la categoría de fraudes contables se encuentran todas las conductas criminales que ocasionan un daño, bien sea de manera intencional o por negligencia, así como aquellos hechos en donde se valen de las computadoras como método, medio o símbolo para la comisión del ilícito.

El fraude contable como ya se ha mencionado, tiene que ver directamente con el mal manejo de la información financiera, de manera que el maquillaje de los estados financieros viene a ser una de las principales formas de ejecución de esos fraudes.

El fraude contable como ya se ha mencionado, tiene que ver directamente con el mal manejo de la información financiera, de manera que el maquillaje de los estados financieros viene a ser una de las principales formas de ejecución de esos fraudes.

Modalidad	Prácticas
Registros de ingresos ficticios	<ul style="list-style-type: none"> • Registrar ventas de bienes o servicios que no han ocurrido • Involucrar clientes falsos • Registrar ingresos de clientes legítimos con facturas que se elaboran y no se tramitan • Reservar los ingresos físicos en el siguiente período • Mantener estas situaciones en forma permanente mientras sea necesario mostrar promedios en ventas. • Sobrevalorar artificialmente las facturas de clientes reales
Operaciones ficticias en periodos de corte	<ul style="list-style-type: none"> • Registrar ingresos o gastos en períodos que no corresponden • Trasladar ingresos o gastos entre períodos, con el fin de incrementar o disminuir utilidades • Registrar ingresos futuros sin la certeza de su materialización • Registrar cobranzas o litigios que no están resueltos • Contabilizar contratos a largo plazo como ya percibidos o viceversa
Valuación incorrecta de activos	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilizar activos de largo plazo como de corto plazo • Sobrevalorar a cuentas por cobrar o inventarios a expensas de los activos de largo plazo • Sobrevalorar activos fijos y otros activos • Valorar los inventarios en forma ficticia mediante conteos inexactos • Incrementar los costos unitarios • Omitir el traslado de inventarios al costo de ventas • Manipular informes de recepción y despachos • Simular mecanismos de terceros • Sustituir inventarios por otros elementos

	<ul style="list-style-type: none"> • Manipular registros extracontables para justificar asientos fraudulentos • Dejar de reconocer cartera de difícil cobro con el fin de no disminuir el saldo de las cuentas por cobrar • Manipular asientos y comprobantes para ocultar apropiación indebida de recaudos de cartera • Registrar activos o activos fijos en forma ficticia • Valorar incorrectamente los activos
Obligaciones y gastos ocultos	<ul style="list-style-type: none"> • Omitir pasivos y gastos • Contabilizar gastos como activos • Omitir el registro de gastos y deudas con terceros • Ocultar facturas, extractos o cuentas de cobro y en un período distinto solicitarlas de nuevo a los proveedores • Registrar inversiones de capital como gastos • Registrar en períodos diferentes devoluciones y descuentos con el fin de presentar mayores ventas netas
Información complementaria incompleta o inexacta	<ul style="list-style-type: none"> • Omitir divulgación de información relacionada con pasivos • Omitir el informe de obligaciones contingentes • Ocultar en eventos subsecuentes, decisiones judiciales o pronunciamientos de entidades reguladoras para no evidenciar malas actuaciones gerenciales • Ocultar a la junta directiva, asamblea o junta de socios, los fraudes o indicios de fraude encontrados • Omitir revelación de operaciones con partes relacionadas no autorizadas o mal intencionadas.

Fuente: Tipología: Fraudes Contables y de Estados Financieros.

Técnicas de la Auditoría Forense.

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

Para el desarrollo de la auditoría y en especial, la forense, se tienen en cuenta diferentes formas de llevarlas a cabo y que en la gran mayoría de los trabajos se complementan, ya que éstas no son excluyentes.

Para (Sánchez, 2006) en su libro de control interno, estas metodologías se denominan técnicas de auditoría y las ha clasificado en cinco grupos, con procedimientos diferentes, en esta investigación se tuvieron en cuenta las siguientes:

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

Objetivo de la Auditoria Forense.

Los principales objetivos de la Auditoría Forense son los siguientes:

- Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas.
- Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.

- Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.
- Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.

Características de la Auditoría Forense.

Se pueden identificar varias características de la auditoría forense. A continuación, se presenta las principales:

- **Propósito:** Prevención y detección del fraude financiero; debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.
- **Alcance:** El período que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría).
- **Orientación:** Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores e irregularidades.
- **Normatividad:** Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.
- **Enfoque:** Combatir la corrupción financiera, pública y privada.

