# PROPUESTA DEL MANUAL DE MEJORES PRÁCTICAS

## Foro sobre el tema de Auditoría forense

INDICE

PRESENTACIÓN ..... 5
A. JUSTIFICACIÓN ..... 6
B. INTRODUCCIÓN ..... 6
C. OBJETIVOS ..... 7
D. ANTECEDENTES ..... 7
1. CONCEPTOS IMPORTANTES ..... 8
1.1. Auditoría forense – auditor forense ..... 8
1.2. Auditoría forense – contabilidad forense ..... 9
1.3. Contaduría forense vs contaduría tradicional ..... **¡Error! Marcador no definido.**
1.4. Auditoría forense vs otras auditorías ..... 9
2. EL FRAUDE ..... 10
2.1. Fraude financiero ..... 10
2.2. El triángulo del fraude ..... 11
3. SISTEMA DE CONTROL INTERNO ..... 12
3.1. Gestión de riesgos de fraude ..... 12
3.1.1. Programa de gestión de riesgos de fraude ..... 12
3.1.2. Evaluación periódica de exposición al riesgo de fraude ..... 13
3.1.3. Técnicas de prevención ..... 13
3.1.4. Técnicas de detección ..... 13
3.1.5. Reporte e investigación del fraude y acciones correctivas ..... 13
4. El BUEN GOBIERNO CORPORATIVO ..... 13
5. LA GESTIÓN ÉTICA ..... 14
6. LA AUDITORÍA FORENSE ..... 15
7. LA AUDITORÍA FORENSE, UNA INVESTIGACIÓN ..... 17
8. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FORENSE ..... 18
9. CARACTERÍSTICAS DE UN AUDITOR FORENSE ..... 18
10. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FORENSE ..... 18

11. FASES DE LA AUDITORÍA FORENSE ..... 19
12. APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE ..... 20
12.1. Apoyo procesal. ..... 21
12.2. Contaduría investigativa ..... 21
12.2.1. Disputas comerciales ..... 21
12.2.2. Negligencia Profesional ..... 21
12.2.3. Valoración ..... 21
12.3. Peritajes ..... 22
13. EQUIPOS QUE AUXILIAN A LA AUDITORÍA FORENSE ..... 22
14. AUDITORÍA FORENSE DESDE EL PUNTO DE VISTA ELECTRONICO ..... 23
14.1. ¿Qué es? ..... 23
14.2. Formato de la información ..... 23
14.3. Soluciones e-Discovery ..... 24
14.4. Beneficios ..... 24
14.5. Los riesgos de no conocer el e-Discovery ..... 24
15. AUDITORIA FORENSE EN INVESTIGACION CRIMINAL DE LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS ..... 24
16. LA NORMA NITA 3000 PARA ATESTIGUAR ..... 25
PROPUESTA DE MANUAL DE MEJORES PRÁCTICAS EN AUDITORIA FORENSE ..... 27
1. ORIGEN DEL ESTUDIO ..... 27
2. OBJETIVOS DEL ESTUDIO ..... 27
3. PROCEDIMIENTOS ..... 27
4. PERIODO A AUDITAR ..... 27
5. TIPO DE AUDITORIA FORENSE A REALIZAR ..... 27
16.1. La auditoria forense preventiva-disuasiva ..... 28
16.2. Auditoria forense detectiva-combativa ..... 28
6. MATRIZ DE RIESGO ..... 29
7. EVALUACIÓN DE RIESGOS: ..... 29
8. CONFORMACIÓN DEL EQUIPO DE TRABAJO ..... 30
9. ¿CÓMO INVESTIGAR ? ..... 30
10. PRUEBAS QUE SE DEBEN EFECTUAR EN AUDITORIA FORENSE ..... 31

11. COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS: ..... 31
12. COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS: ..... 32
12.1. Primer Modelo de informe de auditoría con irregularidades y perjuicio económico. . 32
12.2. Segundo modelo para un informa de investigación ..... 33
13. MODELO DE CUESTIONARIO PARA VALORAR ÉTICA EN LA FUNCIÓN PÚBLICA ..... 36

# PRESENTACIÓN

El presente documento es el resultado de uno de los objetivos incorporados en el Plan Estratégico de la OCCEFS para el 2012-2015 para intercambiar experiencias en el tema.

