

**UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MATATIPAC, S.C.**

**Con estudios incorporados a la UNAM Clave 8854**



**“AUDITORÍA FORENSE COMO  
INSTRUMENTO DE FISCALIZACIÓN”**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**PRESENTA**

**VIRIDIANA DE ANDA PARRA**

**ASESORES:**

C.P. Abel Ortiz Prado

Lic. Rosalba del Carmen Brambila Moreno

Tepic, Nayarit. Noviembre de 2005



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

***No hay peor pecado que hacer mal uso  
de los recursos que pertenecen al pueblo.***

***Las conductas que se valen de trampas  
para aprovecharse de las ventajas  
que proporcionan los cargos públicos  
merecen la peor condena de la sociedad  
y por ende, el más severo de los castigos.***

***Auditoría Superior de la Federación***

## **DEDICATORIAS**

La presente investigación esta dedicada a mi familia,  
especialmente a mis padres y hermanos  
Gracias por su apoyo incondicional  
el cual me fortaleció para la  
realización y culminación de este proyecto.

# INDICE

## INTRODUCCIÓN

### CAPITULO I

#### REVISIÓN DE LA LITERATURA

1.1 FISCALIZACIÓN .....	¡Error! Marcador no definido.
1.1.1 Objetivos De La Fiscalización .....	¡Error! Marcador no definido.
1.1.2 Antecedentes De La Fiscalización .....	¡Error! Marcador no definido.
1.1.3 Proceso De Fiscalización .....	¡Error! Marcador no definido.
1.1.3.1 Auditoría .....	¡Error! Marcador no definido.
1.1.3.2 Auditoría Gubernamental .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2. PRÁCTICAS DE CORRUPCIÓN .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.1 Motivación .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2 Teorías Sobre La Corrupción .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.1 Teoría de la información asimétrica .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.2 Teoría de “Asociación diferencial” de Edwin O. Sutherland	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.3 Teoría sobre “la motivación delictiva” de Donald R. Casey	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.4 Teoría de la anonimidad de E. Durkheim .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.5 Teoría de la variedad de oportunidades .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.6 Teoría de la ocultación .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.7 Teoría de la colusión mínima y de la colusión generalizada	¡Error! Marcador no definido.
1.2.2.8 Teoría del triángulo del fraude .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3 Delitos Cometidos Por Servidores Públicos .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.1 Conflicto de intereses .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.2 Ejercicio indebido de funciones .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.3 Abuso de autoridad .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.4 Coalición .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.5 Concusión .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.6 Intimidación .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.7 Ejercicio abusivo de funciones .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.8 Tráfico de influencias .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.9 Cohecho .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.10 Peculado .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.11 Enriquecimiento ilícito .....	¡Error! Marcador no definido.
1.2.3.12 Delitos cometidos en custodia de documentos	¡Error! Marcador no definido.
1.3 INTRODUCCIÓN A LA AUDITORIA FORENSE .....	¡Error! Marcador no definido.
1.3.1 Significados Etimológicos De Auditoría Forense	¡Error! Marcador no definido.
1.3.2 Definición De Auditoría Forense .....	¡Error! Marcador no definido.
1.3.3 Campo De Aplicación De Auditoría Forense .....	¡Error! Marcador no definido.
1.3.4 Principios Básicos De Auditoría Forense .....	¡Error! Marcador no definido.
1.3.5 Objetivo De Auditoría Forense .....	¡Error! Marcador no definido.
1.3.6 Usuarios De Auditoría Forense .....	¡Error! Marcador no definido.

- 1.3.7 Habilidades Necesarias En Un Auditor Forense ¡Error! Marcador no definido.
- 1.3.8 Diferencia Entre La Auditoría Financiera y Forense ¡Error! Marcador no definido.
- 1.3.9 Ciencias Auxiliares De Auditoría Forense ..... ¡Error! Marcador no definido.
- 1.3.10 Ciclo De La Auditoría Forense ..... ¡Error! Marcador no definido.
- 1.3.11 Aportes De Auditoría Forense ..... ¡Error! Marcador no definido.
- 1.4. ANTECEDENTES DE AUDITORIA FORENSE ..... ¡Error! Marcador no definido.
- 1.4.1 Leyes ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.4.1.1 Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero de los EE.UU. de 1977 (Ley FCPA) ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.4.1.2 Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Ley SO -107 P.L. 204) ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.4.1.3 Ley General de Control Interno de 2002 (Ley 8292) ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.4.1.4 Marcos de Control y su uso en la auto - evaluación ¡Error! Marcador no definido.
- 1.5 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.5.1 Control Interno ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.5.1.1. Tipos de controles internos ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.5.1.2 Objetivos del control interno ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.5.2 Prácticas Corporativas De Evaluación Del Control Interno ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.5.2.1 Taller del Informe COSO – Autoevaluación del control interno (AEC) ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.5.2.2 Indicadores de Fraude ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.5.2.3 Programas y Controles Antifraude ..... ¡Error! Marcador no definido.
- 1.6 FASES DE LA AUDITORIA FORENSE ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.1 Definición y Reconocimiento Del Problema .... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.2 Planeación De La Auditoría Forense ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.2.1 Programa de Auditoría Forense ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.3 Recopilación De Información y Evidencias ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.3.1 Atributos de la evidencia: ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.3.2 Técnicas para la obtención de la evidencia: ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.3.3 Criterios sobre la evidencia ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.3.4 Clasificación de la evidencia ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.3.5 Validez de la evidencia ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.4 Fuentes De Información ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.4.1 Información externa ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.4.2 Información interna ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.5 Análisis e Interpretación De La Evidencia ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.5.1 Papeles de Trabajo ..... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.5.2 Análisis e Interpretación de la evidencia externa ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.5.3 Análisis e Interpretación de la evidencia interna ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.5.4 Análisis e interpretación de declaraciones falsas ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.5.5 Análisis e Interpretación de la evidencia en un ambiente electrónico ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.6 Comunicación De Resultados ..... ¡Error! Marcador no definido.
  - 1.6.7 Elaboración Del Informe De Auditoría Forense ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.7.1 Características del informe de Auditoría Forense ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.7.2 Impacto sobre el alcance de los procedimientos de Auditoría Forense ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.7.3 Mecanismos que puede emplear el auditor forense para contrarrestar los mecanismos de defensa. .... ¡Error! Marcador no definido.
    - 1.6.7.4 Determinación de responsabilidades ..... ¡Error! Marcador no definido.

## CAPITULO II

### 2.1 METODOLOGIA

2.1.1 Objeto..... ¡Error! Marcador no definido.

2.1.2 Material..... ¡Error! Marcador no definido.

2.1.3 Procedimiento ..... ¡Error! Marcador no definido.

## CAPITULO III

3.1 CONCLUSIONES..... ¡Error! Marcador no definido.

3.2 RECOMENDACIONES ..... ¡Error! Marcador no definido.

## BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCIÓN

En el ámbito federal, estatal y municipal es común que algunos servidores públicos lleven a cabo dentro de su función pública prácticas de corrupción.

Las prácticas de corrupción como son el tráfico de influencias, enriquecimiento ilícito, conflicto de intereses, abuso de autoridad, coalición, intimidación y cohecho entre muchas más, son los mayores males que afectan a la administración pública; es por eso que en nuestro país y en países extranjeros existe una preocupación por combatirlos y mejorar los sistemas de rendición de cuentas de los diferentes niveles de gobierno.

La sociedad es testigo de cómo pasan algunos servidores públicos por los cargos y no se refleja un beneficio para la ciudadanía, sino al contrario, la mayoría de ellos se ven involucrados en cuestiones de señalamientos por desviaciones de recursos públicos, que no llegan a ser mas que “escándalos momentáneos” en los medios de comunicación y no trascienden en una sanción; los cargos públicos se han convertido en el medio de “asegurar el futuro”, porque algunos funcionarios terminan su mandato el cual es muy corto y saben que no tendrán una permanencia por cuestiones políticas, con una serie de bienes que resultaría imposible haberlos adquirido con el sueldo, por ejemplo residencias y automóviles de lujo, cuando debería ser lo contrario, tener la obligación de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observados en el desempeño de su empleo, cargo o comisión.

En los últimos años se puede apreciar el esfuerzo que realizan los gobiernos federal y estatal para combatir las prácticas de corrupción, mejorar los sistemas de rendición de cuentas y transparentar el manejo y administración de los recursos públicos a través de la publicación de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, el establecimiento del Instituto Federal de Acceso a la



Información Pública, la aprobación de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, la creación de la Comisión Intersecretarial para la Transparencia y el Combate a la Corrupción, así como el Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal; por su parte en el estado de Nayarit se publicó la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública y en consecuencia se creó la Comisión Estatal para la Transparencia y Acceso a la Información Pública.

El estado ha creado sus órganos de control, entre ellos la fiscalización, cuya labor es en el estado de Nayarit la función de revisión y control sobre los aspectos de ingresos, egresos, custodia y aplicación de fondos y recursos públicos, esta función ha avanzado en el transcurso del tiempo, mediante la conformación de un ente profesional con autonomía técnica de los poderes del estado creando el Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit que sustituyó a la Contaduría Mayor de Hacienda, el cual ha evolucionado conforme a las necesidades de control exigibles para supervisar el correcto empleo de los recursos públicos; estos esfuerzos han contribuido considerablemente pero resultan todavía insuficientes, debido a lo extenso del alcance, la carencia de técnicas novedosas e instrumentos eficientes y eficaces que permitan aprovechar al máximo todos los recursos disponibles en la ejecución de una auditoría, es por eso que existen innumerables irregularidades e ilícitos en el manejo de los recursos que no son detectados, para determinar una sanción hacia los funcionarios públicos que los cometen y resarcir el daño patrimonial causado a la administración pública.

¿Es necesaria la aplicación de un novedoso instrumento denominado Auditoría Forense que contribuya a mejorar la función fiscalizadora aplicada a los entes públicos?

En nuestro país no existe la aplicación de la Auditoría Forense, este instrumento se ha venido desarrollando en otros países, principalmente en la iniciativa privada y en algunos casos en el ámbito de gobierno.

A raíz de la globalización se han acentuado los fenómenos de prácticas de corrupción, especialmente en las funciones de alta jerarquía con estructuras complejas en el campo privado y público, el hecho es incuestionable, las cuantías de defraudación son crecientes y los casos se repiten día a día.

Los escándalos en los grandes corporativos por fraudes millonarios en países extranjeros han detonado una serie de actividades que permiten supervisar y controlar de manera efectiva la administración y las finanzas, iniciándose con la aprobación de leyes y organizaciones mediante las cuales se establecen regulaciones específicas en materia corporativa, administrativa, contable y de auditoría, surgiendo en consecuencia, posterior a la aplicación de las mismas una nueva disciplina profesional denominada "Auditoría Forense"; algunas de estas regulaciones son:

- La Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero de los EE.UU. de 1977 (Ley FCPA).- Fue el primer instrumento legal que reconoció el control interno como un elemento importante en el combate contra la corrupción en los negocios.
- La Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Ley SO-107 P.L. 204).- Promulgada en los Estados Unidos a raíz de los "escándalos contables" al abrir el nuevo Siglo XXI, representa la reforma más profunda a las prácticas de los negocios.
- Ley General del Control Interno (Ley 8292).- Promulgada por el gobierno de Costa Rica, dirigida específicamente al control interno y enfocado al sector público.

- Comisión COSO (siglas que representan los organismos miembros).- Comisionado por los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los EE.UU -integrado por American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA)- definió en 1992 un nuevo marco conceptual del control interno con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos.
- “Administración de Programas y Controles Antifraude: Lineamientos para ayudar a evitar y disuadir el fraude”.- publicada en el 2002, por siete organismos profesionales de los Estados Unidos, identifica medidas que las entidades pueden implementar para evitar, disuadir y detectar el fraude.

Como se aprecia, existe preocupación en otros países por las prácticas de corrupción, por ello se han desarrollado y mejorado sistemas de detección y control diseñando como un instrumento más a la Auditoría Forense; en nuestro país se hace necesario instituir dicho instrumento mediante la aprobación de legislación referente a la aplicación de Auditoría Forense para combatir la ejecución de ilícitos que cometen los algunos servidores públicos.

La Auditoría Forense es relativamente nueva pero cada vez más importante; en un principio nace por la necesidad de detectar y corregir el fraude en los estados financieros; posteriormente ha desarrollado su campo de acción con el establecimiento de técnicas específicas para combatir las prácticas de corrupción y trabajar vinculada a la impartición de la justicia.

La Auditoría Forense parte del supuesto de que no hay empresa y que la intención es el dolo, es decir algunos funcionarios ven a su institución como una oportunidad de enriquecerse y no como la oportunidad de servir a la sociedad; por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo y efectivo de técnicas e instrumentos para la detección y análisis de la corrupción; adquiriendo una dimensión

nueva, dado que los resultados son útiles en la medida que pueden ser aceptados en las instancias judiciales, porque esta vinculado a la impartición de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizadas a la luz de todo el mundo.

Como se observa su campo es muy amplio, su novedad radica en la especialización que conlleva y las metodologías nuevas que utiliza para contrarrestar la corrupción.

El control de los ingresos y egresos en la Administración Pública no es tarea fácil y en ocasiones, los programas establecidos por los gobiernos para vigilar que sean utilizados bajo estricto apego jurídico resultan insuficientes. Por ello, se hacen presentes los reclamos de una sociedad cada día más exigente y resulta impostergable reforzar la estructura de la fiscalización mediante instrumentos novedosos y efectivos de comprobación y verificación del ejercicio honesto y eficiente de los recursos públicos, además que se permitan fiscalizar las acciones de los tres poderes de gobierno y de todas aquellas instituciones públicas que hagan uso de los recursos públicos para dar transparencia y garantizar que estos sean correctos.

Por lo tanto se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de corrupción, en apoyo a la fiscalización de cuentas públicas de los tres niveles de gobierno, así surge la Auditoría Forense, como la rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos.

La Auditoría Forense en sus inicios surge con el propósito de señalar los fraudes en los estados financieros, en consecuencia a la problemática que representan las prácticas de corrupción en la actualidad, se amplió su campo de acción por la necesidad de desarrollar técnicas específicas en la detección de todo tipo de ilícitos y estar vinculada a la administración de la justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público para el sustento de la autoridad judicial.

El concepto de responsabilidad por los recursos públicos, entendido como la obligación de salvaguardar la eficiencia en su aplicación, es muy importante en el desempeño del gobierno de nuestro país y un elemento de crucial importancia para una democracia saludable.

Los servidores públicos y los ciudadanos en general deben conocer si los recursos del gobierno están siendo aplicados y suministrados en forma eficiente, eficaz, económica y en conformidad con las leyes y reglamentos; también si los programas de gobierno están alcanzando sus objetivos y resultados propuestos y a que costo.

La fiscalización es un elemento clave para que el gobierno cumpla su deber de responder ante los entes fiscalizadores, esto les permite, a ellos y otros interesados, confiar en la información presentada sobre los resultados de los programas u operaciones.

Partiendo de la premisa de que revisión o fiscalización de la cuenta pública sólo se puede hacer de manera profesional mediante el ejercicio de la auditoría gubernamental en el ámbito público, la expedición de sus normas por el órgano de control constituye la base fundamental, pues a ellas se deberán apegar también los auditores externos contratados por las entidades públicas.

En nuestro país y en consecuencia en nuestro estado la auditoría gubernamental ha tenido un menor desarrollo. Esto se refleja incluso, en la escasa literatura del mercado. Los propios programas de estudio de la profesión de contador público, no integran en su currícula la auditoría gubernamental, o en algunos casos se aborda de manera muy superficial.

En el Estado de Nayarit la función de la revisión y fiscalización posterior de los ingresos y egresos de las cuentas públicas, comprobando que proceda conforme a las leyes y normas establecidas para el ejercicio, recae en el Congreso del Estado a través del Órgano de Fiscalización Superior, el cual es un ente con personalidad

jurídica propia, además de autonomía técnica y de gestión para el ejercicio de su función fiscalizadora.

La función de la fiscalización es una evaluación objetiva, sistemática y documentada, realizada por profesionales interdisciplinarios sobre las actividades operativas, administrativas y financieras de las instituciones públicas, cuyo producto final es un informe que incluye hallazgos, conclusiones y recomendaciones para promover la efectividad de las operaciones; así como la eficiencia y la eficacia en manejo de los recursos de la gestión pública.

Es por esto que se hace necesario, la creación de legislación en la que recaiga el marco jurídico para la aplicación de nuevas técnicas e instrumentos de auditoría gubernamental para el ejercicio de fiscalización de cuentas públicas que permitan detectar la problemática en cuestión de corrupción que sufren las instituciones públicas y en las que algunos servidores públicos aprovechan su categoría o nivel para cometer ilícitos. Es así como la utilización de la Auditoría Forense puede contribuir a contrarrestar las prácticas de corrupción.

## **Objetivos**

General:

- Analizar la práctica de la Auditoría Forense como un novedoso instrumento de fiscalización con el propósito de proponer su aplicación en el ámbito gubernamental.

Específicos:

- Determinar los beneficios que podrían generarse como consecuencia de la implementación de la Auditoría Forense como instrumento de fiscalización.

## **Limitaciones al estudio**

La fiscalización se realiza mediante la aplicación de la auditoría gubernamental, la cual se apoya en diversas técnicas y herramientas, siendo estas en ocasiones insuficientes en cuestión de detección de ilícitos cometidos por algunos servidores públicos, por lo que se hace necesaria la búsqueda de alternativas que contrarresten dichos actos, es por esto que en otros países se ha desarrollado un instrumento llamado "Auditoría Forense", el cual tiene como finalidad principal la detección y corrección de las prácticas de corrupción. En nuestro país no se ha desarrollado actualmente, pero resulta necesario un marco jurídico al respecto, para que las instituciones públicas encargadas de realizar la labor de fiscalización puedan utilizar dicho instrumento y de esta forma disminuir la corrupción que se genera en el ámbito gubernamental.

## RESUMEN

El presente estudio tiene como objeto el analizar como un instrumento de fiscalización, una novedosa técnica de auditoría, denominada Auditoría Forense; puede contribuir en la detección de las prácticas de corrupción que cometen algunos servidores públicos en las instituciones gubernamentales, debido a que constituyen un grave problema para el adecuado funcionamiento y control de los recursos en la administración pública de todos los ámbitos de gobierno; en nuestro país no existe legislación y práctica de dicho instrumento, ésta ha sido desarrollada y utilizada en otros países, contribuyendo a disminuir la corrupción de los mismos.

Como consecuencia el objeto de estudio esta constituido por éste novedoso y eficiente instrumento que se denomina Auditoria Forense, la cual es utilizada para contrarrestar los delitos e ilícitos cometidos por los funcionarios de las instituciones privadas y públicas.

Dada la disponibilidad de información al respecto de esta técnica, la investigación es documental realizada mediante el método descriptivo por medio de la observación no participativa a través del análisis de contenido.

La aplicación de la Auditoría Forense conlleva a que se abran espacios para que los particulares o los servidores públicos se manifiesten cuando tengan conocimiento de las prácticas de corrupción; el Informe de Resultados elaborado por el auditor forense, es parte de las pruebas y evidencias que se presentan ante las instituciones de procuración de justicia; así como la información disponible para el desarrollo de las tareas del auditor forense proporciona un amplio campo de acción en el cual se pueda obtener evidencia suficiente y competente como soporte de sus conclusiones.



# CAPITULO I

## REVISIÓN DE LA LITERATURA

### 1.1 FISCALIZACIÓN

La Fiscalización se ha visualizado principalmente como la herramienta de control para traer a juicio los resultados obtenidos de las acciones u obras que realizan los servidores públicos que conforman la administración pública.

La finalidad de traer a juicio estos resultados, es que sean analizados y/o evaluados por otras personas que no conforman a la instancia administradora y estas personas a su vez puedan dar una opinión independiente de esos resultados; opinión que puede servir como base para la toma de decisiones por parte de la instancia que ejerce el control.

Es importante aclarar que el término fiscalizar significa criticar las acciones que se realizan, es decir las acciones estarán encaminadas a demostrar que una cosa guarda la certeza con la cual fue plasmada en un informe, el cual es comunicado y por lo tanto criticado. Sin embargo, hay personas que confunden las acciones de fiscalizar, con las acciones de control, recordemos que el control es un poder que tienen las personas sobre otras personas y las actividades que involucren un proceso específico, pueden prever los acontecimientos y modificar las acciones para lograr sus objetivos; mientras que la fiscalización consiste en analizar esos objetivos logrados y en su caso censurarlos, hasta obtener los elementos suficientes para dar una opinión acerca de las acciones que fueron realizadas.

El fiscalizador tiene autoridad necesaria para reunir todas las pruebas o evidencias que demuestren que algo es o no censurable. En otras palabras, prueba con documentos, testigos y con el uso de la razón o decide en su calidad de autoridad, si

hay los elementos necesarios que comprueben la veracidad de los resultados obtenidos, o en su caso, la probable responsabilidad de alguien, para que las personas que ejercen el control (instituciones de procuración de justicia), valoren dicha opinión, tomen las medidas correctivas pertinentes, que en caso de encontrar culpable a alguien, se le puedan fincar las responsabilidades de acuerdo a la gravedad de la trasgresión comprobada. (Rodríguez, 2000).

En este mismo contexto, Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada consideran que la fiscalización no es más que “La acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de otros, considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la Ley”, (Adam, 1988), agregando también, que si tratamos de analizar a fondo el contenido de lo que se encuentra en esta simple definición, ésta considera todos los aspectos importantes de lo que significa fiscalizar y como se entiende en nuestro medio; es decir:

- La fiscalización motiva la acción de hacer o ejecutar una serie de movimientos para analizar y comprender las acciones de otros.
- La fiscalización evalúa y revisa la existencia de documentos, información, bienes, derechos y obligaciones, así como sistemas y mecanismos para realizar las cosas.
- La fiscalización realiza una serie de estudios y análisis para determinar la veracidad y la razonabilidad de lo que se está trayendo a juicio.

La fiscalización es el proceso mediante el cual se lleva a cabo la revisión, inspección y evaluación exhaustiva de la gestión pública. Esta actividad es vital para comprobar si las entidades públicas o privadas que reciben recursos públicos los administran, manejan y asignan conforme a lo establecido en las leyes, planes y programas vigentes. (Diagnostico General sobre Transparencia, Fiscalización y Rendición de Cuentas en México, 2003).

La fiscalización o la evaluación a que se someten los poderes del estado se basarán en la contabilidad de los registros y en la observación de los hechos. Del análisis de estas dos prácticas resultará la evaluación que justificará o reprobará, en su caso, las acciones emprendidas por las entidades públicas.

Según el glosario técnico de la Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental (ASOFIS), fiscalización es una crítica, así como, traer a juicio las acciones u obras de otros.

En otras palabras, es sujetar tanto a los organismos que componen a la administración pública como a los integrantes de ésta, a una inspección; donde este tipo de inspección consiste en decidir, en calidad de autoridad, si las acciones u obras emprendidas por los servidores públicos, se han desarrollado de acuerdo a lo que previamente, se había planeado, mostrando tanto sus cualidades como defectos o en su caso errores de ejecución. La finalidad de esta crítica, es llegar a cerciorarse o comprobar que las acciones y las funciones que se están analizando se encuentren circunscritas o apegadas a un marco de legalidad y de resultados deseados.

De lo anterior, Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada comentan que fiscalizar es una acción que circunscribe sólo a la acción gubernamental. Por lo que en base a esto, podemos mencionar, que fiscalizar es la acción exclusiva de organismos de gobierno, que buscan determinar a través del análisis que se desarrolla tanto a la documentación existente, como a la información que proporcionan, la certeza de las cifras y los programas realmente desarrollados que suscriben en el contexto de la Cuenta Pública.

Resulta entonces, que la fiscalización consiste en una serie de acciones apoyadas en técnicas específicas de investigación, que permiten a quienes las desarrollen, la certeza de la calidad de los registros y/o operaciones del ente público revisado. En este contexto, a la fiscalización se le encomiendan acciones como la verificación

documental, contable o financiera, determinando los hechos o bien determinando la legalidad de las operaciones.