Tipos o clases de Fraude.

Si bien el fraude es un concepto legal amplio, en el contexto de la auditoría de estados financieros, el fraude se define como un error intencional en los estados financieros. Las dos principales categorías de fraude son: informes financieros fraudulentos y malversación de activos.

Informes Financieros Fraudulentos.

Los informes financieros fraudulentos son un error u omisión intencional en las cantidades o revelaciones con la intención de engañar a los usuarios. La mayoría de los casos de informes financieros fraudulentos implican errores intencionales de cantidades, y no revelaciones. Las omisiones de cantidades son menos comunes, pero una compañía puede sobrevaluar los ingresos al omitir las cuentas por pagar y otros pasivos financieros.

Aunque la mayoría de los casos de informes financieros fraudulentos comprenden la sobrestimación de activos e ingresos u omisión de pasivos financieros y gastos en un intento por sobrevaluar los ingresos, es importante observar que las compañías con frecuencia sobrevalúan sus ingresos. Para las compañías que no cotizan sus acciones al público, esto se puede hacer con el propósito de reducir el impuesto sobre la renta.

Las empresas también pueden sobrevaluar los ingresos cuando las entradas son altas, para crear una reserva de entradas o «reservas de colchón» que se pueden utilizar para incrementar los ingresos en periodos futuros. A esta práctica se le conoce como manejo del ingreso o administración de ingresos. La administración de ingresos comprende las acciones deliberadas que implementó la administración para cumplir con los objetivos de ingresos. El manejo de ingresos es una forma de administración de ingresos en la cual los ingresos y egresos se cambian entre periodos para reducir la fluctuación de las entradas.

Una técnica para el manejo de ingresos es reducir el valor del inventario y demás activos de una compañía adquirida al momento de la adquisición, lo que generan entradas altas cuando se vendan los activos posteriormente. Las compañías también pueden sobrevaluar de manera deliberada las reservas para obsolescencia de inventario y las estimaciones para cuentas dudosas en periodos de ingresos más altos.

Aunque con menos frecuencia, varios casos notables de informes financieros fraudulentos implican la revelación inadecuada.

Malversación de Activos.

La malversación de activos es el fraude que involucra el robo de los activos de una entidad. En varios casos, las cantidades involucradas no son materiales para los estados financieros; sin embargo, la pérdida de los activos de la empresa es una preocupación importante de la administración, y es probable que el umbral de materialidad de la administración para el fraude sea mucho menor que el umbral de materialidad utilizado por el auditor para los fines de los informes financieros.

El término de malversación de activos, por lo general, se utiliza para referirse al robo que involucra a empleados y otras personas dentro de la organización; por ejemplo, la Association of Certified Fraud Examiners estima que el promedio que la compañía pierde por fraude es el 16% de sus ingresos. Sin embargo, gran parte de este fraude involucra a partes externas, como el robo de mercancías en tiendas y engaños por parte de los proveedores.

La malversación de activos normalmente se perpetra a niveles inferiores en la jerarquía de la organización. Sin embargo, en algunos casos excepcionales, la administración está implicada en el robo de activos de la compañía.

Otra forma similar de clasificar o tipificar los fraudes, es la siguiente:

- **Fraude Corporativo.** - El fraude corporativo es la distorsión de la información financiera realizada por parte o toda la alta gerencia con ánimo de causar perjuicio a los usuarios de los estados financieros que fundamentalmente son:

- ✓ Prestamistas.
- ✓ Inversionistas.
- ✓ Accionistas.
- ✓ Estado (sociedad).

A este tipo de fraude, el SAS 99 lo denomina «reportes financieros fraudulentos». Otros autores lo denominan «revelaciones financieras engañosas», «fraude de la administración», «crimen corporativo» o «crimen de cuello blanco».

- **Fraude laboral.** - es la distorsión de la información financiera (malversación de activos) con ánimo de causar perjuicio a la empresa. Uno o varios empleados fraudulentamente distorsionan la información financiera para beneficiarse indebidamente de los recursos de la empresa (activos: efectivo, títulos valores, bienes u otros). Cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para perjudicar a un tercero están actuando en colusión

La Evidencia Forense.

Uno de los asuntos más críticos en el examen forense; es la obtención de evidencia, y que ésta sea válida y aceptada en los tribunales judiciales. Los auditores forenses tienen que obtener evidencia para apoyar una investigación relacionada con un crimen económico, asunto que a menudo conlleva mucho tiempo y esfuerzo.