El tema tiene su origen en la situación mundial que se vive actualmente debido a que la corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público, con la auditoría forense se busca combatir este flagelo. La auditoría forense es una alternativa porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

El propósito fundamental de la auditoría gubernamental no es detectar fraude, sino más bien prevenirlo, porque es la responsabilidad propia de la administración de la entidad pública y es esta nuestra gran función de nuestras Entidades de Fiscalización Superior.

Esta recopilación incluye todos los aportes efectuados al foro desde el 9 de julio y hasta el día 21 de setiembre del 2012., ordenados por los temas expuestos y comentados por funcionarios y funcionarias de las EFS de Honduras, El Salvador, Costa Rica, Panamá y Cuba, Este documento servirá de base para la elaboración del Manual de mejores prácticas en el tema de Auditoría forense para las EFS miembros de la OCCEFS.

## A. JUSTIFICACIÓN

En América Latina al igual que en el resto del mundo el flagelo de la corrupción ha ido en aumento, una de las causas principales es la falta de información contable certera y veraz que permita una evaluación y toma de decisiones oportuna.

Como respuesta a la situación anteriormente comentada surge la Auditoría forense como herramienta para apoyar el fortalecimiento de las instituciones públicas, y en procura de disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal.

La Auditoría forenses permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, permitiendo a la justicia actuar con mayor certeza, principalmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

El desarrollo del trabajo de investigación sobre esta nueva temática, adjunta un modelo práctico encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento del uso eficaz de los recursos del Estado, a través de las alcaldías municipales, las institución centralizadas y descentralizadas que reciben ingresos del gobierno central e ingresos propios, dada la magnitud de dichos recursos estos deben ser administrados de forma racional para garantizar la prestación de un servicio adecuado a la sociedad.

El flagelo mundial del fraude, día a día se está transformando en un fenómeno de múltiples cambios y mutación permanente, optimizando su capacidad de adaptación a toda clase de sistemas de control que se interpongan a su paso, como consecuencia de ello el fraude fiscal adquiere versatilidad, imponiéndose en cualquier nación o continente, sin importar idioma, raza, cultura o religión, es decir, sin ninguna clase de impedimentos que vulneren su existencia o que impidan su devastador avance.

Por todo lo anterior, es menester adquirir capacitación, destrezas y habilidades suficientes que de permitan detectar en tiempo y forma toda clase de conductas fraudulentas, frente a esta situación, diversos países están desarrollando nuevas técnicas de prevención y detección de fraude, entre ellas la Auditoría forense cuyo alcance se desarrolla en el campo de las Finanzas Públicas y Privadas ampliando considerablemente su campo de trabajo en la investigación de fraudes.

## B. INTRODUCCIÓN

Actualmente se observa en los países de Latinoamérica un amplio movimiento de lucha contra la corrupción, las sociedades están conscientes de la corrupción en el Sector Gubernamental, por lo tanto exigen a los organismos que combaten este mal a que tomen medidas efectivas para castigar a los culpables.

Hasta el momento las pruebas que aportan las Auditorías Gubernamentales tradicionales no son suficientes y la impunidad se manifiesta cada vez más, este tipo de acontecimiento da origen a la necesidad de implementar la auditoría forense, como una herramienta especializada en el uso de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción.

La Auditoría forense como sistema de control e investigación provee de las evidencias necesarias para enfrentar los delitos cometidos por funcionarios y empleados del sector gubernamental, de esta forma se controlaran los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de los países.

## C. OBJETIVOS

La presente propuesta persigue los siguientes objetivos específicos:

- Conocer y compartir conceptos y experiencias relacionados con la aplicación de la auditoría forense entre las EFS de la región centroamericana y del Caribe; en el interés de fortalecernos institucionalmente y de promover el intercambio de experiencias y la transferencia de conocimientos.
- Exponer los orígenes, conceptos, técnicas, ámbito de aplicación, etapas y toda aquella información relacionada con auditoría forense.
- Fortalecer los conocimientos sobre auditoría forense a fin de que los mismos sean aplicados durante el desempeño de las funciones propias de las EFS de la región.
- Conocer y aplicar mejores prácticas encaminadas a la lucha contra el fraude y la corrupción, buscando siempre implementar estrategias preventivas por parte de las EFS de la región.

## D. ANTECEDENTES

Frente a una generalizada percepción de corrupción en el mundo, son muchos los países que demandan a sus entidades de fiscalización superior, la ejecución de auditorías forenses, con el propósito de prevenir y detectar posibles actos de corrupción en el uso y manejo de fondos y bienes públicos.

El término “Forense” proviene del latín “Forensis” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez “forensis” se deriva de “forum”, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre”.