La fiscalización tiene que ver con la comprobación y la comparación de los resultados, principalmente financieros del ente público, lo cual hace, a través de la revisión, tanto física como documental, es decir, por medio de estudios, análisis y evaluación de los documentos e informes de sistemas, mecanismos y procedimientos, dándole al aparato fiscalizador una certidumbre de los hechos, operaciones y acciones que se realizaron.

La fiscalización como proceso de revisión se centrará en acciones, las cuales se relacionarán con la búsqueda y obtención de pruebas que justifiquen los actos y/o actividades de la administración, emprendidas en un período de tiempo o ejercicio fiscal que demuestren el buen o mal uso en el manejo de las finanzas públicas.

### **1.1.1 Objetivos De La Fiscalización**

Es objetivo de la fiscalización, realizar la medición o cuantificación de los resultados obtenidos, que en un momento determinado obtuvo la entidad que se encuentre bajo revisión, o bien haciendo una evaluación o verificación de las acciones que realizan para alcanzar sus objetivos.

Para alcanzarlo, la fiscalización se apoyará en técnicas especializadas determinadas, siendo éstas la auditoría, las revisiones de gabinete o las inspecciones, es decir, que la fiscalización consistirá en la revisión de documentos, en las revisiones de los renglones que conforman los estados financieros, en la verificación de determinadas acciones, o en su caso todas ellas. Estos trabajos darán como resultado información que tiene como fin el cerciorarse de que todas las acciones y/o operaciones se hayan realizado de acuerdo a la normatividad existente. Con apego a sus funciones el fiscalizador podrá en un momento determinado opinar acerca del alcance del trabajo

realizado por los servidores públicos, de las operaciones y las acciones en un contexto general y será esta la base para que, quien ejerza el control (instituciones de procuración de justicia) pueda evaluar y dar una opinión final de los trabajos realizados en el ente público bajo revisión.

Desde esta óptica, la fiscalización tiene por objetivos el obtener las pruebas que demuestren el buen o mal manejo de los servidores públicos en las instituciones gubernamentales y el de emitir una opinión al respecto. Y si es necesario y se encuentra bajo sus funciones, podrá circular las recomendaciones necesarias que deberán guiar a éstos organismos hacia sus objetivos, o bien el dictamen que emitan en combinación de las pruebas obtenidas servirán de base para la evaluación global que desarrollarán las instituciones de procuración de justicia.

Tratándose del informe o dictamen que emita el órgano fiscalizador, este independientemente de los resultados que arroje, deberá centrarse en primer término a la validación de las cifras presentadas por la administración, sean éstas acordes a la realidad de la entidad pública o no; el alcance de los procesos de revisión que abarcarán los fiscalizadores en la comprobación tanto del activo, patrimonio, los gastos ejecutados, como de los financiamientos obtenidos, asentando la comprobación legal, contable y financiera de los mismos. En segundo término, el informe será acompañado de la obtención de pruebas que demuestren, en su caso, el desvío o las irregularidades presentadas en el manejo de los fondos, operaciones y activos de la entidad.

En síntesis, podemos señalar como objetivos de la fiscalización: la revisión, el estudio y el análisis, tanto cuantitativo como cualitativo de las acciones y/o operaciones realizadas por los servidores públicos que conforman una entidad gubernamental, a fin de comprobar en sus aspectos legal, contable y financiero los resultados obtenidos por esta última, poder determinar y opinar acerca de sí en la información que presenta, se encuentra la veracidad necesaria o no, es decir, en el supuesto de existir o no desviaciones en la realización de sus actividades.

### **1.1.2 Antecedentes De La Fiscalización**

Con una serie de reformas constitucionales y la publicación en el año 2000 de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, se instauró el actual sistema de fiscalización; se creó un nuevo órgano fiscalizador, la Auditoría Superior de la Federación (ASF), que sustituyó a la Contaduría Mayor de Hacienda, creándose las condiciones legales para establecer en el país un sistema más avanzado de rendición de cuentas y de fiscalización; sin embargo, eso no ha sido suficiente para erradicar la corrupción.

Las citadas reformas le dieron a la fiscalización rango constitucional y a la Auditoría Superior de la Federación (ASF) mayor autonomía de gestión y técnica, así como la facultad de integrar el informe de avance de la gestión financiera al proceso de fiscalización y a la ampliación del margen de revisión de la cuenta pública.

Principales beneficios en la instauración de la Auditoría Superior de la Federación (ASF):

- Autonomía técnica y de gestión.
- El informe del resultado de la revisión y fiscalización superior de la cuenta de la hacienda pública federal adquiere carácter público, una vez que se entrega a la Cámara de Diputados.
- Se le faculta para fincar responsabilidades directamente.
- Se precisa en la Constitución que los estados, municipios y los órganos autónomos pueden ser fiscalizados.
- Se privilegia la realización de auditorías de desempeño.

Por ejemplo, en el Estado de Nayarit la función de la revisión y fiscalización posterior de los ingresos y egresos de las cuentas públicas, comprobando que proceda conforme a las leyes y normas establecidas para el ejercicio, recae en el Congreso del Estado a través del Órgano de Fiscalización Superior, el cual es un ente con personalidad jurídica propia, además de autonomía técnica y de gestión para el ejercicio de su función fiscalizadora. (Manjarez, 2001).

### **1.1.3 Proceso De Fiscalización**

La fiscalización se enfoca como un proceso administrativo, por medio del cual, se siguen ciertos métodos para poder determinar si las fases o etapas del desarrollo de una o varias actividades llevadas a cabo, en un determinado tiempo y espacio se cumplieron cabalmente o razonablemente.

Las revisiones que siguen estos métodos o sistemas, son preestablecidas por la institución gubernamental precisamente para enterarse o tener la certidumbre de que tanto sus actos como sus actividades cuentan con el respaldo o justificación suficiente y que se encuentran dentro de un marco de legalidad. Los métodos usados, en muchas ocasiones son operaciones simples, que llevan a los datos y documentos, sometidos a la revisión, a una idea razonable de lo que fueron las operaciones financieras efectuadas por los servidores públicos de la administración.

El proceso administrativo de fiscalizar o revisar, que es una comprobación de los resultados obtenidos por la administración del ente público, tiene la facultad de valorar y estimar en términos monetarios y en términos cualitativos, la exactitud de los eventos y las características hasta el punto exacto, de donde y como se encuentran, en este caso, las finanzas de una entidad económica.

Por lo tanto, la fiscalización se apoya en los procesos, métodos y sistemas, para que a través de valorar, estimar y determinar la exactitud de las cifras presentadas, así

como sopesar los objetivos que fueron alcanzados por la administración de la institución pública, se pueda estar en condiciones de emitir una opinión sobre los resultados, o en su caso, emitir las recomendaciones sobre los mismos.

Para algunos autores, es el proceso por el cual las autoridades competentes se dan una idea razonable del uso, manejo y dirección, así como el desarrollo de las erogaciones de los recursos que componen las arcas públicas.

La fiscalización aún cuando esta relacionada básicamente con la actividad de revisión, se apoya esencialmente en los informes, reportes y datos que arroja el sistema contable. La contabilidad es el instrumento por medio del cual, la administración del organismo se da cuenta de los resultados obtenidos durante el periodo que se están realizando las acciones, o fueron realizadas, así como también, es objetivo de la contabilidad, plasmar la información que servirá de base para el establecimiento de planes y programas, informar de la situación real del ente público y es el elemento clave para la toma de decisiones.

La fiscalización se desarrollará en base a técnicas especiales de comprobación de dichos datos, las cuales son:

- Glosa de cuentas.- Es la explicación y verificación de sistemas, el manejo de recursos y la aplicación de los principios contables; a través de éste procedimiento, se hacen los comentarios a la información presentada para su revisión; se desarrolla estrictamente en el contenido del documento, centrándose en la exactitud numérica.
- Inspección.- La revisión se basa en los sistemas de información, el manejo de los recursos y la aplicación de los principios contables y administrativos, cerciorándose tanto física como documentalmente de los hechos; valida las acciones realizadas o generadas con los logros o resultados alcanzados por la administración de los organismos públicos.



- Auditoría .- Es el soporte básico que se utiliza en la fiscalización y revisión de las cuentas públicas y a través de sus técnicas podrá dar la suficiente justificación y la razonabilidad para que los auditores puedan, sin ningún impedimento, dar una opinión con el suficiente respaldo de haber analizado a detalle el documento presentado.

### **1.1.3.1 Auditoría**

Si la contabilidad no tuviera ningún punto donde se le hiciera comentario alguno, no tendría caso de existir la comprobación de las operaciones y por lo tanto, la auditoría no existiera en este plano, ya que ésta es una comprobación de las cifras y de los procesos, para que la persona que la utiliza como herramienta pueda emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cuentas, principalmente. En este sentido, la auditoría esta estrechamente vinculada con la contabilidad y podemos mencionar que el proceso de la auditoría es un juicio que se forma por el manejo y ejercicio de los recursos que las instituciones realizan a través de un periodo razonable de tiempo, determinando si la presentación de la información, es la apropiada o no; el concepto que se le ha dado a la auditoría, ha tenido algunas modificaciones a través de este siglo, esencialmente extendiendo sus procedimientos, para que produzca información confiable y real, para que el auditor pueda eficaz y eficientemente dar una respuesta más apegada a la realidad de dicha entidad. En la actualidad, existen múltiples definiciones acerca del tema, por lo que, sólo nos abocaremos a algunas de éstas:

- La auditoría es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una entidad, y se realiza para determinar el grado de exactitud de los mismos. (Franco, 1983).
- La auditoría es un proceso sistemático para obtener objetivamente la evidencia, acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos a

- fin de evaluar las declaraciones a la luz de criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas. (Diefliese, 1998).
- La auditoría es una crítica mediante influencias basadas en los datos presentados en los estados financieros analíticos y sintéticos, para conocer los defectos en la administración de la institución, especialmente por lo que hace a sus finanzas. (Anzures, 1997).

En estas definiciones encontramos elementos tales como la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes, la evaluación de las afirmaciones hechas por las instituciones al manifestar la situación que guardan sus finanzas, así como se menciona, es una crítica de cómo se encuentra plasmada la información, todo esto con el fin de conocer el grado de exactitud de las cifras, comparar los datos y hechos, con apoyo en las técnicas de la contabilidad para cerciorarse de que fueron transcritas correctamente y conocer si existen defectos en la administración. La auditoría permite que a través de procesos de análisis, tanto los auditores, como las personas que solicitan que se lleve a cabo estos trabajos, se cercioren o tengan una idea razonable de que los recursos que fueron utilizados en un periodo de tiempo determinado, fueron destinados a los propósitos de la entidad.

### Objetivos de la Auditoría

La auditoría precisa que los asientos hechos en la contabilidad y plasmados en los estados financieros están de acuerdo con la verdad, dentro de las limitaciones que este término supone, es decir, mediante la auditoría se examinan dichos documentos, el auditor reconocerá si son ciertos los valores que figuran en el activo y en el pasivo, así como, si son igualmente ciertas las cifras del patrimonio.

De estas precisiones hechas por los auditores, se podrá en un momento determinado conocer si el balance puede ser falso o no, o si la información que está alterada, fue por circunstancias intencionales o por descuido de las personas que elaboran estos

documentos, ya sea que se haya omitido partidas o porque el activo o pasivo figuren con otro valor distinto al debido. Estos errores de omisión o de valuación al capitalizarse, figuran como el campo de acción de la auditoría, que como mencionamos, es una herramienta que sirve para tener la certidumbre de que los recursos que conforman a una institución, bien sea privada o pública, fueron en su momento bien utilizados.

Pero no sólo la revisión de las cifras y la exactitud de las mismas constituyen los objetivos de la auditoría, ya que este proceso es más versátil que estas operaciones de valoración, es decir, la auditoría también compara, no sólo las cifras, sino las acciones de los funcionarios de la institución y más específicamente los actos de éstos. En un plano más amplio, la auditoría determina la eficiencia con que trabaja la institución, determina asimismo, la funcionalidad de los procesos de trabajo de los individuos involucrados en la misma. Y todo esto con el único fin de circunscribir a los funcionarios de más alto nivel a una realidad de la institución, que hasta cierto grado afecta o pudiera afectarla al no corregir el mal funcionamiento de los individuos o los procesos de trabajo.

La auditoría tiene aplicación en el ámbito privado y público; teniendo en este último una denominación especial conocida como Auditoría Gubernamental.

### **1.1.3.2 Auditoría Gubernamental**

La auditoría gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución (programa o ejercicio) en las instituciones del sector público.

Las auditorías a las entidades de la administración pública, se han enfocado principalmente al control y la evaluación del gasto público, comprendiendo entre sus funciones las siguientes:

- La fiscalización permanente de los activos, pasivos, ingresos, costos y erogaciones.
- Seguimiento del desarrollo de la ejecución de los programas.
- La medición de la eficiencia y eficacia de las acciones de los servidores públicos.

La auditoría gubernamental tiene por objeto examinar las operaciones de las entidades de la administración pública cualquiera que sea su naturaleza, estos exámenes podrán ser de tipo financiero, operacional, de resultados de programas y de legalidad.

Las auditorias que se desarrollan en la administración pública se sujetarán a:

- Analizar las operaciones, transacciones, registros e informes.
- Evaluar los sistemas y procedimientos de la administración pública.
- Comprobar el cumplimiento de las normas y de las disposiciones legales.
- Examinar la asignación y la utilización de los recursos financieros, humanos y materiales.
- Revisar el cumplimiento de los objetivos y metas fijados.
- Analizar y opinar sobre la información que produzca la entidad.

El propósito fundamental de la auditoría gubernamental no es detectar fraude, sino más bien prevenirlos, porque es la responsabilidad propia de la administración de la entidad pública.

Debe tenerse en cuenta que la naturaleza y alcance de la auditoría en el sector público pueden verse afectados por la legislación, reglamento, ordenanzas y disposiciones generales. Estos requerimientos pueden afectar la capacidad de la auditoría para aplicar su criterio, dado que la autoridad puede hacer lo que la ley le permite y el particular lo que la ley no le prohíba; además de las responsabilidades

formalmente asignadas respecto a la detección de corrupción, el uso de fondos públicos tiende a imponer un nivel superior a los temas de corrupción, el auditor gubernamental puede verse requerido a responder a expectativas, sobre todo cuando existe un manejo mediático.

El auditor gubernamental debe diseñar acciones de manera que ofrezca garantía razonable de que se detecten errores, irregularidades o actos ilícitos que pudiera repercutir substancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros. La auditoría gubernamental constituye un aspecto esencial de la fiscalización ya que persigue velar por la integridad y validez de las cuentas públicas y el presupuesto, del mismo modo se plantea el manejo de los recursos públicos de conformidad a las leyes y reglamentos vigentes, para lo cual el auditor gubernamental esta obligado a diseñar la auditoría de manera que ofrezca una garantía razonable de que se detecten ilícitos que pudieran afectar los resultados.

La aplicación de las normas legales aplicables le permitirán al auditor gubernamental sobre la base de su juicio profesional, ejercer su labor en los casos de evidencia de corrupción, en el desarrollo de su trabajo, debe elaborar un informe especial con el sustento legal y técnico, para que las instancias correspondientes, efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata.

### Objetivos de la Auditoría Gubernamental

El objetivo de la auditoría gubernamental consiste en obtener la evidencia suficiente y objetiva, para que las afirmaciones que elaboren y rindan los responsables de la administración pública, se sostengan o se sancionen, en su caso. En otras palabras, es determinar el grado de veracidad entre las afirmaciones y los criterios establecidos para el desarrollo de cualquier actividad, para luego comunicar los resultados obtenidos a las instancias correspondientes.

La auditoría gubernamental tiene por objetivos:

- Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales.
- Determinar la razonabilidad de la información financiera.
- Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación al cumplimiento de los recursos asignados, de los planes y programas aprobados de la institución pública examinada.
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.
- Fortalecer el sistema de control interno de la institución pública auditada.

El examen y la evaluación de los resultados del ente gubernamental son atendidos desde dos ámbitos de competencia, es decir, es examinado por el personal facultado por la misma entidad ejecutora, constituyendo una auditoría interna (contraloría); y por personal que se designe por dependencias externas a la misma institución (Órganos de Fiscalización Superior).

Las auditorías gubernamentales realizadas por órganos internos o personal facultado por la entidad ejecutora tiene la obligación de sujetarse a una evaluación más operacional, ya que los resultados de la práctica de auditoría serán sobre la base de los servicios prestados por dependencias y organismos, teniendo cuidado en el grado en que los funcionarios públicos cumplen sus responsabilidades y obligaciones (lealtad, eficacia y eficiencia). La función evaluadora se realiza a través de las contralorías, que como sabemos, son los órganos de control, el cual sigue los lineamientos que describen la calidad de los procedimientos, buscando y documentando las acciones de los servidores públicos en sus tareas de administración de los recursos de la hacienda pública. Las auditorías gubernamentales externas o las auditorías practicadas por órganos independientes de la dependencia ejecutora, tienen como finalidad la evaluación objetiva de las

afirmaciones relativas a los actos y/o actividades de la administración pública, basándose principalmente en el examen a los estados financieros de la entidad, sus registros contables, la aplicación de las políticas y en la observación del control interno de la entidad. La práctica se desarrollará por personal ajeno al manejo de los recursos públicos e independiente de la entidad ejecutora, en la actualidad esta actividad ha estado desarrollándose por los Órganos de Fiscalización Superior, que sustituyen (en la mayoría de las entidades federativas del país) a la Contadurías Mayores de Hacienda, que son los órganos técnicos del Congreso.

Dentro de las facultades de los Órganos de Fiscalización Superior en las entidades federativas, se encuentran la de examinar y controlar las gestiones financieras y la obligación de examinar las cuentas públicas que presentan, el gobierno del Estado y principalmente los gobiernos municipales, así como de los organismos descentralizados y de participación estatal y/o municipal. En este sentido, cabe hacer mención que la línea que sigue este órgano para fiscalizar, será a través de la auditoría gubernamental externa, que en el carácter de autoridad máxima de la entidad se le denominará superior, ya que no existirá otro mayor jerárquicamente hablando que ella misma.

#### Clasificación de la Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental, cuyo tipo se define por sus objetivos, se clasifica en:

##### *Auditoría Financiera*

Comprende los estados financieros y los informes de ejecución presupuestaria. Tiene como objetivo determinar si los estados financieros de la institución pública auditada presenta razonablemente la información financiera, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo de acuerdo a las Normas de Contabilidad.

Se verificará que los bienes y servicios se hayan adquirido oportunamente, a precios razonables, en la cantidad, con la calidad pactadas y en las condiciones estipuladas en los contratos; que las erogaciones se hayan ajustado a las presupuestadas, que los recursos se hayan destinado a los programas para los que fueron aprobados y en su caso, que las modificaciones presupuestales se hayan autorizado conforme a la normatividad aplicable; y que las operaciones se hayan registrado en la contabilidad conforme a la naturaleza del gasto y respaldo con la documentación justificativa y comprobatoria correspondiente.

### *Auditoría de Sistemas*

El propósito principal de las auditorías de sistemas es evaluar el control interno, tanto para opinar al respecto como para fines de planeación de auditorías financieras de otra índole.

Con este propósito, se verificará que el ente público auditado haya establecido formalmente sistemas y procedimientos para garantizar el cumplimiento de los objetivos de control y que tales mecanismos sean idóneos y se apliquen en forma adecuada.

Las auditorías de sistemas se referirán necesariamente al diseño y aplicación de los sistemas y procedimientos en uso y no a los que operaron o debieron operar en el ejercicio sujeto a revisión. Sin embargo, en la medida en que aporten suficientes elementos de juicio respecto al ambiente de control, permitirán opinar fundadamente sobre la operación en general y en su caso, identificar áreas de riesgo susceptibles de revisarse con otros enfoques y criterios.

### *Auditoría de Obra Pública.*

En los sujetos de fiscalización que hayan ejercido gasto de inversión en obras públicas, se revisarán los contratos correspondientes o una muestra representativa de ellos, que se hayan realizado todos los estudios previos necesarios para la



ejecución de los trabajos; que las obras se hayan ejecutado de conformidad con los programas y proyectos respectivos y de acuerdo con las normas generales y específicas de construcción de la dependencia, órgano descentralizado o entidad; que las erogaciones correspondan a las presupuestadas y a los volúmenes de obra ejecutados; que los precios unitarios coincidan con los estipulados en los contratos y en su caso, que los precios unitarios extraordinarios y los ajustes de costos se hayan calculado y aplicado correctamente; y que las obras se hayan supervisado por las entidades, para garantizar la calidad en su ejecución.

### *Auditoría de Evaluación del Desempeño*

Dirigidas a comprobar si los entes públicos fiscalizables alcanzaron con eficiencia y eficacia los objetivos y metas fijados en los programas y subprogramas a su cargo y a verificar tanto el estado que guardan los programas y los presupuestos, como los resultados de su ejecución en función de los objetivos, estrategias, recursos y prioridades de los programas sectoriales e institucionales, en su caso, de corto y mediano plazos.

Para la evaluación de programas se aplicarán criterios fundamentales, como eficiencia, eficacia y congruencia. Se entenderá por eficiencia la relación que exista entre las metas alcanzadas y los recursos erogados en su consecución; por eficacia, el grado en que se cumplan las metas programáticas; y por congruencia, la correspondencia que deberán guardar los objetivos y metas de los programas evaluados tanto con los programas institucionales y sectoriales de corto y mediano plazos como las prioridades establecidas.

Su objetivo es evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores del Estado, respecto al grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la institución pública que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente.

Tiene los siguientes propósitos:

- Determinar si la institución pública adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas.
- Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que producen los resultados deseados.

### *Auditoría de Legalidad*

Si bien la verificación de la observancia del marco legal aplicable es inherente a toda auditoría, sin importar su naturaleza, las auditorías gubernamentales de legalidad se orientarán específicamente a comprobar que el ente público auditado cumpla con las disposiciones legales que les sean aplicables, sobre todo por lo que corresponde a sus instrumentos jurídicos básicos (de creación, organización, representación, etc.) a efecto de constatar la legalidad de sus actuaciones, el correcto funcionamiento de sus órganos jurídicos y la adecuada protección de sus intereses.

Es deseable que las auditorías de legalidad, al igual que las de sistemas, se efectúen como complemento de las auditorías financieras y de otra índole, a fin de que los resultados de las distintas revisiones permitan formarse una opinión más cabal de las materias examinadas. (Manual General de Auditoría del Órgano de Fiscalización Superior del Estado, 2002)

### *Auditoría Especial*

Las auditorías gubernamentales especiales consisten en investigar denuncias de diversa índole, por ejemplo desviaciones de recursos públicos, así como de los procesos licitatorios, del endeudamiento público y cumplimiento de contratos de gestión gubernamental, entre otros. (Universidad Católica de Santo Domingo, 2002)

Es de suma importancia dichos señalamientos, que se efectúan a los servidores públicos, dado la insuficiente transparencia (consiste en poner a disposición de la sociedad la información que se origina en la administración pública, con el fin de que la sociedad pueda evaluar el desempeño de las autoridades encargadas) y rendición de las cuentas públicas (obligación de todos los servidores públicos de dar cuentas, explicar y justificar sus actos) esto origina la factibilidad para que los servidores públicos cometan actos de corrupción sin que se vean afectados por una sanción, mediante la cual se puede resarcir el daño causado.

Las auditorías gubernamentales no han provisto a las instituciones encargadas del ejercicio de fiscalización de una herramienta capaz de controlar la corrupción que se genera en las entidades públicas, esto ha llevado a países extranjeros a buscar nuevas alternativas en la ejecución de la Auditoría Gubernamental, encontrando un modelo de auditoría denominado Forense, diseñado para dar un mayor control sobre las acciones de los altos funcionarios y de los encargados del desarrollo de las funciones públicas y el uso de los recursos de que disponen para el servicio a todos los ciudadanos.