En términos judiciales, la evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente requiere estar vinculada con los asuntos tipificados por la ley; por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría.

La evidencia, se diferencia de la prueba, ya que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. La evidencia se clasifica como directa y circunstancial:

- **Evidencia directa.** - Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de sus sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la corte (tribunal).
- **Evidencia circunstancial.** - Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros, tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

Tanto la evidencia directa como la circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada.

Otra forma de clasificar la evidencia, es en documental y secundaria:

- **Evidencia documental.** - Es aquella que está contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente de la evidencia oral. La regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo. Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero éstos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.
- **Evidencia secundaria.** - Es aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilms, escaneado,

transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.). De hecho, tiene que tener una vinculación directa con el hecho que se pretende probar. (Rozas Flores, 2009)

En el presente estudio, se emplea una investigación de carácter cualitativo, mismo que ha sido desarrollado más directamente para la tarea de verificar o de confirmar teorías y que en gran medida; es decir, generar perspectivas teóricas desde una perspectiva holística.

Este tipo de investigación se realiza a través de un prolongado e intenso contacto con el campo o situación de vida, por otro lado, este diseño es abierto, flexible, construido durante el trabajo de campo.

A su vez, se utiliza el método analítico, ya que es un proceso cognoscitivo, que consisten en descomponer un objeto de estudio separando cada una de las partes del todo para estudiarlas en forma individual.

Con lo expuesto en los párrafos precedentes, podríamos indicar que a través de la Auditoría Forense podemos establecer información básica sobre este tipo de auditoría, la misma que nos permite determinar herramientas, métodos y procedimientos que se utilizan para identificar un fraude.

Evolución de la Auditoría Forense a nivel nacional e internacional.

La auditoría forense ha tomado fuerza en los últimos años debido al crecimiento de los índices de fraude y corrupción que han surgido a nivel mundial (El Financiero, 2015):

- Zine Al-Abidine Ben Ali, expresidente de Túnez, acusado de robar hasta 2.6 millones de dólares de los tunecinos. Sus cómplices lograron evadir la justicia.
- El órgano rector del fútbol mundial, FIFA. Los altos funcionarios de la FIFA son acusados de robar millones. Existen 81 casos detectados de lavado de dinero.

- Petrobras, el gigante petrolero estatal de Brasil. Se reportan alrededor de 2 mil millones de dólares en sobornos a políticos.
- Viktor Yanukovich, expresidente de Ucrania. Acusado de malversación de fondos, millones en activos estatales terminaron en manos privadas, según las acusaciones en su contra.
- Isabel Dos Santos, hija del presidente de Angola, José Eduardo Dos Santos. Es la mujer más rica de África con una riqueza valuada en unos 3.4 millones de dólares. Angola tiene la más alta tasa de mortalidad infantil, según UNICEF.
- Fundación Akhmad Kadyrov, organismo de Chechenia para el desarrollo social y económico. Usa una intrincada red de compañías falsas; ofrece lujosos regalos a actores de Hollywood.
- Tráfico de jade en Myanmar, uno de los mayores robos de recursos naturales. El tráfico del material deja unos 31 mil millones de dólares en ganancias, que benefician a capos de la droga e impulsan un conflicto armado que ha dejado más de 100 mil desplazados.
- China Communications Construction Company, grupo constructor controlado por el Estado. Se encuentra en la lista negra de distintos organismos internacionales.
- Felix Bautista, senador de la República Dominicana. Se habría enriquecido con millones de dólares en fondos del Estado. Es dueño de más de 150 propiedades pese a tener un salario bajo. Sus conexiones políticas parecen hacerlo intocable.
- Banco Espírito Santo, dirigido por el magnate Ricardo Salgado. El banco portugués habría permitido hechos de corrupción en todo el mundo. Malas prácticas sistémicas habrían llevado a uno de los colapsos corporativos más grandes de Europa, obligando a un rescate de más de 5 mil millones de euros.
- Sistema político del Líbano, la corrupción sistémica en el gobierno, autoridades e instituciones.