La Auditoría forense, tuvo sus orígenes en la Antigua Roma, donde existía el "foro" que era el lugar donde se llamaba a las personas a rendir cuentas sobre la administración de los bienes pecuniarios. Estas personas eran escuchadas por los auditores (el término auditor proviene de latín audire-audivi-auditum- así se enuncian los verbos en la lengua latina- que significa oír, escuchar). De esta forma fue evolucionando la auditoría, hasta llegar a lo que se conoce actualmente como auditoría financiera (es el enfoque de auditoría más antiguo y se asocia en la actualidad con una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros), la cual, si aplica procedimientos de revisión y verificación completos y realmente objetivos, hace que la información financiera sea más confiable y mejora la detección del fraude.

Con la evolución de la sociedad, la economía y los ambientes empresariales, han surgido distintas aplicaciones de la auditoría: operacional, informática, ambiental y actualmente muy de moda la de riesgos. Todas estas generan importantes insumos en la detección del fraude, a pesar de no ser su objetivo primordial.

Le corresponde al auditor forense, aplicar los procedimientos de comprobación y verificación de transacciones para descubrir o verificar el fraude financiero que pueda demostrar con prueba

contundente ante los estrados judiciales como sustento para que las partes armen el debate ante los jueces y estos puedan tomar, bajo los "principios de la sana crítica", la mejor decisión. Es por esta razón, que la labor de auditoría forense tiene una connotación distinta, debe ser fuerte en cuanto al conocimiento de los tipos penales y el procedimiento penal que aplica en cada país. Esta rama de la auditoría tiene mucho de técnica pero también de arte, pues es el "olfato" del auditor el que lo lleva obtener buena prueba sobre las acciones que configuraron el delito.

A manera de reflexión de todo esto, y que se considera es la fuente y origen de todo fraude, es la avaricia que desde siempre ha vivido en la mente y el actuar del hombre, desde los más pobres a los más ricos, entre funcionarios públicos y privados, generando que la sociedad sea permisiva con quienes desean riqueza y poder a costillas de otros. Si esto no cambia, veremos cada vez más destruidos nuestros países con los actos de corrupción, que nos llevan a una mayor polarización social con consecuencias dolorosas sobre los más desposeídos, violencia ciudadana, debilitamiento de los sistemas de salud, vivienda, entre muchos otros. Por esta razón, nosotros auditores de la Hacienda Pública, con el trabajo cotidiano, tenemos la gran responsabilidad de velar por el bien de todo un país, he ahí el impacto de nuestra labor.

# 1. CONCEPTOS IMPORTANTES

Antes de presentar la propuesta del Manual de mejores prácticas en el tema de la Auditoría forense es importante conocer y definir una serie de conceptos relevantes para la comprensión del tema.

## 1.1.Auditoría forense – auditor forense

Es importante destacar que, no con escasa frecuencia, se confunde las nociones de “auditoria forense” con la del “auditor forense” causando con ello algunas dudas.

Una Auditoria Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario; es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafotécnicos, informáticos, entre otros, pues en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros en sistemas, agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, etc. que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación.

> Con respecto a las características propias de la auditoría forense, recomiendo tomar ideas del artículo titulado “Auditoría Forense. Características principales”, en http://www.mailxmail.com/auditoria-forense-caracteristicas-principales_h

## 1.2.Auditoría forense – contabilidad forense

La Contabilidad Forense sólo logra cuantificar el impacto del fraude sin poder precisar ni los autores ni los medios de comisión.

Se debe destacar que el impacto del fraude siempre será cuantificable en los estados financieros de las empresas, pero la Auditoría Forense no sólo busca irregularidades cometidas por manipulación de activos, sino por otros delitos como hurto, sobreprecios, favoritismos, falsificación de documentos, manipulación informática, entre otros.

Del mismo modo, el auditor forense debe realizar las investigaciones con un equipo multidisciplinario, motivo por el cual la formación del auditor forense es más completa (especial y concreta) dado que va más allá de la contabilidad de la empresa.

## 1.3.Auditoría forense vs otras auditorías

Es importante conocer las diferencias que existen entre la auditoría forense y las demás auditorías que se realizan tanto en el Sector Gubernamental como en el sector privado.

Lo anterior, ayudará a comprender el porqué es necesario implementar en las Instituciones la planificación y ejecución de auditorías forenses.