## **1.2. PRÁCTICAS DE CORRUPCIÓN**

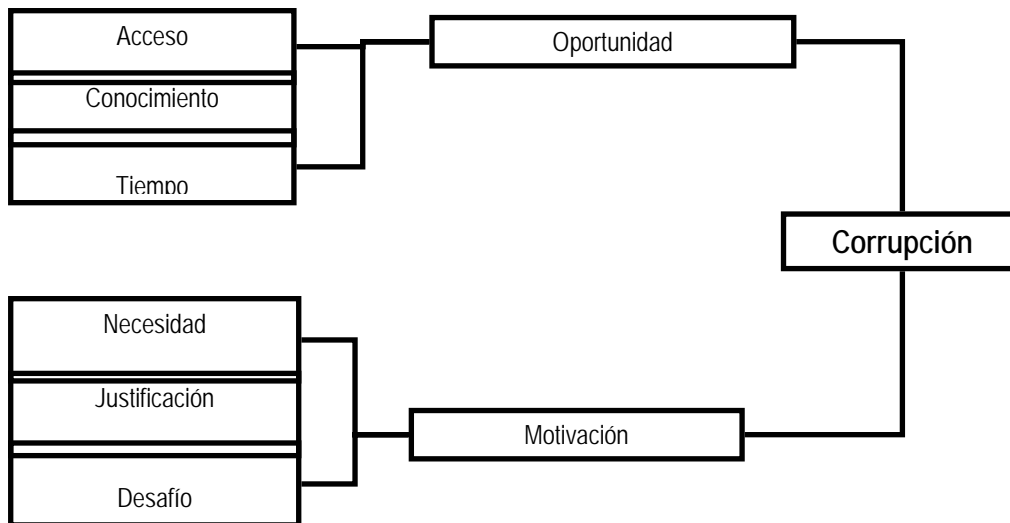
Como se ha explicado la fiscalización es el proceso que permite comprobar si las entidades que reciben recursos públicos los administran, manejan y asignan conforme a lo establecido, esto permite detectar si los servidores públicos efectúan su comisión, realizando prácticas de corrupción. Por consiguiente se hace necesario el analizar dichas prácticas.

Existe corrupción cuando una organización o persona, ilícitamente, antepone sus intereses particulares por encima de las organizaciones y/o personas y los ideales que ésta comprometido a servir.

La corrupción se define como el abuso de una posición conferida para servir al bien común, en provecho propio. En tal sentido, el corrupto traiciona el mandato y la confianza que en él o en ella se han depositado; consiste en un engaño deliberadamente planeado y ejecutado con el objeto de privar a otro de su propiedad o derechos. El silencio, cuando la fidelidad requiere expresión, constituye un engaño. Un aspecto relevante de la corrupción es que siempre requiere de al menos dos personas para concretarse. Es preciso que alguien esté dispuesto a pagar un soborno para obtener un beneficio indebido o ceder a la extorsión del corrupto para que la corrupción pueda materializarse. La corrupción es difícil de ser probada porque no existen registros de ella y porque normalmente no implica una apropiación indebida de los bienes de la organización en la cual el corrupto presta servicios, sino simplemente la prestación de un servicio regular a cambio de un soborno.

La corrupción se refiere a un acto intencional, en la administración pública se lleva a cabo por algunos servidores públicos, ya se trate de cualquier nivel jerárquico.

## Como se produce la corrupción



### 1.2.1 Motivación

Desarrollaremos los motivos y atributos comunes, cabe aclarar, que no se pretende con estos ejemplos hacer un análisis sociológico de los perfiles expuestos.

La generalidad de los casos ocurre cuando se suman motivo y oportunidad, siendo casos prácticamente aislados aquellos que se perpetran íntegramente desde el exterior de la organización.

Por esta razón el arma principal en las organizaciones gubernamentales para mitigar este riesgo, es la generación de un ambiente de control necesario que inhiba las prácticas de corrupción.

Los principales motivos son:

Codicia.- En estos casos se llega a convertir en una "bola de nieve", que por ejemplo, podría comenzar con la falsificación de comprobantes de gastos siguiendo con aspectos mas relevantes y cuando se alcanza un estilo de vida, que no pueden abandonar este círculo, por consiguiente se torna constante.

Problemas financieros.- La probabilidad de ocurrencia de la corrupción se ve incrementada ante la existencia de presiones de rendimiento, la escasez de liquidez y el incumplir con los convenios de préstamo.

Poca lealtad.- Podría ocurrir en el caso que la administración o la dirección de la entidad pública se sintieran mal remuneradas.

Venganza.- Se da en ciertos tipos de corrupción y las causales pueden variar desde el sentimiento de explotación que pueden sentir los servidores públicos, la ambición frustrada, la degradación de algunos funcionarios después de una reorganización o una contratación de nuevo personal, hasta la baja moral, producto de un despido masivo.

Aburrimiento.- Es el caso típico en los técnicos en sistemas informáticos, que al sentirse frustrados en su trabajo tratan de golpear al sistema. La motivación no está en el fraude en sí mismo, sino en alcanzar una meta "personal". Este tipo de motivación no es muy fácil de ser encontrada, pero debe tenerse en cuenta cuando exista empleada gente joven con altos conocimientos técnicos en comparación con la administración del ente público.

La motivación cambia, como todos los aspectos del comportamiento humano y está sometida a la acción de las fuerzas sociales externas.

Los efectos que las presiones sociales ejercen sobre la motivación personal no pueden cuantificarse, aunque de las investigaciones realizadas se desprende, que los cambios rápidos en la estructura de la sociedad y el delito corren ciertamente paralelos.

En un clima de crecientes expectativas y progresivo desempleo y permisividad, son cada vez más los servidores públicos que encuentran una forma de justificar su falta de honradez y de ver en el delito la respuesta a sus problemas, para esta situación existen varias teorías que explican el comportamiento del ser humano cuando efectúa actos de corrupción.

### **1.2.2 Teorías Sobre La Corrupción**

La interrelación entre una sociedad económica organizada y el comportamiento delictivo establece una serie de pautas, alternativas, crea prácticas y define vías de acción a partir de las cuales cabe realizar deducciones de carácter general.

Existen diferentes teorías que explican el comportamiento delictivo, mismas que se detallan a continuación.

#### **1.2.2.1 Teoría de la información asimétrica**

Robert Klitgaard.- Economista estadounidense, ha sido uno de los principales estudiosos del fenómeno de la corrupción y ha hecho dos aportes esenciales para su estudio.

El primero consiste en el desarrollo de la fórmula de la corrupción:

Corrupción: Monopolio + discrecionalidad – Transparencia

Cada uno de los términos de la fórmula se explica de la siguiente manera:

Monopolio. Consiste en la diversidad de oferta que un bien o servicio tenga en un determinado mercado que lo demanda. En tal sentido, los bienes provistos por el Estado tienen una tendencia mucho mayor a ser monopólicos que los bienes y servicios provistos por el sector privado.

Discrecionalidad. Consiste en la medida en que la decisión de prestación del bien o servicio está limitada por normas o contralor externo a la persona que toma tal decisión. Si quien decide tiene una autoridad inapelable y no está sujeto a normas que regulen cuando debe prestar y cuando denegar el servicio, puede actuar en forma totalmente arbitraria y con la expectativa de impunidad. En tales circunstancias, la tentación de utilizar en provecho propio el poder conferido crece considerablemente.

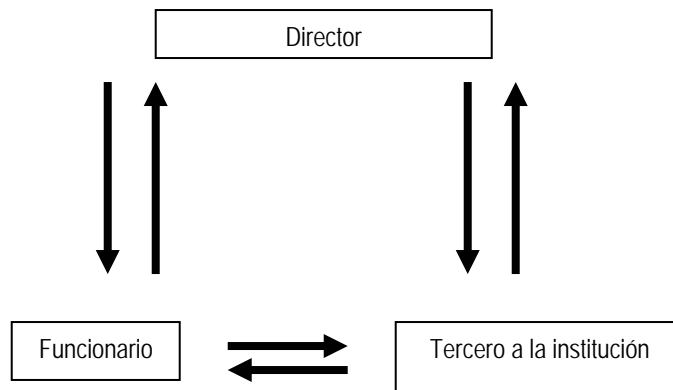
Transparencia. La forma más simple de aprender el concepto de transparencia es asimilarlo a su concepto literal. En oficinas abiertas y totalmente visibles desde el exterior, la posibilidad de recibir un soborno se complica en gran medida. Ello porque la corrupción en un ámbito literalmente transparente obliga a contar con la complicidad de un gran número de personas. Bastaría con que una sola de ellas denunciara tal comportamiento para que se produjeran serios trastornos para el funcionario deshonesto.

El restante y valioso aporte de Klitgaard a la comprensión del fenómeno de la corrupción es el llamado fenómeno de la información asimétrica. Klitgaard enuncia que las instituciones se conciben en teoría como un triángulo escaleno, en el cual los extremos más distantes representan el recorrido jerárquico que la información debe hacer desde la cúspide hasta la base.

El tramo más corto representa la transacción que un funcionario efectúa con un tercero a la institución.



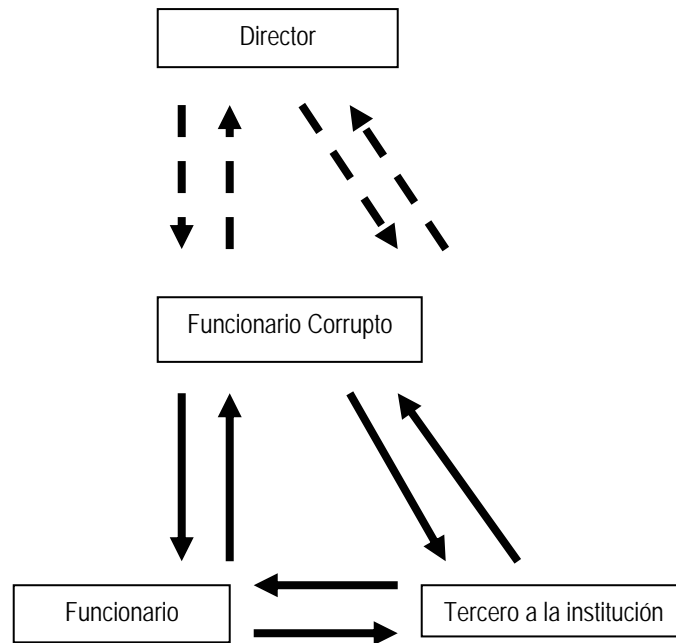
## El funcionamiento teórico de las instituciones



En este esquema ideal, todos los funcionarios son honestos, la información fluye libremente a través de toda la jerarquía de la institución y hacia los terceros que interactúan con ella. El único (y mínimo) inconveniente lo constituye la mayor distancia que existe entre el director y el tercero que interactúa con la institución, en relación con la distancia que existe entre ese tercero y el funcionario que efectúa la transacción con él, o entre el funcionario y el director. Esa potencial incompreensión entre el funcionario o el tercero y el director se atribuye a una estructura “burocrática”.

El funcionamiento real de las instituciones.

Según Klitgaard, la práctica de la corrupción distorsiona el funcionamiento de las instituciones generando interrupción y distorsión en la cadena de comunicaciones, conforme el siguiente efecto:



En el esquema precedente se grafican con la línea punteada los funcionarios y comunicaciones honestas, en tanto se representan con una línea continua los funcionarios y las comunicaciones distorsionadas por la corrupción.

Se visualiza que basta que haya un entendimiento o componenda entre el tercero a la institución y un funcionario de nivel intermedio, para que toda la red de comunicaciones que tienen relación con las transacciones correspondientes al individuo que ha corrompido al funcionario, resulte corrupta sin que la autoridad superior pueda tomar conocimiento de ello.

Efectos secundarios de la corrupción son los siguientes:

- a) No es necesario que los funcionarios ni el máximo nivel participen de la corrupción para que ésta tenga lugar.
- b) Para efecto del funcionamiento de las estructuras jerárquicas, es altamente probable que los funcionarios piensen que las órdenes corruptas que reciben de un

funcionario de jerarquía intermedia provienen del más alto nivel de la institución a la que pertenecen.

#### **1.2.2.2 Teoría de “Asociación diferencial” de Edwin O. Sutherland**

Asevera que el comportamiento delictivo se aprende por la asociación con quienes definen dicho comportamiento en términos favorables y por el aislamiento de quienes lo definen desfavorablemente. Los funcionarios, en las situaciones pertinentes, adoptan ese comportamiento tan sólo si el peso de las definiciones favorables es superior al de las desfavorables.

En otras palabras, la institución que logra crear un clima de honradez puede reducir sus pérdidas al asegurarse que los factores desfavorables hacia el delito contrarresten a los favorables.

#### **1.2.2.3 Teoría sobre “la motivación delictiva” de Donald R. Casey**

Los funcionarios en quienes se confía traicionan esa confianza cuando se ven a sí mismas con un problema financiero que no pueden compartir, adquieren conciencia de que dicho problema puede resolverse en secreto, violando la confianza en ellas depositada, siendo capaces, en tal situación, de encontrar las palabras que les permiten adecuar su concepción de sí mismas como depositarias de confianza, a su concepción de sí mismas como usuarios de bienes o fondos confiados.

#### **1.2.2.4 Teoría de la anonimidad de E. Durkheim**

Si las aspiraciones de los funcionarios están equilibradas por las oportunidades de que disponen para realizarlas, se produce un estado de satisfacción. Por el contrario, la corrupción se cultiva en el espacio existente entre aspiraciones y oportunidades. Si

las primeras no pueden realizarse mediante oportunidades legítimas, se emplearán para ello métodos no convencionales.

#### **1.2.2.5 Teoría de la variedad de oportunidades**

Todos los funcionarios tienen la posibilidad de cometer acciones de corrupción contra:

- La institución a la que pertenecen
- Terceros.
- Instituciones oficiales.

Intervienen tres factores:

- El acceso que el funcionario tenga o pueda conseguir a espacios físicos, bienes, cuentas y a lo que cobra cada día más importancia, los sistemas informáticos.
- La experiencia práctica o la destreza para determinar la oportunidad y explotarla.
- La disposición del tiempo necesario para planear y cometer prácticas de corrupción.

#### **1.2.2.6 Teoría de la ocultación**

Ajustándonos a su nivel básico, la corrupción es una realidad y su objetivo (lograr un beneficio ilegal reduciendo los bienes de la entidad) es claro y patente.

El funcionario introduce deliberadamente un elemento de confusión antes, durante o después de la comisión del acto delictivo, para ocultarlo o ayudar a su realización.

La autoprotección es un factor crucial en la cuestión de la ocultación. El sujeto pugnará por ocultar de la mejor forma que disponga, con el objeto de seguir lo que podría denominarse la vía óptima de ocultamiento.

Por ejemplo, las sustracciones dejan de ocultarse por dos motivos:

1 La ocultación no es necesaria, porque:

- Los registros no indicarán la pérdida,
- Aunque se descubra la pérdida, los registros no bastarán para identificar al corrupto (no hay rastro de detección),
- La víctima condonará la sustracción.

2 La ocultación no es viable, porque el corrupto no dispone de ningún medio para lograrla.

La ocultación puede definirse como la manipulación de un registro contable o la acción de falsear una realidad física, personal o institucional con el objeto de:

- Ocultar, disimular o modificar una discrepancia en un registro o inventario antes, durante o después de un acto de sustracción.
- Disimular, confundir o retrasar el descubrimiento de la responsabilidad del corrupto (para evitar su inculpación) o establecer una excusa viable para el comportamiento fraudulento.
- Permitir al funcionario obtener o continuar haciéndolo, un beneficio ilegal mediante el engaño.

Por regla general, el descubrimiento de la pérdida es el hecho que desencadena la investigación.

Por ejemplo, las formas de ocultamiento para permitir igualar inventarios físicos con registros pueden ser de dos formas:

- Mediante un falseamiento del valor de inventario físico.
- Mediante una manipulación de los asientos contables.

Se entenderá por falseamiento la falsificación de una realidad institucional, personal o física; y definiremos manipulación como la falsificación de un asiento o registro contable.

#### **1.2.2.7 Teoría de la colusión mínima y de la colusión generalizada**

La colusión es un elemento integrante muy común en muchos actos de corrupción y normalmente se produce en dos circunstancias:

- Para proporcionar las oportunidades, recursos o técnicas necesarios para cometer un acto de corrupción (colusión mínima).
- Para compartir los beneficios de los actos de corrupción calificados entre el máximo número de funcionarios (colusión general o corrupción institucionalizada).

#### **1.2.2.8 Teoría del triángulo del fraude**

Los psicólogos expertos en fraude explican las razones para cometerlo en términos de lo que denominan el “triángulo del fraude”: oportunidad, presión y racionalización.

La oportunidad surge cuando los controles son débiles y/o cuando los funcionarios se encuentran en una posición de confianza.

Las presiones sobre quienes cometen actos de corrupción son a menudo de tipo financiero, siendo los objetivos corporativos irreales los que más pueden influir en que los funcionarios cometan fraude con el fin de cumplir esos objetivos.

La racionalización a menudo incluye creencias como que “la actividad no es criminal”, “sus acciones son justificadas”, “se trata de un simple préstamo de dinero”, “estamos asegurando que se cumplan las metas de la institución” y sobre todo “todo el mundo lo esta haciendo”.

El enfoque contable tradicional de detección de corrupción en los estados financieros, enfoque que parte de la consideración de la presencia o ausencia de tres criterios claves:

- 1) Grado en el cual las condiciones son tales que se podría cometer una irregularidad material.
- 2) Grado en el cual el funcionario o los funcionarios que se encuentran en posiciones de autoridad y responsabilidad en la entidad tiene una razón o una motivación para cometer una irregularidad.
- 3) Grado en el cual el funcionario o los funcionarios que se encuentran en posiciones de autoridad y responsabilidad tienen una actitud o un conjunto de valores éticos tales que les podría permitir a sí mismos cometer una irregularidad.

### **1.2.3 Delitos Cometidos Por Servidores Públicos**

Las encuestas de opinión, los distintos medios de comunicación y las personas en

general señalan de manera reiterada lo increíble que resulta saber que un servidor público de cualquier institución –definido por la ley, como toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública, organismos descentralizados, empresas de participación estatal o municipal, fideicomisos públicos, el congreso local o el poder judicial-, en un periodo de tiempo, relativamente corto, adoptan condiciones de vida mucho mas cómodas que los que pudieran obtener con un salario. Millones de mexicanos cada día nos preguntamos como es, que algunos servidores públicos se mantengan en la impunidad, convivan con la impunidad y se enriquezcan de la impunidad, cobrando además los salarios pagados por la sociedad.

Los mexicanos nos preguntamos si es muy difícil darse cuenta cuando un servidor público posee más bienes de los que podría adquirir con un sueldo del que tiene que brindar alimento, vestido, vivienda, educación, salud y recreación de su familia. Claro que no, basta con observar los cambios que presenta en su forma de vestir, de actuar, en las alhajas que porta, en el automóvil que compra, en los nuevos lugares que visita y en las nuevas personas con las que convive.

Si lo anterior fuera insuficiente, entonces se tendría que investigar las propiedades y cuentas bancarias que ponen a nombre de su cónyuge, sus hijos, padres, hermanos, parientes en general o amistades.

Existen diferentes tipos de delitos que pueden ser cometidos por los servidores públicos, estos se detallan a continuación:

### **1.2.3.1 Conflicto de intereses**

Es la situación en la que el funcionario público genera para si un beneficio económico indebido como resultado de las decisiones que toma en función de su cargo o posición. (Aunque no se considera un delito es considerada una conducta de



corrupción). Por ejemplo, cuando se le asigna regular la actividad de empresas en las que posee intereses económicos (acciones de la empresa, posiciones en el Directorio, etc.).

### **1.2.3.2 Ejercicio indebido de funciones**

Comete el delito el servidor público que:

- Ejerza las funciones de un empleo, cargo o comisión, sin haber tomado posesión legítima o sin satisfacer todos los requisitos legales;
  
- Continúe ejerciendo las funciones de un empleo, cargo o comisión después de saber que se ha revocado su nombramiento, que se le ha suspendido o destituido, o después de haber renunciado, salvo que por disposición de la ley deba continuar ejerciendo sus funciones hasta ser relevado;
  
- Teniendo conocimiento por razón de su empleo, cargo o comisión de que puedan resultar gravemente afectados el patrimonio o los intereses de alguna dependencia o entidad por cualquier acto u omisión, no informe por escrito a su superior jerárquico o no lo evite si está dentro de sus facultades;
  
- Por sí o por interpósita persona, sustraiga, destruya, oculte, utilice o inutilice ilícitamente información o documentación que se encuentra bajo su custodia a la cual tenga acceso, o de la que tenga conocimiento en virtud de su empleo, cargo o comisión;
  
- Teniendo obligación por razones de empleo, cargo o comisión, de custodiar, vigilar, proteger o dar seguridad a personas, lugares, instalaciones u objetos incumpliendo su deber, en cualquier forma propicie daño a las personas, o a los lugares, instalaciones y objetos, o pérdida o sustracción de objeto que se encuentren bajo su cuidado;

- Autorice el cobro de sueldos a algún servidor público sin que éste ejerza las funciones del empleo, cargo, comisión o contrato de prestación de servicios profesionales para el que fue designado; comete la misma conducta el servidor público que reciba el pago en las circunstancias anteriores;
  
- Nombrado por tiempo limitado continúe ejerciendo sus funciones, después de cumplido el término por el cual se le nombró.
  
- Se auto atribuya alguna otra comisión, empleo o cargo del que realmente tuviere.
  
- Sin habersele admitido la renuncia de una comisión, empleo o cargo, o antes de que se presente la persona que haya de reemplazarlo, lo abandone sin causa justificada.
  
- Teniendo en su cargo fondos públicos, les dé a sabiendas, sin la autorización correspondiente de quien tenga facultades para ello, una aplicación pública distinta de aquella a que estuvieren destinadas o hiciere un pago ilegal.
  
- El que sin estar facultado para ello o estándolo, indebidamente otorgue:
  - Concesiones de prestación de servicio público o de explotación, aprovechamiento y uso de bienes de dominio del Estado y Municipios,
  
  - Permisos, licencias o autorizaciones de contenido económico si tener facultades para ello,
  
  - Franquicias, exenciones, deducciones, productos, aprovechamientos o aportaciones y cuotas de seguridad social, en general sobre los ingresos fiscales,

sobre precios, tarifas de los bienes y servicios producidos o prestados en la Administración Pública Estatal o Municipal,

- Realice o contrate obras públicas, deudas, adquisiciones, arrendamientos, enajenaciones de bienes o servicios, colocaciones de fondos y valores con recursos económicos públicos. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 211).

### **1.2.3.3 Abuso de autoridad**

Comete el delito el servidor público que:

- Para impedir la ejecución de una ley, decreto, reglamento, el cobro de un impuesto o el cumplimiento de una resolución judicial, pida auxilio a la fuerza pública o la emplee con ese objeto;
- Ejerciendo sus funciones o con motivo de ellas emplee violencia contra alguna persona sin causa legítima, la vejare o la insultare;
- Indebidamente retarde o niegue a los particulares la protección o servicio que tenga obligación de otorgarles, impida la presentación o el curso de una solicitud;
- Estando encargado de una fuerza pública y requerido legalmente por una autoridad competente para que le preste auxilio, se niegue indebidamente a dárselo;
- Haga que se le entreguen fondos, valores u otra cosa que no se le hayan confiado y se los apropie o disponga de ellos indebidamente;
- Con cualquier pretexto, obtenga de un subalterno parte de los sueldos de éste, dádivas u otro servicio;

- En el ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, otorgue empleo, cargo o comisión públicos, contrato de prestación de servicios profesionales o mercantiles, o de cualquier otra naturaleza, que sean remunerados, a sabiendas de que no se prestará el servicio para el que se nombró al designado, o no se cumplirá el contrato otorgado;
- Autorice o contrate a quien se encuentre inhabilitado por resolución firme de autoridad competente para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;
- Otorgue cualquier identificación en que acredite como servidor público a una persona que realmente no desempeñe el empleo, cargo o comisión a los que haga referencia en dicha identificación;
- Estando encargado de cualquier establecimiento destinado a la ejecución de las sanciones privativas de libertad, de instituciones de readaptación social o de custodia y rehabilitación de menores y de reclusorios preventivos o administrativos que, sin los requisitos legales, reciba como presa, detenida, arrestada o interna a una persona o la mantenga privada de su libertad, sin dar parte del hecho a la autoridad correspondiente; niegue que está detenida si lo estuviere, o no cumpla la orden de libertad girada por la autoridad competente;
- Teniendo conocimiento de una privación ilegal de la libertad no la denunciase inmediatamente a la autoridad competente o no la haga cesar, también inmediatamente, si esto estuviere en sus atribuciones. (Código Penal del Estado de Morelos, Artículo 272).
- Cuando estando encargado de administrar justicia; bajo cualquier pretexto, aunque sea el de oscuridad o silencio de la ley, se niegue injustificadamente a

despachar un negocio pendiente ante él, dentro de los términos establecidos por la ley. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 212).