- Teodoro Nguema Obiang, hijo del presidente de Guinea Ecuatorial. Cuenta con un imperio global multimillonario mientras que en el país 75 por ciento de la población vivía en la pobreza en 2006. Figura clave en investigaciones por lavado de dinero en Francia.
- Ricardo Martinelli, expresidente de Panamá, y sus aliados cercanos. Acusado de desviar 100 millones de dólares de dinero oficial, a la par de violar derechos humanos.
- Mohamed Hosni Mubarak, derrocado presidente de Egipto. Acusado de desviar mil millones de dólares de fondos oficiales.

Y los casos de corrupción de la última década en Ecuador, la lista es larga:

- Caso Odebrecht.
- Petroecuador.
- Singue.
- Petrochina.
- INA Papers.
- Aportes ilegales a la campaña de Alianza País, etc.

La Fiscalía identificó 90 procesos abiertos y los agrupó en 20 casos de corrupción, que conmocionan al Ecuador.

Se dice que a través de la historia se han realizado diferentes tipos de auditoría, tanto al comercio como a las finanzas con la finalidad de ratificar si la información presentada es real y confiable. De esta manera, la auditoría tomaba fuerza ya que se requería controlar el manejo adecuado del dinero y bienes de las empresas, a la vez que se implementaba el control interno como medio de detección de fraudes.

Con el pasar de los años, las técnicas de auditoría se han ido perfeccionado y la auditoría tradicional ha evolucionado y modificándose de acuerdo a las necesidades de las empresas, es así que hoy en día existen diferentes tipos de auditoría tales como: auditoría financiera, auditoría de gestión, auditoría

ambiental, auditoría operativa y auditoría forense; esta última es la más sofisticada y se ha convertido en una herramienta básica para la buena administración y control económico.

La auditoría forense ha evolucionado y en la actualidad no solo se relaciona directamente con los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre: Contravenciones fiscales, corporativas y fraudes.

El campo de esta auditoría es amplio y requiere profundos conocimientos de derecho civil, penal, tributario, financiero y otras normas o leyes que estén dentro del marco legal de cada país; es decir, el auditor forense debe ser una persona muy preparada en el ámbito investigativo.

Hoy en día existen organismos internacionales para la aplicación e inspección de la auditoría forense, la mayoría de organizaciones busca perfeccionar al auditor forense implementando normas y técnicas que se utilizan en esta auditoría y proporcionando la información suficiente para elaborar una auditoría forense. Una de las principales organizaciones es La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que provee a sus miembros y partes interesadas, un marco de trabajo para normas de auditoría y las directrices para la buena gobernanza. Ecuador a través de la Contraloría General del Estado ha pasado a ser miembro de esta organización la cual ofrece información relevante acerca de las principales técnicas de detección, prevención y eliminación de fraudes.

CONCLUSIONES.

Uno de los principales retos de la disciplina contable es la prevención de la corrupción del fraude corporativo, así como las formas de hacer negocio cambian también lo hacen las formas de defraudar. Por lo que se debe contar con técnicas y procedimientos para detectar y cuantificar el fraude financiero con el fin de brindar confianza a los usuarios internos y externos de la información financiera.

Por medio de la auditoría forense no solo nos ayuda a la detección de crímenes económicos sino a la prevención de los mismos, porque el fraude de los estados financieros se comete con mayor regularidad por quienes certifican o dictaminan los mismos, debido a que deben ser castigados los crímenes económicos y así poder establecer un compromiso con las empresas para realizar controles y monitoreo constante de aquellos riesgos que se presentan para así disminuir su probabilidad de ocurrir.

El auditor forense es un profesional con formación y funciones diferentes de otros auditores y su campo de actuación es normalmente interdisciplinario.

La Auditoría Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafos técnicos, informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones.

Si bien es cierto la Auditoría Forense va mucho más allá de la auditoría convencional, ya que se encarga de investigar a fondo cuando ocurren fraudes, se trata de recolección de pruebas y evidencias, para identificar y castigar culpables en diferentes delitos.

Para enfrentar dicha situación, se puede decir que la existencia de un modelo para la realización de la Auditoría Forense, con las características propias de los modelos de control y de investigación, basado en procedimientos y técnicas existentes en la Auditoría financiera o Interna, debe permitir contar con un nuevo enfoque y nuevas herramientas que ayuden a detectar y combatir los delitos cometidos por parte de empleados deshonestos o patrocinadores externos contra los bienes de las personas, empresas y de las organizaciones en general.