#### **1.2.3.4 Coalición**

Comete el delito el servidor público que:

- Que se coaligue para tomar medidas contrarias a la Constitución federal, local, a las leyes que de ella emanen o a disposición de carácter general, para evitar su ejecución, impedir o suspender la administración pública en cualquiera de sus ramas. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 215).

#### **1.2.3.5 Concusión**

Comete el delito el servidor público que:

- Con el carácter de tal y a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, exija por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicios o cualquiera otra cosa que sepa no ser debida, o en mayor cantidad que la señalada por la Ley. (Código Penal del Estado de Morelos, Artículo 274).

#### **1.2.3.6 Intimidación**

Comete el delito el servidor público que:

- Por sí o por interpósita persona, utilizando la violencia física o moral, inhiba o intimide a cualquier persona para evitar que ésta o un tercero denuncie, formule querrela o aporte información relativa a la presunta comisión de una conducta sancionada por la legislación penal o por la correspondiente a la responsabilidad de

los servidores públicos;

- Con motivo de la querrela, denuncia o información, realice una conducta ilícita u omita una lícita debida, que lesione los intereses de las personas que las presenten o aporten, o de algún tercero con quien dichas personas guarden algún vínculo familiar, de negocios o afectivo. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 213).

### **1.2.3.7 Ejercicio abusivo de funciones**

Comete el delito el servidor público que:

- En el desempeño de su empleo, cargo o comisión, indebidamente otorgue por sí o por interpósita persona, contratos, concesiones, permisos, licencias, autorizaciones, franquicias, exenciones, efectúe compras o ventas, o realice cualquier acto jurídico que produzca beneficios económicos al propio servidor público, a su cónyuge, descendientes o ascendientes, parientes por consanguinidad o por afinidad hasta el cuarto grado, concubina o concubinario, a cualquier tercero con el que tenga vínculos afectivos, económicos o de dependencia administrativa directa, socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen parte; o
- Valiéndose de la información que posea por razón de su empleo o comisión, sea o no materia de sus funciones, y que no sea del conocimiento público, realice por sí, o por interpósita persona, inversiones, enajenaciones o adquisiciones, o cualquier otro acto que le produzca algún beneficio económico indebido al servidor público o a alguna de las personas mencionadas en la primera fracción. (Código Penal del Estado de Morelos, Artículo 276).

### 1.2.3.8 Tráfico de influencias

Comete el delito el servidor público que:

- Que por sí o interpósita persona promueva o gestione la tramitación o resolución ilícita o de negocios públicos ajenos a las responsabilidades inherentes a su empleo, cargo o comisión;
- Que por sí o por interpósita persona solicite o promueva indebidamente cualquier resolución o la realización de cualquier acto materia del empleo, cargo o comisión de otro servidor público, que produzcan beneficios económicos al propio servidor público o a su cónyuge, descendientes o ascendientes, parientes por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado, o cualquier tercero con el que tenga vínculos afectivos, económicos de dependencia administrativa directa, socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen parte.
- Cualquier persona que promueva la conducta ilícita del servidor público o se preste a la promoción o gestión. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 216).

Se trata de una modalidad que puede darse desde un despacho, una curul o una institución de gobierno, cuando se abusa de la posición política, del poder o de las relaciones con quienes toman las decisiones en este país para beneficio propio o de algún tercero o representado.

En un país como México, es normal que ex presidentes, ex gobernadores, ex funcionarios públicos, ex diputados, ex senadores y ex líderes de partidos políticos, terminen sus periodos ricos, porque ha llegado el momento en que es socialmente bien visto que cualquiera que haya ocupado un cargo de importancia pueda haber acumulado una enorme fortuna durante su gestión.

### **1.2.3.9 Cohecho**

Comete el delito el servidor público que:

- Que por sí, o por interpósita persona solicite o reciba indebidamente para sí o para otro, dinero, o cualquier otra dádiva, o acepte una promesa, para cumplir o dejar de cumplir con sus funciones (hacer algo ilícito o dejar de hacer algo lícito).
  
- También incurre en la comisión del delito de cohecho el que de manera espontánea dé u ofrezca dinero o cualquier otra dádiva a cualquier servidor público para que cumpla o deje de cumplir con sus funciones. (Código Penal del Estado de Nayarit,, Artículo 217).

### **1.2.3.10 Peculado**

Comete el delito el servidor público que:

- Que para usos propios o ajenos distraiga de su objeto dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente a los poderes, dependencias o entidades, o a un particular, si por razón de su cargo los hubiere recibido en administración, en depósito o por otra causa;
  
- Que utilice fondos públicos u otorgue alguno, con el objeto de promover la imagen política o social de su persona, la de su superior jerárquico o la de un tercero, o a fin de denigrar a cualquier persona; y
  
- También incurre en la comisión del delito de peculado cualquier persona que solicite o acepte realizar las promociones o denigraciones a que se refiere la fracción anterior, a cambio de fondos públicos o del disfrute de beneficios. (Código Penal del Estado de Morelos, Artículo 278).



### **1.2.3.11 Enriquecimiento ilícito**

Comete el delito el servidor público que:

- Utilice su puesto, cargo o comisión para incrementar injustificadamente su patrimonio. Para determinar el enriquecimiento del servidor público se tomarán en cuenta los bienes a su nombre y aquéllos respecto de los cuales se conduzca como dueño, además de lo que a este respecto disponga la legislación sobre responsabilidades de los servidores públicos;
- Incorre en responsabilidad penal, asimismo, quien haga figurar como suyos bienes que el servidor público adquiera o haya adquirido en contravención de lo dispuesto en la misma ley, a sabiendas de esta circunstancia. (Código Penal del Estado de Morelos, Artículo 280).

Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño en los términos de la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

### **1.2.3.12 Delitos cometidos en custodia de documentos**

Comete el delito el servidor público que:

- Sustrajere, destruyere u ocultare documentos o papeles que le estuvieren confiados por razón de su cargo.
- Teniendo a su cargo la custodia de documentos o efectos sellados por la autoridad, quebrantare los sellos o consintiere su quebrantamiento.

- Abriere o consintiere abrir sin la autorización correspondiente, papeles o documentos cerrados cuya custodia le estuviere confinada. (Código Penal del Estado de Nayarit, Artículo 224).

Se puede contrarrestar los delitos cometidos por los servidores públicos mediante la práctica de la Auditoría Forense en diversas etapas:

- Esclarecimiento de las maniobras que han dado lugar a la corrupción.- Es importante aclarar en este punto que tal esclarecimiento no se limita a exponer las vulnerabilidades de control interno existentes, sino también a colaborar en la formulación y validación de hipótesis de investigación que conduzcan a comprender de qué manera tales vulnerabilidades del control interno pudieron dar lugar a la corrupción por determinados servidores públicos.
- Asistencia en el establecimiento de las responsabilidades.- En este punto el auditor forense es de invaluable ayuda para la justicia para discernir grados de responsabilidad. En efecto, tales responsabilidades pueden variar desde el simple error, derivar en negligencia y finalmente evolucionar hacia responsabilidades culposas y dolosas. Estos grados de responsabilidad son esenciales para la institución pública que ha sido víctima de la corrupción para decidir estrategias de acción y medidas a adoptar. Tales medidas pueden variar desde una simple sanción administrativa hasta la prosecución de una acción judicial. La cual a su vez puede tener implicaciones en los fueros laborales, civiles, comerciales o penales, o en una mezcla de todos ellos concurrentemente.
- Reparación de las fallas en el sistema de control interno que han dado lugar a la corrupción.- Una vez esclarecida la operatoria y las responsabilidades que han dado lugar a la actividad ilícita, es esencial evitar que tales irregularidades se repitan. El auditor forense es el profesional apropiado para proveer recomendaciones y comentarios que coadyuven a evitar la repetición de las irregularidades. En tal sentido, sus opiniones deben estar guiadas no solamente por un conocimiento de las

vulnerabilidades de los procesos, sino también por un espíritu práctico y conocimiento de las actividades de la institución de que se trate, para evitar que la prevención de la corrupción devenga en una generación de burocracia que entorpezca el cumplimiento de la misión u objeto a cumplir.

En relación a los delitos, asistimos permanentemente a nuevos y cada vez más creativos y complejos hechos criminales. La única manera de prevenirlos, detectarlos y combatirlos es a través de la formación de profesionales capacitados en los centros de investigación de las prácticas de corrupción que se vayan conformando.

## **1.3 INTRODUCCIÓN A LA AUDITORIA FORENSE**

### **1.3.1 Significados Etimológicos De Auditoría Forense**

El término forense, tanto en español como en inglés, tiene dos conjuntos principales de significados:

- En español, el primer significado se recoge del término latino forenses, que significa público. Tiene como acepciones principales: perteneciente al foro, público y manifiesto; el segundo significado surge del término latino foras, que significa fuera.

- En inglés también se encuentran dos significados; El primero, proviene desde 1659 y corresponde al latín forensis, que significa público o al francés forum que significa foro. Tiene dos acepciones:

- 1) Pertenece a, usado en, o adecuado para las cortes, para las judicaturas, para discusión y debate públicos.

- 2) Relacionado con o que trata con la aplicación de conocimiento científico a problemas legales.

El segundo significado data de 1814 y tiene dos acepciones:

- 1) Un ejercicio argumentativo.

- 2) El arte o estudio del discurso argumentativo.

### **1.3.2 Definición De Auditoría Forense**

Lo forense está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizarlas a la luz de todo el mundo.

Lo forense en términos contables (contabilidad y auditoría) es mucho más amplio y tiene un direccionamiento más hacia lo penal. Tiene diversas aristas y conlleva estructuras conceptuales y prácticas bastante diferentes.

En consecuencia, la Auditoría Forense es la rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos.

En la actualidad la Auditoría Forense es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de delitos y corrupción.

Esta auditoría generalmente se aplica, después de que el hecho ha sido cometido en un proceso reactivo, pero también puede utilizarse para prevenir actividades fraudulentas.

Para asegurar su efectividad la Auditoría Forense requiere capacitación, entrenamiento y práctica, ya que la misión trazada de frenar el crimen financiero es de hecho una proeza de titanes.

### **1.3.3 Campo De Aplicación De Auditoría Forense**

En sus inicios la Auditoría Forense surge con los intentos por detectar y corregir los delitos o fraude en los estados financieros. Posteriormente ha ido ampliando su

campo de acción en la medida que se han desarrollado técnicas específicas y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia.

En la actualidad, la investigación del fraude en los libros de cuentas y en las transacciones requiere las habilidades combinadas de un auditor bien entrenado y de un investigador. De alguna manera, ello implica que el auditor forense emita estándares y conozca a fondo las posibilidades del fraude como condición para avanzar en su trabajo profesional.

Como no existe una profesión específica para este campo, las alternativas son familiarizar a un auditor con las reglas, principios, técnicas y métodos de la investigación; o proveer a los investigadores con algún conocimiento de contabilidad y con las reglas, principios, técnicas y métodos de la auditoría.

En la medida que el mundo se globaliza, los delitos y la corrupción crecen más. Se hacen necesarios, por lo tanto más auditores forenses y mejores técnicas para la detección y reducción de las prácticas de corrupción.

Sin embargo, ello no quiere decir que la oferta profesional sea satisfactoria; en países extranjeros relativamente pocos contadores públicos y pocos auditores están entrenados y experimentados específicamente en esta disciplina.

#### **1.3.4 Principios Básicos De Auditoría Forense**

Los auditores forenses han desarrollado su actuación profesional bajo una guía de principios básicos, que a continuación se describen:

- La Auditoría Forense es diferente a la auditoría financiera; Es más un conjunto mental que una metodología.

- Los auditores forenses son diferentes a los auditores financieros; Se centran en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta, no en errores u omisiones.
- La Auditoría Forense, se aprende principalmente de la experiencia; No en los textos de auditoría contable o en los papeles de trabajo.
- Aprender a ser un auditor forense significa aprender a pensar con astucia, focalizarse donde se encuentran los vínculos más débiles en la cadena de controles internos.
- Desde una perspectiva de auditoría financiera, el fraude es la representación equivocada e intencional de hechos financieros de naturaleza material; Desde la perspectiva de una Auditoría Forense, el fraude es una representación equivocada y material de hechos financieros.
- La corrupción se comete por razones económicas, egocéntricas, ideológicas y sicóticas. De las cuatro, el motivo económico es el más común.
- La corrupción tiende a abarcar una teoría estructurada alrededor de motivos, oportunidades y beneficios.
- La corrupción en un ambiente contable computarizado puede ser cometido en cualquier etapa del procesamiento (entrada, proceso, salida).
- Los esquemas fraudulentos más comunes de los funcionarios del nivel más bajo incluyen malversaciones (cuentas por pagar, nómina y reclamos por beneficios y gastos).
- Los esquemas fraudulentos más comunes de los funcionarios del más alto nivel incluyen alteración de utilidades.

- Los fraudes contables se causan más a menudo, por ausencia de controles que por pérdida de controles.
- Los incidentes por fraude no están creciendo exponencialmente, pero las pérdidas por fraude si.
- Los fraudes de contabilidad se descubren más a menudo por accidente que por propósito o diseño de la auditoría financiera.
- La prevención de la corrupción es asunto de controles adecuados y de un ambiente de trabajo que da alto valor a la honestidad personal y al trato justo.

Como puede observarse, tales principios son apenas el comienzo de desarrollos futuros. Lo que si esta absolutamente claro, es que se trata de un nuevo tipo de auditoría financiera que va más allá de la auditoría de estados financieros porque, de manera especial, considera el conjunto de las transacciones, las prácticas de corrupción como fenómenos económicos, sociales e institucionales.

### **1.3.5 Objetivo De Auditoría Forense**

La ocurrencia de las prácticas de corrupción reduce la probabilidad de que el reporte del auditor provea seguridad razonable de que no existen equivocaciones. Una razón para ello es que tradicionalmente los auditores no han sido entrenados para detectarlas.

Por esta razón, ha surgido con fuerza la Auditoría Forense, cuyo rol principal es asistir a las entidades en la identificación de las áreas clave de vulnerabilidad y ayuda a desarrollar sistemas para sobreponerse a ellas. Y como rol adicional, implicarse en las investigaciones y en los procedimientos legales necesarios.



El objetivo de la Auditoría Forense es servir como fuente de evidencia orientada a las instancias legales, ya sea criminales, penales o civiles.

El hecho de estar orientada a las instituciones de procuración de justicia y el servir como fuente de evidencia para éstas, conlleva un nuevo entendimiento de lo público. La contaduría, sobre todo en el siglo XX, se convirtió en una profesión pública, dado que su alcance específico era auditar los estados financieros de las entidades públicas, bajo un esquema de atestación (fe pública) y ahora dentro del esquema de aseguramiento de la información.

Lo forense representa una dimensión diferente de lo público, entendido éste como la colectividad social en general, representada especialmente por la justicia la cual actúa especialmente en el foro. Este, es un derecho, un “término utilizado para referirse al lugar o ámbito geográfico en el que los tribunales y juzgados tendrán competencia para oír y determinar las causas”.

Los auditores forenses, por lo tanto, tienen que sujetarse al escrutinio público si el asunto llega a ser parte de un proceso.

Los auditores forenses tienen implicaciones públicas más amplias, en la medida que están entrenados para reaccionar contra los reclamos que surgen en asuntos relacionados con corrupción, las declaraciones provenientes de litigios y los rumores e indagaciones que se generan en las investigaciones de las entidades.

### **1.3.6 Usuarios De Auditoría Forense**

Básicamente se distinguen cinco tipos de usuarios principales de la Auditoría Forense:

1) Investigaciones de la institución.- Las entidades reaccionan frente a los intereses que surgen a través de una cantidad de fuentes, que pueden sugerir posibles hechos dañinos dentro de y sin el ambiente institucional. Desde la llamada anónima o la carta enviada por funcionarios y terceros disgustados, esos problemas tienen que ser manejados rápida y efectivamente para permitir que las entidades continúen persiguiendo sus objetivos. Más específicamente, el auditor forense asiste en direccionar las acusaciones, clasificándolas desde patadas por atrás y despidos improcedentes hasta situaciones internas que implican acusaciones de administradores o funcionarios que hacen las cosas mal. Al mismo tiempo, se puede reunir con esas personas afectadas por acusaciones, rumores, o investigaciones, se puede percibir como parte independiente y objetiva dicha problemática y de esta manera estar dispuestos a colaborar.

2) Soporte en litigios.- Derivado de los resultados obtenidos, el auditor forense puede aportar sus hallazgos en investigaciones, derivado de las pruebas y evidencias encontradas.

3) Procesos de denuncias.- De manera consistente se han usado contadores y auditores en sus intentos para resolver, valorar y reportar sobre transacciones financieras relacionadas con prácticas de corrupción e ilícitos contra funcionarios y entidades en una variedad de situaciones. En asuntos de señalamientos y procesos de denuncias, los contadores y auditores actuando como testigos expertos, son crecientemente importantes en los casos que se ventilan en las instituciones de procuración de justicia.

4) Reclamos de seguros.- Tanto la preparación como la valoración de reclamos de seguros, en la creencia de que tanto asegurados como aseguradores, pueden requerir la asistencia de un contador o auditor forense para valorar tanto la integridad como la cantidad de un reclamo.

5) Gobierno.- Los auditores forenses pueden asistir en el logro del cumplimiento regulador, asegurando que los servidores públicos de las instituciones efectúen su comisión de manera adecuada aplicando la legislación y normatividad que corresponda.

Como puede observarse, es un campo amplio y fecundo. Su novedad radica, principalmente en la especialización que conlleva y sobre todo, en las metodologías nuevas que utiliza para combatir todas las modalidades de las prácticas de corrupción. Este hecho le implica estar muy cerca de la procuración justicia y de los procedimientos, dado que no puede actuar por si mismo.

### **1.3.7 Habilidades Necesarias En Un Auditor Forense**

El perito o sujeto investigador debe ser elegido como un elemento imparcial, debe ser competente, no se requiere de un experto para exponerle a un juez percepciones ordinarias que efectúe sobre determinados hechos, sino de emitir conceptos de valor técnico.

Las metodologías nuevas que utiliza conllevan a que el auditor forense tenga habilidades que no son tradicionales en el auditor de estados financieros:

- 1) Identificación de problemas financieros.
- 2) Conocimiento de técnicas investigativas.
- 3) Conocimiento de la evidencia.
- 4) Interpretación de información financiera.
- 5) Presentación de hallazgos.

La primera y la cuarta de éstas, hacen que el auditor forense utilice más las técnicas financieras y no tanto los soportes contables; la segunda conlleva una acción de tipo detectivesca; la tercera y la quinta de carácter legal, con el fin de acumular evidencia válida en los procesos judiciales, la cual va más allá y es diferente de la evidencia de auditoría financiera.

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 de 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 creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común y confidencialidad.

El objetivo del auditor forense es evaluar la eficiencia, eficacia, honradez y la legalidad con que se está operando, por medio del señalamiento de cursos alternativos de acción, se tomen decisiones que permitan corregir los errores, en caso de que existan.

El auditor forense para ejercer, debe tener amplios conocimientos en el campo a auditar. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas de auditoría, técnicas y procedimiento de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores.

El auditor forense debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis, revisar el proceso de control designado por la administración de la institución con el fin de:

- Garantizar la confiabilidad y la integridad de la información.
- El cumplimiento de las políticas y regulaciones.

- Salvaguardar los intereses económicos y la plena eficiencia de la utilización de los recursos.
- El cumplimiento de metas y desafíos en el establecimiento de sistemas operacionales de optimización administrativa.
- Tiene responsabilidad de comunicación directa con la auditoría interna en casos de detección de corrupción.
- Aplicación de la ética, su profesionalismo, experiencia ante sus propios intereses personales.

### **1.3.8 Diferencia Entre La Auditoría Financiera y Forense**

Para analizar tales diferencias, es metodológicamente pertinente comenzar por mencionar cuales son los aspectos que todas las auditorías tienen en común, ya sean financieras, forenses, operativas, de calidad, informáticas, de cumplimiento normativo o cualquier otra que en el futuro pudiera emerger con entidad propia. El proceso de la auditoría consiste:

- *Identificar afirmaciones sujetas a la auditoría.*

En el ejemplo de una auditoría de estados contables, la afirmación sujeta a auditoría es la validez de las cifras contenidas en tales estados contables, como un todo. De modo que el auditor se expresara sobre la razonabilidad de los estados contables sujetos a revisión, dando su acuerdo sobre los mismos, formulando salvedades, o explicitando su desacuerdo con las cifras presentadas.

En el caso de la Auditoría Forense, normalmente, el conjunto de afirmaciones sujetas a la auditoría es una denuncia respecto de irregularidades y/o ilícitos.

Un aspecto a considerar llegado este punto consiste en discriminar entre afirmaciones explícitas e implícitas. En efecto: para el auditor financiero la declaración de que la entidad tiene un Patrimonio Neto de \$1'000,000.00 implica tanto afirmar que posee ese valor como que no tiene más ni menos que eso. Para el auditor forense, análogamente, el recibir una denuncia alegando corrupción de determinado funcionario implica que el denunciante no tiene conocimiento de la corrupción de otros funcionarios.

- *Ponderar su importancia relativa.*

Del mismo modo que para el auditor financiero, no todos los rubros de los estados contables tienen la misma importancia, tampoco para el auditor forense todos los aspectos de las denuncias revisten la misma relevancia.

Pero es importante mencionar que la materialidad en sentido económico puede diferir de la materialidad en sentido forense. En efecto y particularmente cuando el auditor forense está asistiendo en la investigación de delitos, será más relevante discernir a encuadrar la conducta del perpetrador dentro de un tipo penal más riguroso o más benigno, que definir con exactitud el monto del daño producido. A modo de ejemplo: será más relevante para el auditor forense asistir a precisar si se ha producido un robo o un hurto, que definir exactamente si el monto de lo sustraído ha sido de \$10,000.00 o \$12,000.00. Este comentario encuentra su límite en el hecho que si el daño resultara insignificante para la institución víctima del ilícito, la conducta no resultaría punible en virtud de la necesidad de un daño significativo para configurar cualquiera de ambos tipos penales.

- *Obtener evidencia para sustentar una opinión favorable o adversa a la validez de las afirmaciones sometidas a auditoría.*

En este punto, existen nuevamente puntos de coincidencia entre la auditoría financiera y la forense. Para ambas auditorías, será más válida y confiable la

evidencia física que la documental o testimonial. En tal sentido, tanto el auditor financiero como el forense darán más crédito a un conteo de inventarios o un arqueo de efectivo que a una confirmación de inventarios o de efectivo suscripta por la administración responsable de su custodia.

Sin embargo, un área importante de discrepancia se habrá de producir entre la auditoría financiera y la forense en lo que respecta a la validez de la evidencia documental y testimonial. En tanto el auditor financiero dará más crédito a la evidencia documental que a la testimonial, el auditor forense privilegiará el testimonio pericial respecto de la validez de los documentos, a la existencia misma de tales documentos.