Las instituciones están amenazadas de ser utilizadas por el crimen organizado para el lavado de dinero, la financiación del terrorismo, el secuestro, la corrupción, el fraude, el sabotaje y el hurto. Cada vez estos delitos adquieren más fuerza, fomentados en gran medida por una creciente complejidad en los negocios, las transferencias de fondos entre diferentes países, los riesgos

implícitos en el trato con diferentes culturas y un mayor uso de las tecnologías de la información en la gestión de los negocios. Todo ello ha llevado a un mayor riesgo que asumen empresarios y entidades de los más diversos sectores y países, porque las empresas no cuentan con controles eficientes y eficaces que les permita mitigar estos riesgos.

Una herramienta para enfrentar dicha situación, es la Auditoría Forense, con las características propias de los modelos de control y de investigación, basados en protocolos internacionales de cumplimiento y aplicando la normativa legal vigente, siguiendo procedimientos y técnicas existentes en la Auditoría Interna, que ayuden a detectar, prevenir y combatir los delitos cometidos por parte de empleados deshonestos o patrocinadores externos contra las bienes de las personas, empresas y demás organizaciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Badillo, Jorge (2008). Auditoría Forense/Más que una especialidad profesional una misión para prevenir y detectar el fraude financiero. Quito-Ecuador. Gráfico acuarela.
2. Bernaté, F. (2007). Delitos de Falsedad en Estados Financieros. Bogotá-Colombia: Universidad del Rosario.
3. Cano, C., & Lugo, C. (2004). Auditoria Forense de la Investigación Criminal de Activos. Bogotá: Eco.
4. Cano C, D., & Lugo C, D. (2009). Auditoría Forense. Bogotá: Ecoe Ediciones.
5. El Financiero, (2015). Los 15 casos de corrupción más grave del mundo. Recuperado de: <https://www.elfinanciero.com.mx/mundo/los-15-casos-de-corrupcion-mas-graves-segun-transparencia-internacional>
6. Mantilla, S.A. (2003). Auditoría 2005. Bogotá: Ecoe Ediciones

7. Ocampo S, C.A.; Trejos Buriticá, O. I.; Solarte Martínez, Guillermo Roberto. Las técnicas forenses y la auditoria. *Scientia Et Technica*, vol. XVI, núm. 45, agosto, 2010, pp. 108-113 Universidad Tecnológica de Pereira. Pereira, Colombia. Disponible en: <https://www.coursehero.com/file/35689090/Auditoria-Forensepdf/>
8. Ríos, B. O. (2014). Auditoria Forense fraudes contables y delitos de cuello blanco. *Ventana Científica*, 1(7), 60–63.
9. Rozas Flores, A. E. (2009). Auditoría forense. *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*.
10. Sánchez, C. (2006). Auditoría de estados financieros. *Práctica moderna integral*. Segunda edición. México. Pearson educación. Disponible en: https://issuu.com/opvallar/docs/gabriel_sanchez_curiel_-_auditor_a

BIBLIOGRAFÍA.

1. Arellano, D. (2017). Corrupción como proceso organizacional: comprendiendo la lógica de la desnormalización de la corrupción. *Contaduría y Administración*, 62(3), 810-826.
2. Banco Mundial. (2009). *Las múltiples caras de la corrupción. Aspectos vulnerables por sectores*. Washington, D.C.: Banco Mundial.
3. Blázquez, M., & Peretti, M. F. (2012). Modelo para gestionar la sustentabilidad de las organizaciones a través de la rentabilidad, adaptabilidad e imagen. *Estudios Gerenciales*, 42.
4. De La Torre, M. (2017). Responsabilidad Social Corporativa y Auditoría Interna, una exigencia global imperativa. *Revista Metanoia*, 3(3), 113-126.
5. De La Torre, M. (2016). Lavado de Activos: Situación actual del Ecuador frente al GAFI. *Revista Publicando*, 3(8), 317-334.
6. Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. d. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: Mc GRAW- HILL.

7. Sánchez, J. (2010). La corrupción en el sector privado: debate en torno a su inclusión en el Código Penal. Cuadernos del Tomás (2), 207-225.

DATOS DEL AUTOR.

1. **Darwin Vladimir Rivera Piñaloza**, Magister en Auditoría Integral. Docente de la Facultad de Ciencias Administrativas, Gestión Empresarial e Informática de la Universidad Estatal de Bolívar-Ecuador. Correo electrónico: vladirivera@hotmail.com

RECIBIDO: 9 de enero del 2020.

APROBADO: 20 de enero del 2020.