- *Formular un juicio u opinión*

Otra importante diferencia entre la auditoría financiera y forense se produce respecto de la formulación del juicio, opinión o dictamen del auditor. La auditoría financiera tiene siempre un carácter asociativo respecto de quien ha encomendado la tarea. Esto es, no se requiere nunca de autorización previa del auditor por el auditado para dar a conocer el dictamen a persona alguna. Una vez que el dictamen se ha emitido, forma parte de los estados contables y como tal puede ser consultado por cualquier persona que tenga acceso a tales estados contables. En ello consiste el carácter asociativo del dictamen del auditor financiero, en que su opinión queda asociada al cuerpo de los estados contables a los cuales se refiere.

Tal carácter asociativo no siempre está presente en la Auditoría Forense. En efecto, si las denuncias respecto de las cuales provee su opinión el auditor forense se refieren a instituciones privadas y no toman estado judicial, su dictamen se entiende de uso privado y confidencial. En tal caso, el solicitante de sus servicios deberá requerir la autorización del auditor forense para hacer público el dictamen emitido

respecto de tales denuncias, o darlo a conocer a alguna persona física o jurídica en particular.

En cambio, si las denuncias se refieren a instituciones públicas o son denuncias que han tomado estado judicial, el dictamen del auditor forense deviene público con los mismos requisitos de acceso del expediente judicial o de la entidad pública respecto del cual sus actuaciones forman parte. (Fudim, 2002).

### **1.3.9 Ciencias Auxiliares De Auditoría Forense**

Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos en apoyo a la Auditoría Forense. Tales disciplinas son la grafología, psiquiatría, psicología, criminalística, así como también la contabilidad:

#### *Grafología*

Tiene por objeto el estudio de la personalidad en todos sus aspectos a través del análisis de las formas y movimientos especiales de la escritura manuscrita.

Técnica de diagnóstico que basándose en la exploración de un grafismo, conduce a revelar la personalidad del escribiente; se logran descubrir las aptitudes y características del individuo, en su forma de actuar, sus conflictos internos, su manera de enfrentar la vida, sus tendencias.

#### *Psiquiatría Forense*

Es la ciencia auxiliar del derecho penal, que estudia las enfermedades mentales de los delincuentes, a fin de determinar su responsabilidad atenuada o nula, dentro de los principios criminales clásicos o la necesidad de uno u otro de los tratamientos que por conveniencia individual y medidas de seguridad deba adoptarse.



Consiste en la aplicación de los conocimientos psiquiátricos para determinar la capacidad jurídica de una persona en el momento en que por mandato judicial sea necesaria.

### *Psicología Forense*

Ciencia que enseña la aplicación de todas las ramas de la psicología ante las preguntas de la justicia y coopera en todo momento con las instituciones de procuración de justicia, actuando en el tribunal, mejorando el ejercicio del derecho.

La configuración de la psicología forense se fundamenta como especialidad que desenvuelve un amplio y específico ámbito entre las relaciones del derecho y la psicología tanto en la vertiente teórica, explicativa y de investigación, como la aplicación, evaluación y tratamiento.

### *Criminalística*

Es la disciplina que aplica fundamentalmente los conocimientos, métodos y técnicas de investigación de las ciencias naturales en el examen del material sensible significativo relacionado con un presunto hecho delictuoso, con el fin de determinar en auxilio de los órganos encargados de administrar justicia su existencia, reconstruirlo o bien señalar la intervención de uno o varios sujetos.

Es la ciencia auxiliar del derecho, la cual se encarga a través de la utilización de una metodología de buscar los indicios en un presunto hecho delictivo con el afán de determinar cuales de éstos pueden convertirse en evidencia para así descubrir la verdad histórica de un hecho presuntamente delictivo.

### *Contabilidad forense*

Un enfoque complementario es el que técnicamente se denomina “contabilidad forense”, el cual se puede definir como la ciencia de obtener y presentar información financiera en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los autores y responsables del crimen económico.

El personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley, en los años recientes, se ha vuelto más consciente de las prácticas de corrupción. Sin embargo, han carecido del entrenamiento y de la experiencia necesaria para combatirlos.

La profesión contable está comenzando a cambiar desde el examen de las irregularidades al examen de la corrupción por parte de los funcionarios y de la institución.

Además se están desarrollando más técnicas para esquemas fraudulentos potenciales no cubiertos, desarrollando perfiles, los cuales identificarán a los autores y responsables de los delitos.

La cooperación entre contadores y personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley se ha vuelto no solo importante sino imperativa, los contadores tienen que conocer que datos financieros son admisibles en un corte de ley y el investigador tiene que aprender como usar información financiera para enriquecer sus casos.

### **1.3.10 Ciclo De La Auditoría Forense**

- *Prevenir*
  - Establecer un Código de Conducta (Código de ética).
  - Capacitar en su aplicación.
  - Establecer adecuados controles preventivos (control interno).

Asegurar el establecimiento de adecuados canales de comunicación que atraviesen toda la jerarquía de la institución para prevenir posibles conductas corruptas. En tal sentido, es importante disponer de:

- Código de Ética o Conducta. Todo funcionario debe estar debidamente entrenado para conocer cuales son las conductas que se espera que tenga y las que debe evitar. El código de conducta debe describir con claridad los conflictos de interés que se deben evitar, los favores que no se deben hacer ni recibir de los terceros a la entidad y muy especialmente, debe precisar qué debe hacer cada funcionario cuando toma conocimiento de irregularidades por parte de sus pares o superiores.

- Comité de Ética. Un aspecto central de toda norma es el de prever y disponer mecanismos para su efectiva aplicación. El comité de ética, a veces también denominado tribunal de disciplina es la herramienta apropiada a tal fin.

Determinadas percepciones son importantes para asegurar su debido funcionamiento:

- Integración por los niveles más altos de la institución.- A efectos de asegurar su confiabilidad, el comité de Ética debe estar integrado por los funcionarios de más alto rango. De más está decir que si tales funcionarios son también sospechosos de corrupción todo el clima ético de la institución está comprometido.

- Garantías de anonimato y no represalia.- El proceso de investigación debe ser conducido de modo tal que se garantice al denunciante que no será objeto de represalias y más aún, que su anonimato será mantenido aún después de que concluya el proceso de investigación. Esto puede ser requerido si el denunciante sospecha que los investigados tienen contactos o relaciones con integrantes de la entidad no vinculados con su denuncia.

- *Disuadir*

- Establecer el Comité de Ética y comunicar su existencia.

- Establecer canales de denuncia.

- Establecer controles detectivos.
- *Perseguir*
- Investigar irregularidades.
- Denunciarlas ante las instituciones de procuración de justicia.
- Re – evaluar los controles en los casos de corrupción. (Fudim, 2002).

### **1.3.11 Aportes De Auditoría Forense**

La Auditoría, ha venido desarrollándose en distintos campos lo que ha permitido identificar mejores prácticas de auditoría gubernamental, que contribuyen a mejorar el desenvolvimiento del auditor gubernamental, como es el caso de la Auditoría Forense.

A diferencia de otras auditorías utilizadas en el sector gubernamental, que se encargan de revisar si las operaciones de la entidad auditada están acorde con los objetivos de las mismas y si los estados presentan razonablemente las informaciones financiera, esto es de suma importancia ya que existen muchos sectores de riesgos que deben ser controlados en las instituciones, para lo cual la auditoría gubernamental promueve recomendaciones para la creación o aplicación de procedimientos que ayuden con el control administrativo, de esta forma corregir su planificación y alcanzar los objetivos.

La Auditoría Forense en cambio identifica los responsables de cada acción y comunica a las entidades competentes las violaciones encontradas. Como reflejo de esta actividad se obtiene un valor agregado, en los siguientes aspectos:

- *En la lucha contra la corrupción*

En los problemas de corrupción también se infringe la ley, se debe evitar que los culpables de los actos queden impunes, es importante facilitar los medios técnicos válidos que faciliten a las instancias de impartición de justicia actuar con mayor certeza.

- *Valor agregado para los procesos operativos*

Esto se refiere al aspecto de aplicación legal, si los problemas no son evaluados convenientemente, los efectos son los mismos y no es posible alcanzar la eficiencia sin acciones coordinadas a desaparecer la falta de adecuados sistemas de controles internos.

- *Transparencia en las operaciones*

Partiendo de los actos de corrupción, la falta de aplicación de la justicia, con sus efectos muy visibles que afectan a la población, que se ve limitada en los servicios que requiere. Al mejorar la práctica de la auditoría gubernamental se puede optimizar la gestión pública.

- *Credibilidad en los funcionarios e instituciones públicas.*

Que los funcionarios corruptos sean castigados, exigiéndoles rendiciones de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo. Si es mejorada la administración pública, más personal capacitado y honesto deseará optar por estos cargos. (Trabajos Universitarios – Republica Dominicana, 2002).

#### **1.4. ANTECEDENTES DE AUDITORIA FORENSE**

A través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoría, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos. El significado del auditor fue “persona que oye” y fue apropiado en la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública, en que las cuentas eran leídas en voz alta. Desde tiempos medievales y durante la revolución industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentando información de forma honesta.

Durante la revolución industrial a medida que el tamaño de las empresas aumentaba, sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados. Con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los auditores para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas.

A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron conciencia de la efectividad del control interno.

En estos tiempos de cambios en el mundo (la sociedad, la empresa y el gobierno) la auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre muchos otros. Dentro de esta evolución la auditoría se ha

especializado en países extranjeros para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos encontramos la Auditoría Forense que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Esta auditoría puede ser utilizada tanto en el sector público como privado. (Trabajos Universitarios – Republica Dominicana).

Para minimizar los riesgos de las prácticas de corrupción de las instituciones, se requirió revisar, evaluar y fortalecer los controles internos más que nunca.

El control interno se define como “el plan de organización y el conjunto de métodos adoptados, dentro de una entidad, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de la política prescrita y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados; (Seminario de Auditoría Gubernamental, 2000) en consecuencia, es necesario que todas las entidades públicas como las privadas tengan sistemas sólidos de control interno.

No fue hasta los últimos años del siglo XX que los gobiernos en todo el mundo, empezaron a darse cuenta de la necesidad de legislar al respecto, es así como surgen una serie de leyes y normas que reglamentan el actuar de los funcionarios, que se encuentran a cargo de las instituciones.

#### **1.4.1 Leyes**

##### **1.4.1.1 Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero de los EE.UU. de 1977 (Ley FCPA)**

Fue el primer instrumento legal que reconoció el control interno como un elemento importante en el combate contra la corrupción en los negocios. Dicha ley requiere a las empresas que ofrecen acciones públicamente mantener libros, registros y

cuentas, diseñar y mantener un sistema de controles internos contables adecuado para proporcionar seguridad razonable de que:

- Las transacciones son ejecutadas según la autorización general o específica de la administración de la institución;
- Las transacciones están debidamente registradas para mantener la responsabilidad sobre los activos;
- Se permite el acceso a los activos únicamente de acuerdo a la autorización general o específica de la administración de la institución;
- Se compara el registro de la responsabilidad sobre los activos con los activos actuales a intervalos razonables y se toma acción apropiada respecto a cualquier diferencia.

Además, la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (FCPA) dispone que “Ninguna persona eludirá intencionalmente u omitirá implantar intencionalmente un sistema de controles internos contables”.

Estas disposiciones fueron utilizadas desde 1977 para exigir adecuados controles internos por parte de la gerencia de las empresas y para castigar la no-adopción de controles internos adecuados. La Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (FCPA) utilizaba el término “controles internos contables” porque en 1977 era normal hablar de controles dentro de los sistemas contables. Con la evolución de la terminología y el reconocimiento de que hay controles internos más amplios que meramente “contables”, dicho adjetivo ha caído en desuso y en su lugar se utiliza el término “controles internos” o “control interno.” Entre 1977 y 2003 el concepto del control interno se amplió y se desarrollaron varios “marcos” o “criterios” del control interno como COSO (Sistema Integrado de Control Interno) en los Estados Unidos de Norteamérica, CoCo en Canadá, Cadbury en Inglaterra, etc. Más aún, los conceptos



de la evaluación e informe de los controles internos originalmente propuesto en 1978 por la Comisión de Valores y Cambios de los EE.UU. (SEC) y luego no aplicados debido a presiones fuertes de las empresas y los auditores, ya en 2003 están muy de moda.

#### **1.4.1.2 Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Ley SO -107 P.L. 204)**

Promulgada en los Estados Unidos a raíz de los “escándalos contables” al abrir el nuevo siglo XXI, lleva mucho más lejos las disposiciones sobre la obligación de la administración de la institución de asegurar adecuados controles internos. En su Sección 103 sobre normas y reglas dispone que los informes de los auditores deben incluir lo siguiente:

- El alcance de las pruebas del auditor en la estructura de control interno;
- Los hallazgos del auditor con respecto a dichas pruebas;
- Una evaluación sobre si dicha estructura de control:
  - Incluye el mantenimiento de registros que reflejan las transacciones y disposiciones de los activos;
  - Razonable seguridad de que las transacciones están registradas (debidamente) y que están efectuadas únicamente según las autorizaciones de la administración de la institución; y
  - No menos de una descripción de las debilidades significativas de dichos controles internos y de cualquier falta de cumplimiento encontrado en base de tales pruebas.

En la Ley Sarbanes-Oxley (SO) la Sección 302 sobre responsabilidad corporativa de los informes financieros, dispone que los funcionarios que firman los informes financieros (incluyendo los estados financieros y demás información) son responsables de:

- Establecer y mantener los controles internos;
- Haber diseñado dichos controles internos para asegurar que se divulgue la información significativa relacionada a la institución y sus subsidiarias consolidadas a dichos funcionarios por parte de otros dentro de dichas entidades;
- Haber evaluado la efectividad de los controles internos de la institución dentro de los 90 días anteriores de la emisión del informe;
- Haber presentado dentro del informe sus conclusiones respecto a la efectividad de los controles internos en base a su evaluación;
- Haber divulgado lo siguiente a los auditores de la institución y al comité de auditoría:
  - Toda deficiencia significativa en el diseño u operación de los controles internos que pueda afectar adversamente la capacidad de la institución para registrar, procesar, resumir, informar datos financieros y haber identificado para los auditores de la institución cualquier debilidad significativa en los controles internos; y
  - Cualquier fraude, sea o no significativo, que involucre la administración u otros funcionarios quienes tengan un papel significativo en los controles internos de la institución;
- Haber indicado dentro del informe si habrán o no cambios significativos en los controles internos u otros factores que puedan afectar de manera significativa a los

controles internos con posterioridad a la fecha de su evaluación, incluyendo cualquier acción correctiva respecto a deficiencias y debilidades significativas.

Finalmente la Ley Sarbanes-Oxley (SO) en su sección 404 ordena a la Comisión de Valores e Intercambios (SEC) a redactar reglas obligando la emisión de un informe anual sobre el control interno que incluirá lo siguiente:

- Una declaración de la responsabilidad de la administración de establecer y mantener una estructura adecuada de control interno; y
- Una evaluación de la efectividad de la estructura de control interno al fin del último año fiscal de la institución.

Con respecto a la evaluación del control interno la Ley Sarbanes-Oxley (SO) dispone que “cada firma de auditores que prepare o emita un informe de auditoría dictaminará e informará sobre la evaluación efectuada por parte de la administración de la institución”.

#### **1.4.1.3 Ley General de Control Interno de 2002 (Ley 8292)**

Promulgada por el gobierno de Costa Rica, la primera de nuestro hemisferio dirigida específicamente al control interno y enfocado al sector público, establece los criterios mínimos que deberán observar los entes u órganos públicos en el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de sus sistemas de control interno.

La Ley costarricense define el ambiente de control como el “conjunto de factores del ambiente organizacional que deben establecer y mantener el titular, los titulares subordinados y demás funcionarios, para permitir el desarrollo de una actitud positiva, de apoyo para el control interno y para una administración escrupulosa”. En cuanto al

ambiente de control, los deberes de los funcionarios de alto nivel, entre otros, son los siguientes:

- Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones;
- Desarrollar y mantener una filosofía y un estilo de gestión que permitan administrar un nivel de riesgo determinado, orientados al logro de resultados y a la medición del desempeño;
- Evaluar el funcionamiento de la estructura organizativa de la institución y tomar las medidas pertinentes para garantizar el cumplimiento de los fines institucionales;
- Establecer claramente las relaciones de jerarquía, asignar la autoridad y responsabilidad de los funcionarios y proporcionar los canales adecuados de comunicación;
- Establecer políticas y prácticas de gestión de recursos humanos apropiadas.

Según la ley costarricense los funcionarios de alto nivel son responsables de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional y realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento. También es responsable de analizar las implicaciones en el sistema de control interno, cuando se lleve a cabo una desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, la responsabilidad de tomar las medidas correspondientes para que los controles sean extendidos, modificados y cambiados, cuando resulte necesario.

En relación con la valoración del riesgo, los funcionarios de alto nivel deberían:

-

- Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y las metas institucionales;
- Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran y decidir las acciones que se tomarán para administrarlos;
- Adoptar las medidas necesarias para el funcionamiento adecuado del sistema de valoración del riesgo y para ubicarse por lo menos en un nivel de riesgo organizacional aceptable;
- Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar.

La ley requiere que los funcionarios de alto nivel realicen, “por lo menos una vez al año, las auto evaluaciones que conduzcan al perfeccionamiento del sistema de control interno del cual es responsable”.

Con respecto al Sector Privado “los sujetos de derecho privado que, por cualquier título, sean custodios o administradores de fondos públicos, deberán aplicar en su gestión los principios y las normas técnicas de control interno que al efecto se emitan”.

Estas leyes, las pioneras en el campo, pronostican más y más énfasis futuro sobre el empleo de los sistemas de control interno como mecanismos de disuadir, reducir y divulgar el fraude así como las prácticas de corrupción.

#### **1.4.1.4 Marcos de Control y su uso en la auto - evaluación**

El informe “COSO” (Sistema Integrado de Control Interno) comisionado a los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los EE.UU., -integrado por American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA)- definió en 1992, tras cinco años de estudio y discusión, un nuevo marco conceptual del control interno con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos. A pesar de la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (FCPA) de 1977 que prohibió a las instituciones sobornar a funcionarios de gobiernos y más aún, impuso un requerimiento para mantener un control interno efectivo, los fraudes corporativos continuaron tomando por sorpresa el mundo de los negocios en la década de los ochenta.

Una Comisión Nacional sobre Informes Financieros Fraudulentos designada para enfrentar esta situación concluyó que “Con demasiada frecuencia (el control) ha sido considerado desde una perspectiva restringida” y estableció la Comisión “COSO” (Sistema Integrado de Control Interno). En Canadá se estableció la Comisión de Criterios sobre el Control (CoCo) y en Inglaterra la Comisión Cadbury con fines similares, establecer un marco básico de control interno para unificar criterios sobre sus requisitos y para servir como criterios en su auto-evaluación.

El control interno es un proceso efectuado por la administración y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes áreas:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
  
- Confiabilidad de la información financiera.

- Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.
- Salvaguarda de los recursos.

Mientras los altos funcionarios tiene la responsabilidad básica de asegurar que existen adecuados controles internos, la gran parte de la labor de implantar y mantener el control interno recae sobre la administración. También cada empleado es responsable del control interno dentro de su esfera de actividad y responsabilidad.

Es muy importante clarificar que ni los auditores internos, ni los auditores independientes tienen responsabilidad del control interno. Su responsabilidad es revisar el funcionamiento del sistema de control interno, señalar deficiencias y promover mejoras, pero son los empleados quienes implementan las mejoras y mantienen los sistemas en cada área de actividad. Por lo tanto ninguna unidad o departamento de la institución puede ser considerado “encargado” o “responsable” del control interno.

La auditoría interna es una parte del sistema de control interno que funciona al revisar y evaluar los controles internos establecidos por otros, señalar deficiencias y presentar recomendaciones de mejoras. Los auditores internos no se encargan de efectuar controles para proteger su propia independencia.

Los auditores independientes tradicionalmente también han revisado y evaluado el control interno con la finalidad de determinar su grado de confiabilidad y luego establecer el alcance y profundidad de sus pruebas de auditoría.

Tanto los auditores internos como los independientes tradicionalmente efectuaron sus evaluaciones del control interno a través de entrevistas personales, uso de cuestionarios, flujo-diagramación de procedimientos y otras técnicas similares. No fue considerado una práctica corporativa, ni un deber de la administración, efectuar sus propias evaluaciones hasta en los últimos años.

Paul Makosz, el pionero y guru canadiense del campo de auto-evaluación del control, describe el cambio de actitud de los auditores en los siguientes términos: “Treadway y COSO (Sistema Integrado de Control Interno) descubrieron que los procesos de auditoría estaban enfocados, de manera muy restringida, en la contabilidad financiera, ignorando el “entorno de control” más amplio en el que se forman las decisiones administrativas y contables. Sin embargo el entorno de control tenía un “efecto pasivo” en cuanto a la forma de preparar los estados financieros. En efecto, se emitieron informes limpios de auditoría, a instituciones con procesos contables estables y apegados a las normas, pero cuyas administraciones condonaban prácticas operativas poco éticas. Tarde o temprano, tales prácticas saldrían a la luz provocando multas masivas o incluso un colapso corporativo. Por lo tanto, COSO recomendaba que, antes de formar sus opiniones, los auditores revisaran y tomaran en cuenta estos factores relacionados con la gente. Súbitamente, los auditores se vieron frente al reto de evaluar antes que nada, la ética, la capacidad, la comunicación, las políticas de recursos humanos, e incluso la cultura.”

Según el informe COSO (Sistema Integrado de Control Interno) hay ciertos conceptos fundamentales implícitos en el control interno:

- El control interno es un proceso, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- El control interno lo llevan acabo las personas, no por medio de las reglas, manuales, u otros impresos sino por medio de los funcionarios de la institución.
- El control interno solo puede aportar un grado de seguridad razonable no la seguridad total.
- El control interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las diferentes categorías que, al mismo tiempo, se solapan.



El análisis o auto evaluación de control se realiza utilizando un marco tal como el “Control Interno – Sistema Integrado” el título formal del informe COSO. Este sistema establece una definición común de control interno y proporciona un estándar con el cual las instituciones pueden evaluar y mejorar sus sistemas de control. El marco COSO incluye todos aquellos elementos de una institución que apoyan a los funcionarios para alcanzar los objetivos de la misma. El objetivo es guiar a los administradores, directores y otros que desean mejorar su comprensión acerca del control interno y su efectividad. Los otros marcos similares de Cadbury en el Reino Unido, y CoCo (Criterios del Control) publicado por el Instituto Canadiense de Contadores Autorizados sirven a los mismos propósitos.

Hasta la fecha, estos tres son los únicos marcos publicados a nivel internacional que se ajustan cómodamente al concepto de que “Control” significa un marco integrado amplio que da cuenta de todos los factores internos principales que influyen el logro de los objetivos de la institución. No obstante ha habido otros marcos similares publicados en otros países, especialmente aquellos de habla inglesa.

El marco COSO (Sistema Integral de Control Interno) ha sido adoptado en los EE.UU., por el Banco Mundial y otros organismos financieros a través del mundo. Sin embargo, el marco CoCo de Canadá, publicado tres años más tarde que COSO, simplifica los conceptos y el lenguaje, para hacer posible una discusión del alcance total del control, con la misma facilidad en cualquier nivel de la institución empleando un lenguaje accesible para todos los funcionarios.

El informe COSO ha sido traducido y publicado en español en España, Colombia y Ecuador, sin embargo, muchas personas piensan que el marco de un país tan altamente industrializado no es muy apropiado para los demás países del hemisferio y Canadá ha mostrado un buen ejemplo con CoCo. En busca de solucionar este problema la Asociación Interamericana de Contabilidad y la Federación Latinoamericana de Auditores Internos han iniciado un proyecto para formular un marco latinoamericano de control interno, tentativamente denominado “MICIL” (Marco

Integrado de Control Interno para Latinoamérica). Lo que en realidad se necesita es un marco internacional, pero al momento no hay iniciativa en esta dirección.

De cualquier forma un marco de referencia es obviamente indispensable para la auto evaluación del control interno. Este establece una definición común de control interno y proporciona un estándar con el cual las instituciones pueden evaluar y mejorar sus sistemas de control. Un marco adecuado debe incluir todos aquellos elementos de una institución que apoyan a los funcionarios para alcanzar los objetivos de la misma. Su objetivo es guiar a los miembros de la institución que desean mejorar su comprensión acerca del control interno y su efectividad.

## **1.5 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

### **1.5.1 Control Interno**

La Auditoría Forense se lleva a cabo mediante una diversidad de herramientas y técnicas, las cuales son la base de su aplicación, así mismo están orientadas a la detección de los actos de corrupción, este aspecto es esencial para la planeación y desarrollo de una Auditoría Forense.

El auditor forense debe diseñar procedimientos que le ofrezcan una certeza razonable de poder detectar las distorsiones producidas por corrupción o error que tengan un efecto material en el conjunto de los estados financieros.

En consecuencia, el auditor forense busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se han producido prácticas de corrupción o errores que tengan efecto material en los estados financieros o que de haberse producido, el efecto se refleja en los estados financieros o el error ha sido corregido. La probabilidad de detectar errores es, por lo general mayor que la de detectar corrupción, puesto que la corrupción va comúnmente acompañada de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia.

Un aspecto de vital importancia en la detección de prácticas de corrupción al efectuar un análisis de la institución, lo constituye la evaluación del control interno, definido éste como “el plan de organización y el conjunto de métodos adoptados, dentro de una entidad, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de la política prescrita y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados”. (Seminario de Auditoría Gubernamental, 2000).

Al conocer la situación que guarda el control interno, los auditores también pueden obtener evidencias sobre la efectividad de operación de los diversos controles. Esta

efectividad esta relacionada con la forma como se aplica un control, la consistencia con la cual se aplica y quien lo aplica.

La distinción entre saber que un control ha sido puesto en operación y obtener evidencia sobre su efectividad es importante. Para planificar apropiadamente la auditoría, se exige a los auditores determinar si se ha aplicado los controles principales.

Es importante conocer el control interno de la entidad a investigar. “No hay control interno eficiente si la institución no permite, entre otras cosas, una evolución continua del personal y si no hay voluntad de realizar los ajustes que se requieran cuando sus objetivos no se estén cumpliendo o se estén logrando con derroche, sin orden, ni transparencia, sin cumplir las normas legales o los principios de eficiencia”. Hoy en día, el control interno compromete a todos los funcionarios con el mejoramiento de la calidad de la gestión”.

Los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno resultan adecuados si la administración lo planificó y diseño de manera tal que proporcionan el aseguramiento razonable de que los objetivos y metas de la institución se logren de manera eficiente y económica.

Además de cumplir con los objetivos y las actividades planificadas, la administración dirige mediante la autorización de actividades y transacciones, el monitoreo del desempeño resultante y la verificación de que los procesos de la entidad se operen de acuerdo con la manera en que fueron diseñados.

#### **1.5.1.1. Tipos de controles internos**

- Preventivos.- Evita que se produzca un resultado o acontecimiento no deseado.
-

- Detectivos.- Detecta y corrige resultados o acontecimientos no deseados una vez que hayan sucedido.
- Directivos.- Estimulan para que haya acontecimientos deseados.
- Atenuantes.- Controles que compensan la falta de un control esperado.

Controles Activos vs. Pasivos:

- Controles activos.- Son realizados por personas.
- Controles pasivos.- Funcionan encontrándose en un determinado lugar.

Controles comunes y a menudo malinterpretados:

- Segregación de obligaciones: requieren diferentes fases de una transacción para que las realicen diferentes funcionarios (separación de autorización, registro y custodia; al menos dos pares de ojos en cada transacción).
- Control dual: es una restricción física que requiere que dos funcionarios accedan a un activo o ejecuten una transacción.
- Custodia conjunta: si un activo se encuentra en custodia conjunta, dos funcionarios comparten la responsabilidad de salvaguardar el activo o la transacción.

#### **1.5.1.2 Objetivos del control interno**

- Historia de actos de corrupción o errores significativos.
- Debilidades en el diseño e implementación del sistema de control interno.

- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Presiones inusuales internas o externas.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría.

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno, estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la institución, lograr una comprensión adecuada del sistema de control interno que mantenga sobre sus operaciones o sobre sus activos la entidad.

Esta comprensión es necesaria para:

1. Planificar la investigación.
2. Verificar que el sistema de control interno opera de acuerdo a su diseño original.
3. Establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación, en especial en la confiabilidad del material probatorio que proporciona y como fuente de dicho material.
4. Comprobar la adecuada salvaguarda de activos y recursos de la institución.
5. Verificar la oportuna y exacta información financiera económica emitida.
6. Verificar la adhesión a las políticas de la entidad.
7. Visualizar el debido cumplimiento de las regulaciones locales y el estricto cumplimiento de la ley.

La evaluación del sistema de control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas. Los presuntos involucrados que pueden ser de la misma institución o con terceros relacionados. (Fudim, 2002).

Como se observa es de suma importancia el efectuar una evaluación y determinar si es adecuado y eficaz, por lo que se han desarrollado prácticas corporativas para detectar y minimizar la corrupción, mediante la evaluación del control interno de las instituciones, algunas de estas prácticas se explican a continuación.

## **1.5.2 Prácticas Corporativas De Evaluación Del Control Interno**

### **1.5.2.1 Taller del Informe COSO – Autoevaluación del control interno (AEC)**

La autoevaluación de control interno (AEC) es un proceso que guía a los administradores y funcionarios de una institución a través de un análisis del control interno diseñado para identificar, mejorar las fortalezas del control interno y rectificar las debilidades.

La manera más práctica de evaluar el control interno es por medio de talleres pequeños, guiados por facilitadores bien preparados en el arte de dejar hablar, discutir y hacer participar a los funcionarios de la institución, mismos que conocen más sobre los controles internos dentro de su área de actividad que cualquier otra persona.

Los componentes presentes e interrelacionados para alcanzar los objetivos de una institución según el informe COSO (Sistema Integrado de Control Interno) son:

- Ambiente de Control: Ética de trabajo, liderazgo, trabajo en equipo, moral.

- Evaluación de Riesgos: Mecanismos para identificar riesgos para alcanzar los objetivos de trabajo, incluyendo los riesgos particulares asociados con el cambio.
- Actividades de Control: Políticas, procedimientos, atribuciones (incluyendo aquellos que pueden ser redundantes o que no agregan valor).
- Monitoreo y Aprendizaje: Realizar cambios basados en ese aprendizaje.
- Información y Comunicación: Horizontal y vertical que es crítica en todos los niveles arriba mencionados.

Los talleres de Autoevaluación del Control Interno (AEC) enfatizan los elementos o componentes del sistema COSO (Sistema Integrado de Control Interno) necesarios para alcanzar eficiencia y efectividad en las operaciones.

En los talleres, fortalezas y debilidades de los controles internos son evaluadas y discutidas abiertamente de manera que todos los participantes del grupo (funcionarios de la institución) obtienen un claro entendimiento de los problemas. El mecanismo clave para alcanzar una discusión abierta y franca es la utilización de una tecnología electrónica de votación anónima. Utilizando un sistema computarizado de votación, los participantes expresan su opinión acerca de los distintos temas que se debaten, insertando su voto anónimamente mediante la utilización de un teclado numérico inalámbrico. El sistema recoge las respuestas y presenta los resultados en distintos gráficos que se proyectan en una pantalla para que los asistentes puedan ver los resultados. De esta manera cada participante da respuestas "honestas" a preguntas delicadas sin sentirse en una situación riesgosa dentro de la institución.

Utilizando estas preguntas, los facilitadores del taller guían a los participantes para identificar cambios que se puedan implementar para fortalecer los controles internos de la institución. Examinan el entorno/ambiente de trabajo, evaluación de riesgos, actividades de control, información, comunicación y supervisión. Los participantes



también debaten otros temas relevantes como la ética y la moral de los funcionarios. Los talleres se conducen con funcionarios de todos los niveles, para así obtener el máximo beneficio, además diferentes perspectivas acerca de la institución. Los resultados de diferentes talleres en distintos departamentos se pueden comparar gráficamente para luego fácil y rápidamente identificar las mejores prácticas, alentándose como consecuencia su implementación dentro de la entidad. A través de este proceso una visión global de los controles internos emerge claramente para que los niveles mas altos de conducción reconozcan las actuales debilidades y fortalezas del control en la institución.

Una diferencia clave entre la Autoevaluación del Control Interno (AEC) y otras formas de análisis institucional es que los participantes (funcionarios) forman parte de un proceso transparente de evaluación. Se identifican debilidades, problemas y a su vez se generan soluciones. La participación activa de los empleados en el proceso y el sentido de propiedad del mismo, resulta en un mejoramiento de la moral dentro de la institución y facilita un cambio positivo, dado que tanto los problemas como las soluciones han sido identificados y generados dentro de la entidad y no desde afuera.

El taller del tipo descrito es un mecanismo mucho más eficiente para identificar las debilidades del control interno que las antiguas prácticas de cuestionarios y flujo de diagramas tradicionalmente utilizados por los auditores. Ahora el auditor puede utilizar los resultados de la Autoevaluación al llevar a cabo su propio estudio y evaluación del control interno como parte de sus labores de auditoría.

Puede haber diferentes formas y formatos de talleres. Aquí presentamos el formato desarrollado por Paul Makosz de la empresa PDK de Canadá que está en proceso de adaptación para uso en México por el Proyecto ATLATL, principalmente para uso en el sector público. Hasta la fecha se ha desarrollado un total de catorce talleres en español en México, algunos otros en Honduras, El Salvador y Colombia. Un primer curso para facilitadores de México y Colombia fue llevado a cabo en Calgary, Canadá ofrecido por Paul Makosz de la firma PDK. Dicha firma fue escogida por el Banco

Mundial, organismo internacional que ha adoptado el marco COSO (Sistema Integrado de Control Interno) y se han llevado a cabo innumerables talleres de autoevaluación del control interno sobre los últimos seis años.

*a) Actividades previas a los talleres*

Una vez seleccionada la institución, los facilitadores realizarán un análisis general del mismo a fin de obtener información básica sobre su estructura orgánica, su presupuesto, su mandato y sus principales actividades de acuerdo con su organización legal (grado de autonomía, funciones, provisión de servicios).

En una segunda etapa, los facilitadores realizarán una serie de entrevistas con distintos funcionarios que se consideran claves dentro de la estructura y las funciones principales de la institución. Estas entrevistas permitirán a los facilitadores obtener un entendimiento más claro y preciso respecto a la situación real dentro de la entidad, que limitaciones existen y principalmente, identificar aquellas áreas o departamentos claves donde los sistemas de control son débiles. Las entrevistas se llevarán a cabo tanto con administradores, directores como con el resto de los funcionarios.

*b) Estructura del taller*

▪ Evaluación de situación:

Los facilitadores trabajan con el grupo para que éste identifique de manera espontánea los mayores obstáculos y riesgos asociados que deben confrontar para lograr los objetivos claves de su tarea, de la misma manera, identifican las principales virtudes y fortalezas que tienen como grupo. Luego se genera un debate profundo sobre esos obstáculos y fortalezas con el fin de desarrollar perspectivas sobre que pueden ellos mismos hacer para mejorar la capacidad de alcanzar esos objetivos, así como también identificar que otras áreas de la institución o de la administración pueden ofrecer asistencia adicional en este cometido. En esta etapa, mientras un

facilitador asiste, genera y dirige el debate, el otro toma notas de la discusión, mismas que aparecen en la pantalla. Así, se asegura a los participantes que sus ideas quedan reflejadas en sus propias palabras y a su vez se alienta la participación y se llegan a conclusiones que son avaladas por todo el grupo.

- Evaluación de Control:

Los participantes utilizan la tecnología de votación electrónica anónima para evaluar el control en las áreas claves que se presentan en la pantalla. Esta sesión, está diseñada para cubrir todo el espectro de control, de manera que, al final de la sesión, ningún obstáculo o valor significativo es dejado fuera de la votación. Los votos son agrupados en temas relacionados y seguidos de un debate grupal de cada tema en particular en aquellos temas que muestran un resultado de votación extremadamente bajo o alto, o que revela opiniones fuertemente encontradas y contradictorias. Nuevamente, el resultado deseado de cada debate es la identificación de una decisión tomada por el grupo sobre que acción debe seguirse para mitigar los riesgos o construir sobre las virtudes. Se utiliza la misma técnica que en la primera fase, un facilitador dirige el taller mientras que el otro toma nota de lo que se va debatiendo, estas notas aparecen en la pantalla teniendo como resultado que los participantes se sientan en total control de los resultados de su propio debate.

*c) Resultados del taller*

Los resultados de cada taller son inmediatamente visibles. Los funcionarios y administradores han llevado a cabo una identificación comprensiva de su propia eficacia. Para la mayoría de los grupos esto lleva a tomar acciones inmediatas para enfrentar temas específicos que están dentro de su propia esfera de influencia. También, para los funcionarios y los administradores tiene efectos auspiciosos, ya que si bien surgen problemas, finalmente los problemas son reconocidos y el grupo encuentra que tiene recursos para enfrentarlos. Así también, alentado por los

facilitadores, surge en cada debate indicadores de los puntos fuertes y débiles de cada grupo.

Además del taller, hay resultados que son significativos para toda la institución. Los datos numéricos y analíticos de cada taller son acumulados en una base que deviene en un análisis de control global a través de toda la entidad. Departamentos donde el control es consistentemente más eficaz pueden ser analizados para dar respuestas a otros departamentos. Los riesgos más importantes para la institución surgen rápidamente y pueden ser enfrentados por el nivel superior antes de que esos problemas se diseminen y se conviertan en críticos. Los funcionarios y los administradores pueden comparar con sus resultados anteriores o con los de otros grupos.

#### *d) Informes sobre los talleres*

Finalizado cada taller los facilitadores producen inmediatamente un informe donde se reflejan los resultados mediante gráficos y la identificación de los problemas, debilidades, valores, y virtudes con sus respectivas propuestas de soluciones. El contenido del informe está en las propias palabras y refleja las propias conclusiones y recomendaciones de los participantes, no las de los facilitadores. De este modo se logra una verdadera autoevaluación por parte de los expertos en las operaciones reales.

Los informes cuentan, además, con las observaciones finales de los facilitadores donde hacen referencia a los puntos más relevantes de cada taller y expresan su opinión sobre los pasos a seguir.

Luego de realizados todos los talleres, los facilitadores producirán un informe final consolidando e identificando los problemas mas críticos para toda la institución y aquellos valores sobre los cuales la entidad puede construir. Estos informes sirven de base para elaborar el informe anual sobre control interno de la institución y la

documentación de todos los talleres sirven a los auditores independientes cuando desean informar y dictaminar sobre el informe.

#### *e) Beneficios de la Autoevaluación del Control Interno (AEC)*

La Autoevaluación del Control Interno (AEC) es una práctica corporativa que sirve como una herramienta para identificar actividades que debilitan los sistemas de control y prevenir las consecuencias (prácticas de corrupción). La identificación de las áreas de riesgos y de sectores con debilidades por parte de los mismos funcionarios que operan los sistemas (aquellos que conocen los abusos y como se llevan a cabo) permite que los funcionarios de alto nivel obtengan un mayor y mejor entendimiento de las debilidades de las instituciones que dirigen y las medidas que deben tomar para evitar el fraude dentro de sus entidades.

Permite además, un mayor entendimiento de los controles, riesgos, problemas y objetivos identificados. Se establecen prioridades sobre planes de acción, mejoramiento de las comunicaciones, de la moral de los funcionarios y menos alteraciones en el proceso normal de trabajo.

#### **1.5.2.2 Indicadores de Fraude**

Otra práctica corporativa esencial para minimizar las prácticas de corrupción consiste en mantener una vigilancia continua de indicadores de fraude. Varias instituciones han publicado listas de indicadores de fraude. Dichos indicadores son claves o sugerencias enfocadas desde un ángulo muy cercano hacia una actividad o área en particular. El Manual de Indicadores de Fraude publicado por la Oficina de Investigaciones de la Inspectoría General de la Agencia para el Desarrollo Internacional (USAID) proporciona varias clases de indicadores de fraude.

La nueva Declaración sobre Normas de Auditoría No. 99 (SAS 99) del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) titulado “La Consideración del Fraude en los Estados Financieros” contiene un Apéndice con “Ejemplos de Factores de Riesgo del Fraude”. Similares publicaciones están disponibles en firmas de contadores públicos y organismos profesionales, especialmente la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (ACFE). (<http://www.cfenet.com>).

### **1.5.2.3 Programas y Controles Antifraude**

A raíz de los recientes escándalos corporativos en Estados Unidos de Norteamérica, el día 11 de noviembre de 2002 siete organismos profesionales de dicho país publicaron un documento titulado “*Administración de Programas y Controles Antifraude: Lineamientos para ayudar a evitar y disuadir el fraude*”. Dicho documento que fue solicitado por la *Comisión Contra Fraude de la Junta de Normas de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos* en el que identifica medidas que las entidades pueden implementar para evitar, disuadir y detectar las prácticas de corrupción. Se explican estas medidas en el contexto de tres elementos fundamentales:

Crear y mantener una cultura de honestidad y ética elevada

Es responsabilidad de la entidad crear una cultura de honestidad, ética elevada y comunicar claramente el comportamiento aceptable y las expectativas de cada funcionario. Dicha cultura debe estar arraigada en un sólido conjunto de valores básicos (o sistema de valores) que provee el cimiento para que tanto los funcionarios como la institución realicen sus actividades.

También permite que una entidad desarrolle un marco ético que cubra:

- Informes financieros fraudulentos,

- Malversación de activos,
- Corrupción, así como otros temas.

Crear una cultura de honestidad y ética elevada debe de incluir lo siguiente:

*a) Establecer el “Clima en la Cima”*

- Los directores y funcionarios de una entidad determinan el “clima en la cima” para el comportamiento ético dentro de la misma. La investigación en desarrollo moral sugiere fuertemente que la mejor manera de reforzar la honestidad es, al poner un ejemplo apropiado (a veces denominado el “clima en la cima”). La administración de una entidad no puede actuar de una manera y esperar que otros en la entidad se comporten de otra.
- Los cimientos de un ambiente anticorrupción efectivo es una cultura con un sistema sólido de valores fundado en la integridad. Este sistema de valores con frecuencia es reflejado en un código de conducta. El código de conducta debe reflejar los valores básicos de la entidad y guiar a los funcionarios a tomar las decisiones apropiadas durante la jornada diaria. El código de conducta podría incluir temas tales como ética, confidencialidad, conflictos de interés, propiedad intelectual, acoso sexual y corrupción.

*b) Crear un ambiente de trabajo positivo*

- Los resultados de la investigación indican que actos malos ocurren con menos frecuencia, cuando los funcionarios tienen sentimientos positivos sobre una institución en comparación a cuando se sienten abusados, amenazados o ignorados. En un ambiente de trabajo negativo, hay más oportunidades para una moral rebajada entre los funcionarios, la cual puede afectar la actitud de cada uno acerca de cometer

corrupción contra una entidad. Factores que disminuyen un ambiente de trabajo positivo y pueden aumentar el riesgo de corrupción incluyen:

- Una alta administración a la que no parece importarle o recompensar el comportamiento apropiado.
- La retroalimentación negativa y la falta de reconocimiento al rendimiento laboral.
- Una percepción de inequidad en la institución.
- Una administración autocrática en lugar de participativa.
- Una disminución de lealtad institucional o de sentimientos de pertenencia.
- Las expectativas irrazonables de cumplimiento presupuestario, o con otros objetivos financieros.
- El temor de entregar “malas noticias” a supervisores y/o la administración.
- Una compensación por debajo del promedio competitivo.
- Pocas o deficientes oportunidades de capacitación y de promoción.
- La falta de responsabilidades claras dentro de la institución.
- Pocas o deficientes prácticas o métodos de comunicación dentro de la institución.
- Factores mitigantes que pueden ayudar a crear un ambiente de trabajo positivo y a reducir el riesgo de corrupción incluyen:



- Sistemas de reconocimiento y recompensa que vayan acorde con objetivos y resultados.
- Igualdad en las oportunidades de empleo.
- Normas colaborativas y orientadas al trabajo en equipo para la toma de decisiones.
- Programas de compensación administrados profesionalmente.
- Programas de capacitación administrados profesionalmente y un programa de desarrollo de carrera que sea prioritaria para la institución.

*c) Contratar y promover funcionarios apropiados*

Los procedimientos de contratación y promoción proactivos pueden incluir:

- Efectuar investigaciones de los antecedentes de los funcionarios que están siendo considerados para empleo o para promoción a un puesto de confianza.
- Revisar exhaustivamente la educación, historial de empleo y referencias personales del candidato.
- Capacitación periódica de todos los funcionarios respecto a los valores y el código de conducta de la institución.
- Incorporar en las evaluaciones periódicas de rendimiento una evaluación de cómo cada funcionario ha contribuido a crear un ambiente de trabajo apropiado consistente con los valores y el código de conducta de la institución.

- Evaluación objetiva y continua del cumplimiento con los valores y el código de conducta de la institución, con la resolución inmediata de cualquier violación.

#### *d) Capacitación*

Los funcionarios nuevos deben ser capacitados al momento de ser contratados acerca de los valores y código de conducta de la institución. Esta capacitación debe de cubrir explícitamente las expectativas de todos los funcionarios con respecto a:

- Su deber de comunicar ciertos problemas;
- Una lista de los tipos de problemas, incluyendo corrupción real o sospechada que deben ser comunicados junto con ejemplos específicos;
- Información acerca de cómo comunicar estos problemas.

#### *e) Confirmación*

El requerir confirmación periódica de los funcionarios sobre sus respectivas responsabilidades no sólo reforzará los reglamentos sino que también disuadirá a los mismos de cometer corrupción y otras violaciones a la vez que permitiría identificar pequeños problemas antes de que se vuelvan importantes. Dicha confirmación podría incluir declaraciones de que el funcionario entiende las expectativas de la institución, ha cumplido con el código de conducta y no sabe de ninguna violación del código de conducta aparte de aquellas que el mismo lista en su respuesta.

#### *f) Disciplina*

La forma en que una institución reacciona a incidentes de corrupción supuesto o sospechado enviará un mensaje disuasivo claro a toda la entidad, ayudando a reducir

el número de ocurrencias futuras. Las acciones siguientes deben ser aplicadas en respuesta a un incidente supuesto de corrupción:

- Se debe realizar una investigación exhaustiva del incidente.
- Deben de tomarse acciones apropiadas y consistentes contra los corruptos.
- Los controles pertinentes deben ser evaluados y mejorados.
- Deben llevar a cabo comunicaciones y capacitación para reforzar los valores, código de conducta y las expectativas de la institución.

Evaluar los procesos y controles anticorrupción

Las instituciones deben de ser proactivas en reducir oportunidades de corrupción e implementar los procesos, procedimientos y controles necesarios para mitigar los riesgos, por ejemplo:

- Identificando y midiendo riesgos de corrupción.
- Tomando pasos para mitigar riesgos identificados.
- Implementando, monitoreando controles internos preventivos y otras medidas disuasivas.

Desarrollar un proceso apropiado de vigilancia.

Para evitar o disuadir efectivamente la corrupción, una institución debe implementar una función de vigilancia apropiada. La vigilancia puede tomar muchas formas y puede ser efectuada por muchos dentro y fuera de la entidad, bajo la vigilancia global del comité de auditoría.

- La administración es responsable por supervisar las actividades llevadas a cabo por los funcionarios y lo hace típicamente implementando, monitoreando procesos y controles.
- Un equipo de auditoría interna efectivo puede ser extremadamente útil en ejecutar aspectos de la función de supervisión.
- Los auditores independientes pueden ayudar a la administración (o comité de auditoría) proveyendo una evaluación del proceso de la institución para identificar, evaluar y responder a los riesgos de corrupción.
- Examinadores certificados de corrupción pueden ayudar al comité de auditoría con aspectos del proceso de vigilancia ya sea directamente o como parte de un equipo de auditores internos o auditores independientes. Además de que pueden proveer conocimiento extensivo y experiencia sobre corrupción que pueden no estar disponibles dentro de una institución. (Wesberry, 2002).

Como se aprecia es factible que mediante la evaluación del control interno se puedan detectar insuficiencias de control en la realización de las actividades propias de cada funcionario, generando como consecuencia espacios en donde éstos cometen prácticas de corrupción.

Por lo tanto, la evaluación del control interno permite la identificación de las debilidades de las instituciones, las cuales son consideradas al efectuar la planeación de la auditoría forense, misma que puede presentar un riesgo como en todas las auditorías financieras.

El posterior descubrimiento de estas distorsiones producidas por la corrupción o error existente durante el periodo cubierto por la realización de la auditoría forense, no indica que el auditor forense no se haya ceñido a los principios básicos y

procedimientos esenciales que haya observado o no, estos principios y procedimientos, determinara lo apropiado en las circunstancias y la congruencia.

Objetivos de detección:

- Identificación de modalidades operativas mediante las cuales se perpetran las prácticas de corrupción.
- Identificación de autores de la comisión de las irregularidades y subsidiariamente, responsabilidades por negligencia.
- Aporte de elementos de prueba para presentar en sede judicial. (Fudim, 2002).

Criterios empleados por la Auditoría Forense para ponderar riesgos

Riesgo inherente o apriorístico

El riesgo inherente es el que existe en ausencia de controles. En tal sentido, si bien es esperable que en total ausencia de controles la corrupción aumente exponencialmente, la sensibilidad al relajamiento de controles que existe respecto de determinadas zonas y productos es sustancialmente mayor que la de otras.

Riesgo residual

El riesgo residual es el remanente después que se ha computado la disminución que sobre el riesgo inherente producen los controles. En tal sentido, es de esperar, por ejemplo, que inspecciones regulares a los funcionarios se detecten irregularidades. A medida que se intensifican las inspecciones, la detección de irregularidades tiende a disminuir. El punto clave consiste en monitorear si aumenta en la medida que tal detección disminuye. En la medida que esto no resulte de esa forma, puede estar aconteciendo que:

- Los infractores hayan diseñado mejores mecanismos para cometer sus ilícitos, o
- Se haya generado un escenario de corrupción por el cual los inspectores se coluden con los infractores.

#### Tratamiento del riesgo residual

Es posible que el riesgo residual no se ubique en los niveles esperados, con lo cual debe diseñarse un tratamiento para el riesgo residual inaceptablemente alto.

En tal sentido, la Auditoría Forense puede establecer:

- Programas de inspección sorpresiva de inspectores.
- Apertura de canales de denuncias anónimas de infracciones. (Fudim, 2002).

## **1.6 FASES DE LA AUDITORIA FORENSE**

### **1.6.1 Definición y Reconocimiento Del Problema**

Se debe realizar una valoración preliminar para poder planificar los recursos necesarios que se deben utilizar, de acuerdo a la solicitud, el alcance del trabajo a realizar y cronograma para el desarrollo de la misma.

Una referencia para el comienzo en el desarrollo de una Auditoría Forense puede ser una denuncia formal e informal, oral o escrita, que obliga a la ejecución de tareas forenses para la futura actuación judicial, por consecuencia de una probable demanda u oficio judicial, o puede ser derivada por alguno de los funcionarios de la institución, en un comienzo debido al conocimiento o el resultado de una evaluación primaria del sistema de control interno de la entidad.

Es necesario conocer con profundidad a la institución y estar en condiciones de aseverar sobre:

- Naturaleza o actividad de la institución.
- Lugar geográfico donde desarrolla sus actividades.
- Naturaleza de los productos o servicios que presta.
- Organización y estructura.
- Medio ambiente en el cual desarrolla sus actividades.
- Relaciones organizacionales.

- Regulaciones y normatividad que debe cumplir.
- Fuerza laboral.
- Capacidad operativa.
- Niveles de ingresos y egresos.
- Estándares de la organización.
- Evaluaciones de control interno.
- Reportes de control de gestión.
- Personal responsable de las operaciones.
- Dimensión de la organización.
- Estructura administrativa.
- Estados financieros.
- Riesgos inherentes y de control: sin son permanentes, ocasionales o provocados por descoordinación de las áreas.
- Políticas, procedimientos, presupuestos y planes: conocimiento preciso de los mismos y medición del grado de discrecionalidad en la toma de decisiones por parte de la administración.
-



- Ambiente ético de la institución: conocimiento del mismo por medio de indicadores externos o internos.

Un enfoque adecuado para iniciar una Auditoría Forense con miras a detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración de las instituciones, es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

El objetivo de esta fase es determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de posibles actos de corrupción. El indicio es definido como la totalidad de las circunstancias que conducen a que una persona razonable, prudente y profesionalmente preparada a creer que las prácticas de corrupción han ocurrido, están ocurriendo o ocurrirán. Se debe observar que un indicio no es una prueba, ni siquiera representa una evidencia de que la corrupción existe. Es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación. Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación de la dirección o administración de la institución ya que una Auditoría Forense es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha entidad, se debe contemplar la existencia de convenios de confidencialidad y concertar los futuros pasos a seguir de verificar la existencia de corrupción.

### **1.6.2 Planeación De La Auditoría Forense**

Algunos de los componentes a considerar en el proceso de la planeación son los siguientes:

- Declaraciones de los objetivos.
- Descripciones de las suposiciones materiales.

- Descripción de los mecanismos de reporte.
- Descripción de la fase de recopilación de datos.
- La secuencia de tareas y actividades.
- Persona responsable.
- Fecha estimada de comienzo y fin.
- Riesgos y exposiciones.
- Controles existentes o no existentes.
- Fortalezas y debilidades de los controles.
- Oportunidades provisionales.
- Criterios.

Requisitos de la planeación:

- Preparar cuestionarios eficientes.
- Entender la información que se requiere.
- Decidir que técnicas se utilizarán.
- Entender los propósitos de políticas y procedimientos de control.
- Identificar debidamente los riesgos.

### **1.6.2.1 Programa de Auditoría Forense**

La planeación de la auditoría se ejecuta mediante la utilización de los programas de auditoría forense, los cuales constituyen esquemas detallados por adelantado del trabajo a efectuarse y contienen objetivos y procedimientos que guían el desarrollo del mismo, además de que:

- Contienen los procedimientos de auditoría forense necesarios para dar cumplimiento a los objetivos definidos en la planeación.
- Consideran la reducción razonable del riesgo de detección, basado en las evaluaciones de riesgo inherente y riesgo de control.
- Elemento fundamental para la supervisión de las tareas.

La política de auditoría gubernamental indica que el programa de auditoría es el documento formal que sirve como guía de procedimientos a ser aplicados durante el curso del examen y como registro permanente de la labor efectuada. Es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría a ser empleados, la extensión y oportunidad de su aplicación.

La norma técnica dispone que para cada auditoría específica, se preparara un programa en el cual se hará constar en forma lógica y ordenada los procedimientos que deberán ejecutarse, su profundidad, el personal que los aplicará y el momento.

Opciones para el desarrollo del programa de Auditoría Forense:

- Desarrollar un nuevo programa para cada auditoría.
- Adaptar un programa existente.

- Programas “enlatados”.
- Tienen pasos directos para alcanzar los objetivos de la Auditoría Forense.
- Poseen un formato indeterminado.
- Disponen de pasos presentados como afirmaciones, no como preguntas.
- Resultan flexibles.
- Se presentan claramente, no poseen información extraña ni confusa.
- Contemplan el control de la Auditoría Forense.
- Captura y conservación de evidencia.
- Tratamiento de los archivos de papeles de trabajo.
- Son aprobados por los supervisores.
- Los comprende el personal.
- Contribuyen al informe final de la Auditoría Forense.

### **1.6.3 Recopilación De Información y Evidencias**

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si la corrupción ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar quien, que, cuando, donde, porque, cuanto y como se ha cometido.

#### **1.6.3.1 Atributos de la evidencia:**

- Obtenida legalmente.
- Competente.
- Objetiva.
- Relevante.

#### **1.6.3.2 Técnicas para la obtención de la evidencia:**

- Revisiones analíticas.
- Comprobación de cálculos matemáticos.
- Revisión de documentación como soporte de transacciones.
- Conciliaciones.
- Declaraciones orales o escritas.
- Observación e inspección.

#### **1.6.3.3 Criterios sobre la evidencia**

- Se debe recolectar información sobre todos los temas relevantes.
- La información debe ser suficiente, competente, relevante y útil.

- Los procedimientos de Auditoría Forense y trabajos de campo deben planificarse antes de ser ejecutados.
- El proceso de recolectar, analizar, interpretar y documentar información debe ser supervisado.
- Los papeles de trabajo deben ser preparados por el auditor forense y supervisados.

El asunto más crítico en la obtención de evidencia, es que sea válida y aceptada en los estrados judiciales. Los auditores forenses deben 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 que requiere expresamente estar vinculada con los asuntos alegados. Por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría; en ésta es suficiente mostrar los hallazgos. En un tribunal judicial las cosas son a otro precio, la evidencia tiene que darse bajo las reglas de la misma, dado que tiende a soportar o probar un hecho.

#### **1.6.3.4 Clasificación de la evidencia**

La evidencia, por lo tanto se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. Se le clasifica como:

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 un tribunal.

Evidencia circunstancial.- Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Los tribunales la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros, tienen a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir la corrupción y el crimen económico.

Evidencia documental.- Es aquella que esta contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente, en 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 estos 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.

Evidencia secundaria.- Es toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. En el caso de las copias de documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, gráficas, cronograma, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales). De hecho tiene que tener una vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

#### **1.6.3.5 Validez de la evidencia**

Es pertinente complementarlos con la mención específica a la cadena de custodia de la evidencia; esto es, en un proceso judicial debe asegurarse que la evidencia obtenida no ha podido ser adulterada en ninguna de las instancias que preceden a su presentación al juez.

De esta forma, el auditor forense debe ser extremadamente cuidadoso en cuanto a los mecanismos de obtención de evidencia y también en cuanto a las percepciones para asegurar que la misma no ha podido ser distorsionada en ningún momento.

Así por ejemplo, el auditor forense hará firmar testimonio de las entrevistas mantenidas y se asegurará de tener testigos de que las manifestaciones obtenidas, particularmente por los imputados, no han sido obtenidas mediante mecanismos irregulares.

Percepciones particularmente rigurosas habrá de adoptar también respecto de la evidencia obtenida de sistemas informáticos, asesorándose debidamente en cuanto a su validez legal, así como en lo que refiere a su imposibilidad técnica de adulteración.

Se debe organizar las evidencias de tal modo que todos los elementos y variables que interactúan sean consideradas, se pueden utilizar cuadros de vulnerabilidad que muestran los siguientes indicadores:

- Síntomas de corrupción que indican una creciente posibilidad de que esta ocurriendo.
- Activos que han desaparecido o han sido sustraídos.
- Funcionarios que han dispuesto de estos activos.
- Modos en que ha sucedido el evento.
- Métodos que el autor ha utilizado para ocultar la corrupción.
- Racionalizaciones que se usan para justificar el gasto.
-



- Controles internos que se han vulnerado, que se omitieron realizar y han proporcionado la oportunidad de cometer y ocultar la corrupción.

Para evitar que aparezcan sospechas e implicar a funcionarios inocentes en la búsqueda de evidencias se deben seguir las pautas siguientes:

- Referirse a la “investigación” con una palabra menos intimidatoria como “trabajo especial”, “auditoría”, “consultoría de procesos”, etc.
- Iniciar las tareas usando técnicas de investigación que sean poco reconocibles, comenzar las tareas con procedimientos comunes a los de la auditoría financiera tradicional.
- Involucrar al comienzo, el menor número de asistentes y referentes de la institución.
- Trabajar gradualmente en forma perimetral al evento denunciado, en los alrededores del presunto sospechoso, hasta tener la suficiente información para confrontar en una entrevista final.

#### **1.6.4 Fuentes De Información**

Las fuentes de información que representan evidencia pueden ser fuentes internas y externas. El ciclo de la investigación es normalmente concéntrico, iniciándose por la información externa, continuando con la información interna no accesible a los investigados, para finalmente concluir con el examen de la documentación interna accesible a los investigados.

Es de esperar que la actuación del auditor forense durante la investigación sea creciente a medida que el análisis de información externa avance hacia la revisión de información interna.

Sin perjuicio de ello, el auditor forense tiene roles bien definidos en cada una de las etapas de la tarea interdisciplinaria de recopilación de información.

#### **1.6.4.1 Información externa.**

El auditor forense señalará cuales son las implicaciones potenciales y el sentido de los vínculos que hubieran podido detectarse entre sujetos sospechosos pertenecientes a la institución y terceros a la misma. Tomará tales indicios en cuenta para el plan de trabajo posterior.

Esta información se divide en información no contable y contable, por ejemplo:

No contable

- Relaciones comerciales y personales.
  
- Llamados telefónicos.
  
- Correos electrónicos.
  
- Hábitos de consumo.
  
- Documentos.
  
- Información en computadora.

## Contable

- Participaciones societarias.
- Cuentas bancarias.
- Consumos con tarjetas de crédito.
- Bienes registrables.
- Deudas.
- Registros de terceros.
- Documentos.
- Registros.

### **1.6.4.2 Información interna**

Información interna no accesible a los investigados.

Registros tales como accesos físicos a la institución, llamados telefónicos, correos electrónicos y legajos de personal serán escrutados por el auditor forense, a efectos de precisar las implicaciones de los contactos y relaciones detectados por la investigación externa y planear la mejor forma de precisar la información interna que se necesitará, así como los resultados y evidencia para su salvaguarda y análisis.

Esta información se divide en información no contable y contable, por ejemplo:

#### No contable

- Llamadas telefónicas efectuadas desde la institución.
- Entrada y salida de la institución.
- Legajos de personal.

#### Contable

- Registros contables no accesibles a los investigados.
- Documentos no accesibles a los investigados.

#### Información interna accesible a los investigados

El auditor forense debe saber de antemano cual es la información interna accesible a los investigados y a la que deberá acceder para desarrollar su tarea. Diversos son los métodos que podrá adoptar para asegurar la integridad de la evidencia. Si es posible y se ha obtenido evidencia suficiente para ello, procurará apartar a los investigados de sus funciones, aunque sea transitoriamente, previamente a requerir formalmente la documentación. En caso contrario, solicitará una cantidad masiva de información que incluya a la que realmente resulte de su interés para reducir las posibilidades de que tal información resulte destruida.

#### **1.6.5 Análisis e Interpretación De La Evidencia**

En este paso las evidencias recolectadas se estudian para determinar si son suficientes y validas como para comenzar a reportar eficazmente la corrupción. La evidencia deber ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias. De la evidencia recolectada surgirá la respuesta de cuales acciones judiciales se pueden realizar por parte de la institución. De acuerdo a la necesidad y oportunidad que observe la administración de la entidad

probablemente, se fijará la necesidad de continuar en la búsqueda de más evidencia o se culminara con las tareas de campo.

#### **1.6.5.1 Papeles de Trabajo**

La evidencia debe ser registrada en papeles de trabajo, que se definen en la Auditoría Forense como todo material probatorio obtenido por el auditor forense para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones que ha obtenido.

Objetivos de los papeles de trabajo:

- Facilitar la preparación del informe.
- Soportar las conclusiones resumidas en el informe.
- Coordinar y organizar las fases del trabajo.
- Proveer un registro histórico permanente de la información examinada.
- Actuar como guía en posteriores auditorías o investigaciones.

La naturaleza confidencial de algunos papeles de trabajo es una condición de especial importancia debido al hecho de que su contenido revela el alcance de la auditoría, la extensión y naturaleza de las pruebas aplicadas en forma selectiva.

Esta naturaleza confidencial se mantiene durante el curso de la Auditoría Forense y de manera permanente en los archivos de la institución auditada. Bajo ninguna circunstancia, el auditor forense debe divulgar el contenido de los papeles de trabajo, calificado de naturaleza confidencial.

Después de recabada la información que considere necesaria el auditor forense, se procede a analizarla conforme a las siguientes técnicas:

#### **1.6.5.2 Análisis e Interpretación de la evidencia externa**

Típicamente, el medio de prueba externa en el cual el auditor forense resulta de mayor utilidad es el análisis del aumento patrimonial injustificado, el cual esta basado en los métodos que a continuación se explican:

Método del Patrimonio Neto.

Patrimonio Neto al final del período analizado  
- Patrimonio Neto al inicio del período analizado  
= Incremento (disminución) del Patrimonio Neto  
+ Consumos conocidos del período analizado  
- Ingresos de fuente conocida  
= *Ingresos de fuente desconocida*

Es el método más preciso, pero también el que mayor cantidad de información requiere recopilar. Se aplica usualmente a la investigación de aquellos funcionarios respecto de los cuales se presume que ahorran parte de sus ingresos.

Método de los Ingresos y Egresos

Su formulación, que consiste en una simplificación del método de ingresos y egresos, es la siguiente:

Consumos conocidos del período analizado  
- Ingresos de fuente conocida  
= *Ingresos de fuente desconocida*

Inversamente al método de Patrimonio Neto, es un método sumamente simple de aplicar y requiere mucha menor cantidad de información. Sin embargo, también su precisión en cuanto a las conclusiones obtenidas es sustancialmente menor. Se aplica primordialmente en la investigación de irregularidades referidas a funcionarios de menor nivel en la entidad, de quienes se presume que no ahorran el producto de sus ingresos ilícitos, sino que lo vuelcan a consumos de artículos y servicios lujosos a los que no tendrían acceso con sus ingresos ordinarios y legítimos.

Método de las cuentas bancarias.

Es una versión del método de ingresos y egresos, consistente básicamente en relacionar depósitos en cuentas bancarias (netos de transferencias), con los ingresos ordinarios del funcionario investigado. Puede combinarse con los otros dos métodos, si se presume que se depositan en cuentas bancarias los fondos que habrán de ahorrarse y que el grueso de los consumos se efectúan por vía de desembolsos en efectivo.

Es muy apropiado para detectar depósitos inexplicables referidos a cobros directamente vinculados a actividades corruptas; Tiene como mayor dificultad la obtención de información bancaria privada del funcionario investigado y sujeta normalmente al secreto bancario.

### **1.6.5.3 Análisis e Interpretación de la evidencia interna**

Aunque es más improbable recolectar evidencia interna, el auditor forense examina las transacciones para detectar:

- Transacciones sospechosas en cuanto a su rentabilidad, oportunidad u otros motivos.

- Transacciones que se han apartado de condiciones normales o lógicas.
- Personas que han autorizado las transacciones sospechosas.
- Períodos, lugares y otras características particulares de las transacciones sospechosas.
- Proveedores y terceros en general respecto de los cuales se han concentrado las transacciones sospechosas.

#### **1.6.5.4 Análisis e interpretación de declaraciones falsas**

Se entiende que la corrupción puede implicar la elaboración de declaraciones falsas, pero a veces éstas son un fenómeno exclusivo que debe investigarse por separado.

Gran cantidad de declaraciones falsas no llegan a formalizarse como tales porque algún profesional lo impide. Esto es, el contador público se niega a firmar un estado contable adulterado, o muchas veces tales declaraciones falsas tienen la complicidad de quienes supuestamente debieran velar para impedir las, siguiendo el ejemplo anterior, el contador que debiera asesorar al contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, en realidad lo asiste para que las evada; existe también la posibilidad de que el profesional sea engañado por maniobras que no resultan evidentes aunque se apliquen métodos razonables para detectar una adulteración de los datos, en tal sentido, por ejemplo, el auditor no es un perito para detectar comprobantes falsos que han sido confeccionados cuidadosamente por un falsificador experto.

Cabe entonces precisar cual es el campo de actuación de la Auditoría Forense respecto de la investigación de declaraciones falsas.

-



- Detección de cifras e indicadores apartados de la lógica normal de las transacciones.- El simple examen de indicadores de estados contables, sus relaciones entre sí y su evolución a lo largo del tiempo puede detectar patrones enteramente inusuales. Tales patrones inusuales, a su vez, pueden implicar tanto que los estados contables son falsos o sustancialmente adulterados, como que la institución ha sufrido otros ilícitos vinculados a la corrupción. En muchos casos, ha tenido lugar una combinación de los fenómenos.

- Transacciones apartadas de los procesos regulares.- Cuando se inquiera acerca de las razones por las cuales las cifras e indicadores se apartan de lo usual en la actividad, suele advertirse que los desvíos se concentran en un grupo de transacciones y no, (normalmente) en toda la actividad de la institución. En tales circunstancias, el auditor forense se enfocará:

- Proveedores a los cuales refieren las transacciones inusuales.

- Funcionarios que aprueban tales transacciones y los que las materializan.

- Períodos.

- Lugares.

- Pericia documental de las transacciones sospechosas.- El examen pericial de la documentación de respaldo de las transacciones sospechosas puede revelar falsificaciones que el ojo experto detecta y que pasan inadvertidas para el auditor de estados contables. La tarea del auditor forense es seleccionar la documentación a examinar por el perito.

### **1.6.5.5 Análisis e Interpretación de la evidencia en un ambiente electrónico**

Si bien es cierto que el abordaje de la corrupción, las irregularidades y el dolo, han hecho parte del trabajo normal de la auditoría y que el asentamiento de estos problemas ha conducido al desarrollo de la Auditoría Forense, así como un conjunto bastante variado de esfuerzos provenientes de diversos ángulos, también es cierto que el principal problema es que las técnicas manuales ya no son adecuadas para estas nuevas tareas.

En la actualidad, los auditores forenses, son requeridos para que disuadan y detecten la corrupción en ambiente electrónico, en el cual ya no existen los rastros en papel y los problemas de evidencia se hacen completamente diferentes.

Es en esta dirección como se entiende ahora el rol del aseguramiento de la información, en este caso lo que traspasa los límites éticos y legales; frente a las técnicas delictivas sofisticadas, se requieren técnicas más sofisticadas para combatirlos.

Estas últimas generalmente reconocen que:

- 1) El análisis de los datos de la institución es la manera más efectiva para prevenir y detectar la corrupción.
- 2) Las computadoras y el software de análisis de datos a menudo están subutilizados en el análisis de los datos de las entidades para detectar los síntomas de la corrupción.

No se trata entonces, de la no existencia o no disponibilidad de tecnologías y herramientas para ello. El asunto es cómo usarlas exitosamente para estas nuevas tareas.

El ambiente electrónico en el cual ahora operan las instituciones y evalúan los auditores presenta un conjunto diverso de sistemas complejos, discrepancias en tiempo real y aplicaciones de alcance. Pero también ofrece un rango de oportunidades para el uso de poderosos software de auditoría interactivos y de técnicas avanzadas de auditoría. Por consiguiente, mientras que el ambiente de las instituciones rápidamente se está volviendo más complejo, existe también un conjunto creciente de software, herramientas y técnicas de auditoría para asistir en las investigaciones sobre la corrupción.

Pocos podrían disentir que, en el ambiente actual, el software de extracción y análisis de datos es crítico para las operaciones eficientes y efectivas de auditoría de las instituciones. Hoy más que nunca los auditores forenses tienen acceso a datos y herramientas para transformar datos en información, el entrenamiento y la habilidad para convertir información en conocimiento y las habilidades para transformar conocimiento en acciones y recomendaciones. En la detección y disuasión de la corrupción, los auditores forenses pueden ahora investigar proactivamente los síntomas y dirigir investigaciones. (Fudim, 2002).

### **1.6.6 Comunicación De Resultados**

La comunicación de resultados de las pruebas obtenidas por el auditor forense difiere sustancialmente de la practicada por el auditor financiero, desde que el propósito, alcance y profundidad de las pruebas efectuadas por ambos son totalmente distintos. En tal sentido, es más simple enunciar lo que el auditor forense debe abstenerse:

- Imputación de responsabilidades en términos legales. El auditor forense no es juez, ni siquiera abogado. En consecuencia, puede detectar “faltantes inexplicados de activos”, pero no puede exponer que ha detectado “hurto de activos”. Ni aunque le conste que el faltante responde a que se lo ha llevado un funcionario a quien vio con sus propios ojos. En tal caso, complementará su comentario diciendo que,

- adicionalmente al faltante, observó a X funcionario transportar tales activos fuera del ámbito de la institución, sin que le conste que haya procedido a su devolución. La razón de tal percepción obedece a que el imputado puede perfectamente alegar que retiró, por ejemplo, los activos del depósito para su mejor custodia en otro lugar y que luego los repuso. Si pudiera demostrarlo, el auditor forense que practicó una imputación de conducta ilícita se vería expuesto a una contra demanda.
- Opiniones sobre control interno cuando se requiere aportar elementos de juicio en actos ilícitos. El exceso de celo atendiendo a lo comentado en el punto anterior puede llevar al auditor forense a proveer información u opinión irrelevante o tautológica sobre debilidades de control interno ya conocidas e irrelevantes para el caso. Por ejemplo, a decir “el depósito en cuestión permite el egreso indocumentado de activos”. En su lugar, el auditor forense debe enfocarse en el esclarecimiento del ilícito alegado, mencionando, por ejemplo que: “resulta particularmente llamativo que no se hayan adoptado requisitos mínimos para el retiro indocumentado de activos respecto de determinados funcionarios, en tanto que el resto es celosamente escrutado a su ingreso y egreso de la institución”.

### **1.6.7 Elaboración Del Informe De Auditoría Forense**

La fase final de la investigación es presentar los resultados. Esto supone un reto, ya que el informe normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos única sustentatoria de la investigación realizada. El informe es de vital importancia puesto que las denuncias judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad de las pruebas presentadas.

#### **1.6.7.1 Características del informe de Auditoría Forense**

Algunas recomendaciones importantes para la elaboración de un buen informe son:

- Preciso.
- Oportuno.
- Exhaustivo.
- Imparcial.
- Claro.
- Relevante.
- Completo.

Un informe de Auditoría Forense nunca debe contener una conclusión u opinión de cómo la corrupción tuvo lugar. Cuando un caso se inicia en las instancias de procuración de justicia, el informe de Auditoría Forense es admitido como prueba. Si el mismo contiene opiniones y conclusiones erróneas, el abogado defensor puede usarlo para demostrar prejuicios contra su cliente. (Fudim, 2002).

Ya hemos mencionado con anterioridad que el informe de Auditoría Forense puede o no ser asociativo. Si no lo es, las únicas percepciones que el auditor forense debe adoptar son:

- Claridad en cuanto a los objetivos del trabajo, procedimientos adoptados y conclusiones extraídas. A los efectos de que el lector del informe puede sacar conclusiones propias que formará no sólo de la lectura del informe del auditor forense sino también, por ejemplo, del informe de la investigación. Siempre que tales informes no se consoliden en uno solo.
- Prevención en cuanto a imputaciones legales posteriores. No es extraño que un informe requerido en principio para ser utilizado internamente, sea luego requerido para su utilización en sede judicial. En tal caso, el riesgo para el auditor forense crece si es que la evidencia originalmente obtenida no es apta para su empleo judicial. Para ello, es mejor precisar desde el principio quien ha requerido el informe y para qué puede ser utilizado.

En cambio si el informe ha de ser desde el principio utilizado en sede judicial, el auditor forense debe considerarse un auxiliar como prueba en las instancias de procuración de justicia y tomar percepciones adicionales:

- Falso testimonio. La evidencia obtenida en forma maliciosa, ilegal o tendenciosa puede, llegado el caso, ser considerada falso testimonio por la autoridad judicial. En tal sentido, es preferible para el auditor forense contrariar las expectativas que verse expuesto a tales acusaciones.
- Injurias o calumnias. Si el auditor forense no puede sostener sus imputaciones, puede ser contra demandado por injurias o calumnias.

La presentación y comunicación de resultados del auditor forense difiere sustancialmente de la del auditor financiero. En efecto, siempre las conclusiones de la Auditoría Forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible que el de la auditoría financiera.

Adicionalmente, en muchas ocasiones el auditor forense no puede validar sus conclusiones con el auditado, porque el auditado es un sospechoso y no pueden explicársele las conclusiones sino en determinada instancia del proceso investigativo.

En tal sentido, es relevante que en instancias tempranas de su tarea, el auditor forense se abstenga de entrevistarse con los funcionarios sospechosos.

Cuando ello devenga necesario, deberá planificar cuidadosamente sus entrevistas para confrontar a los funcionarios investigados con sus resultados, de modo que:

- Las entrevistas con los investigados estén planificadas y desarrolladas con asesoramiento legal respecto de su oportunidad, lugar y contenidos.

- Las imputaciones de responsabilidad no se formulen hasta que no haya un convencimiento pleno respecto de las mismas. Una diferencia entre los registros y las existencias de efectivo o activos no puede constituir una irregularidad hasta que no se haya confirmado que efectivamente ha habido un faltante.
- Se tengan en cuenta los derechos de los imputados, tales como el derecho de defensa o el derecho a no testimoniar contra sí mismos.

Las conclusiones del informe, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría y bajo los parámetros de la investigación legal.

Las características que debe reunir un informe de Auditoría Forense son:

Presentarse por escrito y estar claramente la descripción de los hechos, objeto y deben distinguirse de los pronósticos o conjetura, las operaciones técnicas realizadas, los principios en que se fundamenta, las conclusiones debidamente comprobadas y sustentadas que servirán al juez para valorar las pruebas.

Requisitos del informe:

- La prueba debe haber sido decretada en forma legal.
- El auditor forense debe ser una persona altamente capacitada para realizarla.
- El acto debe ser conciente, libre de coacción, violencia, dolo, cohecho o seducción.
- No debe existir norma legal que prohíba esta prueba.

El reto del proceso de Auditoría Forense consiste en permitir lograr el mejoramiento de los índices de desempeño de las instituciones auditadas”.

### **1.6.7.2 Impacto sobre el alcance de los procedimientos de Auditoría Forense**

Diversos son los impactos sobre las evidencias cuando éstas deben ser presentadas en sede judicial en lugar de limitarse a su utilización en instancia administrativa:

- Necesidad de conceder posibilidad de defensa. La obtención de pruebas respecto de las cuales el imputado no pueda ejercer derecho de defensa pueden ser descartadas en instancia judicial por considerarlas nulas. Por ejemplo, la utilización de testimonios anónimos respecto de los cuales el imputado puede alegar su deseo de someterse a un careo con el denunciante puede llevar a la inutilidad del testimonio si el denunciante no desea revelar su identidad.
- Legalidad de los mecanismos de obtención. Por ejemplo, la presentación en tribunales de datos de cuentas bancarias del acusado obtenidos en violación del secreto bancario pueden constituir no sólo una evidencia nula, sino además abrir la puerta para una contra demanda.

### **1.6.7.3 Mecanismos que puede emplear el auditor forense para contrarrestar los mecanismos de defensa.**

Muchos son los mecanismos que la Auditoría Forense puede poner en juego para contrarrestar los mecanismos de defensa de los imputados:

- Actuación notarial. Cuando se quiere utilizar evidencia en sede judicial sin permitirle al imputado tomar conocimiento de que será utilizada puede darse intervención a un notario. El mismo puede testimoniar, por ejemplo:
  - La numeración de los billetes que serán empleados en el pago de un soborno que luego será filmado.



- La alteración de datos en un sistema informático.

- El estado inicial y número de una cinta de grabación o filmación que luego será utilizada como prueba.

- Toma de testimonio malicioso del imputado. Consiste en formular preguntas respecto de las cuales se tiene la respuesta de antemano. Por ejemplo: ¿tiene Ud. Relación en conjunto con el Sr. XX, de cualquier tipo que ella fuera? El imputado no puede admitirlos, porque implicarían una sanción administrativa. La negativa, especialmente cuando se hace también ante testigos o notario, abre lugar a acciones legales.

#### **1.6.7.4 Determinación de responsabilidades**

El auditor forense no debe practicar imputaciones de responsabilidad en términos jurídicos, sino asistir a formularlas por medio del establecimiento de claras responsabilidades administrativas emergentes de las prácticas normales de las actividades objeto de la investigación.

Esto es pertinente que el auditor forense exprese, por ejemplo, que “es enteramente inusual y negligente que el Sr. X haya abandonado su oficina dejando la puerta abierta y su computadora encendida y con la clave habilitada. Este hecho ha facilitado objetivamente que pudiera producirse la transacción no autorizada que tuvo lugar en horas de la madrugada”. Pero no puede decir “el funcionario X es culpable por la transacción cuestionada, bien sea que la haya hecho él o por su negligencia en el uso de su computadora”. (Fudim, 2002).

El pre juzgamiento que éste último párrafo supone es enteramente inapropiado porque:

- No es el rol del auditor forense el de juzgar conductas. Tal responsabilidad compete a la justicia.
- Tampoco corresponde al auditor forense practicar imputaciones. El Estado cuenta con instancias e instituciones así como instituciones privadas con abogados querellantes al efecto.
- Finalmente, debe tenerse en cuenta que la evidencia de Auditoría Forense se inscribe en un contexto en el cual participan, además de los auditores forenses, investigadores profesionales que reúnen evidencias adicionales a las contables y documentales.

## **CAPITULO II**

### **2.1 METODOLOGIA**

#### **2.1.1 Objeto**

El objeto de la presente investigación lo constituye un novedoso y eficiente instrumento de auditoría, denominado Auditoría Forense, mismo que no tiene aplicación en nuestro país, pero resultaría una valiosa técnica de apoyo en la función de fiscalización con el propósito de contrarrestar los ilícitos cometidos por algunos servidores públicos en las instituciones y dependencias de todos los niveles de gobierno dado que éstos realizan su actuación y desempeño en el cargo regularmente sin ser calificados por las instituciones encargadas, debido a lo extenso del alcance, por lo que pueden pasar por el empleo, cargo o comisión cometiendo una serie de ilícitos sin que éstos sean detectados y en consecuencia sancionados por las instancias respectivas.

#### **2.1.2 Material**

La información disponible respecto a la Auditoría Forense proviene de países extranjeros, como consecuencia de que es ahí donde ha sido desarrollada y utilizada, por lo tanto no tiene aplicación en nuestro país, como consecuencia el material utilizado fundamentalmente proviene de consultas realizadas en Internet, además de legislación y normatividad referente a la función de fiscalización en México, así como lo referente a los delitos cometidos por servidores públicos en todos los niveles de gobierno.

### **2.1.3 Procedimiento**

El presente estudio consiste en una investigación documental, elaborada mediante el método descriptivo por medio de la observación no participativa a través del análisis de contenido; partiendo con el análisis del proceso de fiscalización, determinando los sujetos del mismo, así como las técnicas y herramientas que permiten llevarlo a cabo, estando entre éstas la auditoría, especializándose en el sector público en auditoría gubernamental. Posteriormente se hace mención de las diferentes teorías que explican el comportamiento delictivo en las instituciones, además se efectúa una clasificación y explicación de los delitos a los que tienen acceso los servidores públicos, de igual forma se analizan los conceptos fundamentales de Auditoría Forense, así como sus antecedentes y las fases por la que esta integrada para llevarla a cabo adecuadamente.

## **CAPITULO III**

### **3.1 CONCLUSIONES**

La función de fiscalización ha tenido significativos avances en los últimos años, partiendo con la instauración del actual sistema de fiscalización, creándose la Auditoría Superior de la Federación (ASF), así mismo en las entidades federativas los Órganos de Fiscalización Superior pertenecientes al Poder Legislativo, es así como el proceso de fiscalización entendiéndose como la revisión, inspección y evaluación de la gestión pública ha ido mejorando satisfactoriamente. El ejercicio de la fiscalización se fundamenta en la práctica de la Auditoría Gubernamental enunciada como el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y administrativas en las instituciones del sector público, por lo que los órganos encargados de efectuar dicha tarea han creado manuales, guías y sistemas que permitan efectuarla con mayor calidad, no obstante lo anterior, las prácticas de corrupción siguen generándose en las instituciones públicas por lo que se hace necesario el estudio y práctica de novedosos y específicos instrumentos de fiscalización.

La corrupción que se produce en las instituciones gubernamentales principalmente se constituye cuando algún servidor público cualquiera que sea su nivel jerárquico aprovecha su posición para realizar u omitir acciones propias de su comisión, favoreciendo a determinada persona u organización, dado que los servicios que presta el Estado presentan cierto conflicto debido a que la autoridad que toma la decisión puede actuar de manera arbitraria concediendo ciertos beneficios a cambio de sobornos, dichas prácticas se han convertido en conductas comunes, justificadas con el hecho de que la pluralidad las esta cometiendo, las cuales resulta difícil detectar a través de la función de fiscalización, esto porque la revisión que se efectúa a los entes públicos se circunscribe a los estados financieros, la documentación comprobatoria de las transacciones realizadas y los sistemas contables, pero no se

analizan las operaciones que como individuo efectúa el servidor público, las cuales podrían reflejar si han sido alterados significativamente sus ingresos así como los de sus familiares en los grados de parentesco que establece la ley.

Esta problemática es global, por lo que en países extranjeros la evolución de la auditoría se refleja en el desarrollo de novedosos y especializados instrumentos, los cuales han contribuido a detectar y reducir las prácticas de corrupción, como lo es la Auditoría Forense la cual es reconocida como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de delitos y corrupción.

Los antecedentes de la Auditoría Forense están constituidos por una serie de leyes y normatividad establecida en otros países, basada en la adecuada aplicación del control interno, para contrarrestar las prácticas corruptas, siendo las principales aportaciones:

- El diseño, implementación y mantenimiento obligatorio por parte de los altos niveles jerárquicos de un sistema de control interno que proporcione seguridad razonable.
- Dispone que los informes de auditoría externa que se realicen a la institución deben incluir una evaluación al control interno, así como integrar el alcance de las pruebas, los hallazgos y opinión respecto de la estructura del control interno.
- Establece que los funcionarios que firman la información financiera son los responsables de la implementación y evaluación continua (mínima una vez al año) del sistema de control interno, para efectuar modificaciones a las acciones y que éste pueda ser corregido.

Es común que en la realización de una auditoría gubernamental, ésta se enfoque a los procesos y sistemas contables, limitando su alcance en lo que respecta a la evaluación del control interno, por lo tanto restringiendo los hallazgos que como

resultado de dicha evaluación pudieran originarse, los cuales podrían tener un importante grado de relevancia en la detección de prácticas de corrupción, como consecuencia a esta problemática se han creado en otros países prácticas corporativas que apoyen en dicha evaluación a las instituciones, para la Auditoría Forense la evaluación del sistema de control interno es considerada como de vital importancia, debido que permite determinar:

- Debilidades en los procesos y transacciones en los que exista la posibilidad de realización de prácticas corruptas.
- A los posibles responsables o involucrados de las operaciones ilícitas.
- Modalidades operativas mediante las cuales se perpetran las prácticas de corrupción.
- Mediante técnicas específicas determinar el nivel ético y moral en el que se consideran los funcionarios de la institución, determinando el ambiente de trabajo.
- Obstáculos y riesgos que se deban confrontar para cumplir con los objetivos y metas establecidos por área o departamento.

La aplicación de la Auditoría Forense conlleva los siguientes beneficios:

- Una investigación surge mediante denuncias externas o internas a la institución abriéndose espacios para que los particulares o los servidores públicos se manifiesten cuando tengan conocimiento de las prácticas de corrupción.
- Cuando existen hallazgos referentes a la práctica de corrupción en el informe de resultados elaborado por el auditor forense, éste es parte de las pruebas y evidencias que se presentan ante las instituciones de procuración de justicia, lo que lo convierte en una prueba pericial vinculatoria.

- La información disponible para el desarrollo de las tareas del auditor forense puede ser externa e interna, ésta última accesible y no accesible a los investigados, lo que proporciona un amplio campo de acción en el cual el auditor forense pueda obtener evidencia suficiente y competente como soporte de sus conclusiones.
- El auditor forense en determinada fase del proceso de investigación puede confrontar los resultados hasta el momento obtenidos con los funcionarios sospechosos, mediante entrevistas debidamente planificadas y siendo asesorado legalmente.



### **3.2 RECOMENDACIONES**

1. Se incorpore a la Ley los supuestos de la Auditoría Forense:

En la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Nayarit en su Título séptimo Capítulo Segundo De la Fiscalización Superior del Estado artículo 121, deberá adicionarse la fracción IIbis en los siguientes términos:

La presentación de denuncias o querellas se fundamentará en el Informe de Resultados de la Auditoría Forense cuando las conductas ilícitas se deriven del Informe de Resultados de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública o cuando provengan de señalamientos de particulares atribuidas a servidores públicos específicos.

En la Ley Orgánica del Poder Legislativo del Estado de Nayarit , en su Título Noveno De la Fiscalización Capítulo Único Disposiciones Generales artículo 107, deberá adicionarse 107bis en los siguientes términos:

La presentación de denuncias o querellas se fundamentará en el Informe de Resultados de la Auditoría Forense cuando las conductas ilícitas se deriven del Informe de Resultados de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública o cuando provengan de señalamientos de particulares atribuidas a servidores públicos específicos.

En la Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, en su Capítulo II Del Órgano de Fiscalización Superior Sección Primera De su Competencia artículo 7, deberá adicionarse la fracción XVIIIbis en los siguientes términos:

Se procederá en los mismos términos a que se refiere la fracción anterior en la presentación de denuncias y querellas cuando las conductas ilícitas se deriven del Informe de Resultados de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública o cuando provengan de señalamientos de particulares atribuidas a servidores públicos específicos, fundamentándose en el Informe de Resultados de la Auditoría Forense.

2. En la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Nayarit en su Título Cuarto Capítulo Único Registro Patrimonial de los Servidores Públicos artículo 87 deberá adicionarse 87bis en los siguientes términos:

Los procedimientos para realizar el análisis contable – financiero cuando sea efectuada la Auditoría Forense se fundamentará en el análisis patrimonial injustificado a través de los métodos del Patrimonio Neto, de los Ingresos y Egresos y de las Cuentas Bancarias.

3. La Auditoría Forense es desarrollada y utilizada en países extranjeros, como consecuencia la oferta real de auditores forenses en nuestro país es escasa, por lo que al incorporar esta técnica como un instrumento de fiscalización se hace necesaria la capacitación y entrenamiento de los futuros profesionales que la aplicaran, incorporándola a la curricula en las universidades que imparten la carrera de contador público implementándose como un asignatura que complemente los conocimientos que deben ser adquiridos.

## **Definición de términos**

Alcance de la auditoría: *“El marco o límites de la auditoría y las materias que son objeto de la misma.”* (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI, 1998).

Auditoría: *“Es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una entidad, y se realiza para determinar el grado de exactitud de los mismos.”* (Franco, 1983).

Auditoría forense: *“Rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos; conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de delitos y corrupción.”* (Universidad Católica de Santo Domingo, 2002).

Auditoría gubernamental: *“Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución (programa o ejercicio) en las instituciones del sector público.”* (Franco, 1983).

Contabilidad: *“Es una técnica que produce, sistemática y estructuralmente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, sobre los eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad, a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad.”* (Contabilidad Gubernamental, 2003).

Contabilidad gubernamental: *“Es la técnica que registra sistemáticamente las operaciones, que realizan las dependencias y entidades de la administración pública, así como los sucesos económicos identificables y cuantificables que le afecten, con el objeto de generar información financiera, presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones.”* (Contabilidad Gubernamental, 2003).

Control Interno: *“Plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.”* (Seminario de Auditoría Gubernamental, 2000).

Corrupción: *“El abuso de una posición conferida para servir al bien común, en provecho propio. Acción y efecto de corromper.”* (Larousse Ilustrado, 1996).

Cuenta pública.- *“Informe de contenido contable, financiero, presupuestal, programático, legal, fiscal y económico relativo a la gestión financiera y al ejercicio del gasto público que rinden los sujetos de fiscalización.”* (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).

Eficacia: *“La medida en que se logran los objetivos, y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.”* (Código de Ética y Normas de Auditoría, 1998).

Eficiencia: *“Relación entre el producto – expresado en bienes, servicios u otros resultados y los recursos utilizados para producirlos.”* (Código de Ética y Normas de Auditoría, 1998).

Ética pública: *“Parte de la ética que corresponde a la conducta de los funcionarios y servidores públicos apegados a la moral; trata de las acciones y el comportamiento de las entidades públicas y de quienes están a cargo de la conducción de los órganos del Estado.”* (Cruz, 2003).

Fiscalización gubernamental.- *“Conjunto de métodos y procedimientos técnicos que se aplican a un ente público a fin de verificar el cumplimiento de la normatividad.”* (Franco, 1983).

Fiscalización superior.- *“Facultad que consiste en la revisión y fiscalización posterior de los ingresos y egresos, de las cuentas públicas, comprobando que*

*proceda conforme a las leyes y normas establecidas para el ejercicio.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Gasto público: “Erogaciones por concepto de gasto corriente, de capital, inversión y financiero, transferencias, pagos de pasivos y deuda pública que los sujetos de fiscalización realicen.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Gestión financiera.- “Actividad de los sujetos de fiscalización respecto de la administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos, egresos, fondos y en general de recursos públicos.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Informe de resultados.- “Informe del resultado de la revisión y fiscalización de las cuentas públicas.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Órgano de Fiscalización Superior.- “Ente con personalidad jurídica propia; tendrá autonomía técnica y de gestión para el ejercicio de su función fiscalizadora.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Programas: “Los contenidos en los presupuestos aprobados a los que se sujeta la gestión o actividad de los sujetos de fiscalización.” (Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003).*

*Servidor público: “Toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública, organismos descentralizados, empresas de participación estatal o municipal, fideicomisos públicos, el congreso local o el poder judicial.” (Ley de responsabilidades de los servidores públicos del Estado de Nayarit).*

## **BIBLIOGRAFIA**

**Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Nayarit.**

**Ley Orgánica del Poder Legislativo del Estado de Nayarit.**

**Ley del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit, 2003**

**Código Penal del Estado de Morelos.** Art. 273, 274, 275, 276, 277, 278.

**Código Penal del Estado de Nayarit.** Art. 210, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225.

**Código de Ética y Normas de Auditoría,** Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) 1998.

**Manual General de Auditoría del Órgano de Fiscalización Superior del Estado.** 2002

Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo. **La Fiscalización en México.** UNAM. 1988.

Anzures, Maximino. **Contabilidad General 2ª edición.** Librería Porrúa. 1997.

G. Fudim, Pablo y Escobar Cervantes, Antolín. **Pasos Básicos al Conducir una Auditoría de Fraude.** Proyecto Atlatl. 2002

Monjarrez Rivera, Jorge. **La construcción democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración pública de México 1991-2001.** Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Rodríguez Rodríguez, Humberto. **La Auditoría y su papel dentro de la Fiscalización Superior en el Ámbito Municipal.** INDETEC. 2000.

Diefliese – Joinick – Sullivan – Gropelius. **Estatemnt of basic auditing concepts.** Editorial Limusa. 1998.

Wesberry, CPA Jim. **Prácticas Corporativas para minimizar el fraude.** Proyecto Atlatl. 2002.

Auditoría Superior de la Federación, **Contabilidad Gubernamental**, 2003.

Cruz Gregg, Ma. Angélica. **La Ética discursiva para el desarrollo de la ética pública.** I Congreso Internacional de Sistemas Jurídicos. Universidad Nacional Autónoma de México. 2003

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). **Seminario de Auditoría Gubernamental.** Viena, Austria, 2000.

Ortiz Padro, Abel. **La Auditoría Forense como un nuevo proceso de fiscalización, control e investigación en el sector público para el combate a la corrupción.** Certamen Nacional de Ensayo sobre fiscalización superior y rendición de cuentas.

Resumen Ejecutivo. **Diagnostico General sobre Transparencia, Fiscalización y Rendición de Cuentas en México.** Convención Nacional Hacendaría. 2003.

Trabajos Universitarios – República Dominicana. **La Auditoría Forense como un nuevo proceso de Fiscalización, Control e Investigación contra la corrupción en el sector gubernamental.** Universidad Católica de Santo Domingo. 2002.

Franco Díaz, Eduardo M. **Diccionario de Contabilidad 4ta. Edición.** Siglo Nuevo Editores. México. 1983.

Agrupación Editorial S.A, **Larousse Ilustrado** 1996.