La auditoría forense se diferencia de las demás auditorías, según la naturaleza y áreas que la abarcan, así:

| ***Característica*** | ***Auditoría forense*** | ***Otras Auditorías*** |
|---|---|---|
| Periodicidad | No es recurrente y solo se lleva a cabo cuando hay suficiente afirmación de la existencia de fraude o de algún ilícito contemplado en las normativas legales<br>Es adelantada por solicitud de las entidades fiscalizadoras superiores, Ministerio Público u otras entidades jurisdiccionales. | Se realiza sobre una base regular de tiempo recurrente |
| Alcance | Es conducida para resolver alegaciones específicas | Examen general de la información financiera |
| Objetivo | El objetivo del examen s determinar si ha ocurrido o está ocurriendo un fraude u otro delito económico y relacionar y/o determinar quiénes son los responsables. | Es ejecutada generalmente con el propósito de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y su información relacionada. |
| Relación | La auditoría forense si es adversativa, toda vez que el examen del fraude involucra esfuerzos para relacionar las | El proceso de la auditoría no es adversativo en su naturaleza. |

| *Característica* | *Auditoría forense* | *Otras Auditorías* |
|---|---|---|
| | responsabilidades del hecho.<br>Se debe tener presente que además de de investigativa también es preventiva. | |
| Metodología | Usa técnicas de examen de fraudes, basadas en documentación, revisión de datos públicos y entrevistas.<br>Utiliza técnicas efectivas para investigar, analizar, interpretar y con bases en ello testificar. | Utiliza técnicas de auditoría principalmente empleadas en el examen de información financiera |
| Presunción | Requiere que los auditores forenses implementen un enfoque de pruebas, dirigido a determinar la posible comisión de delitos contra la Administración Pública, tratando de reunir evidencias suficientes y competentes para confirmarlo. | Requiere que los auditores empleen un enfoque de auditoría con escepticismo profesional |

## 2. EL FRAUDE

El principal actor de la auditoría forense es el fraude que consiste en el daño o abuso previsto, además a conciencia de las posibles consecuencias, entre más involucrados, más complejo el fraude.

El impacto del fraude siempre será cuantificable en términos de las finanzas y/o economía de las empresas, y ello se refleja en los estados financieros de la misma; no menos lo es que, un importante número de fraudes (en términos de tipología) no son causados por manipulación de la contabilidad o de los estados financieros mismos, sino que son cometidos como delitos puntuales y concretos, como son el hurto de activos, uso indebido de activos, favoritismos en contrataciones, sobre-precios, comisiones ilegitimas, falsificación de documentos, firmas, manipulación informática, etc. que, como es fácil apreciar, nada tienen que ver con la actividad cotidiana de un contador sea ordinario o forense.

### 2.1. Fraude financiero

Existen dos tipos de fraude financiero, y algunos ejemplos son:

1. Fraude corporativo:
   - 1.1. Aparentar fortaleza financiera
   - 1.2. Aparentar debilidad financiera
   - 1.3. Escándalos contables
   - 1.4. Alteración de registros
   - 1.5. Defraudación tributaria, por ejemplo, sobrevaloración de acciones en el mercado
   - 1.6. Lavado de dinero y activos
   - 1.7. Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

1.8. Omisión de transacciones existentes
1.9. Inclusión de transacciones inexistentes

2. Fraude laboral:
   2.1. Adquirir bienes o servicios con sobreprecio beneficiándose del mismo, incluso en complicidad con los proveedores
   2.2. Alterar los cheques de la empresa en valores y/o beneficios a fin de cobrarlos el empleado, puede actuar en colusión con otros empleados o incluso con los proveedores
   2.3. Omitir el registro de ventas para retenerse el dinero
   2.4. Efectuar cobranza y ocultarla
   2.5. Realizar ventas de contado y decir que fueron al crédito
   2.6. Registrar ventas ficticias para cobrar comisiones o bonos indebidamente
   2.7. Adquirir ficticiamente activos
   2.8. Cargar descuentos propios a otros empleados
   2.9. Cobrar sueldos de empleados que salieron de la institución
   2.10. Incluir empleados ficticios en la planilla

## 2.2. El triángulo del fraude

Es importante mencionar aquí que el fraude tiene los componentes de incentivo, racionalización y oportunidad, que se interpretan como sigue:




- El **incentivo** se refiere a una necesidad o deseo personal de obtener un beneficio para sí mismo o para otros, ya sea para la atención de presiones económicas o de otra naturaleza, o sencillamente en procura del disfrute de bienes o ventajas que, de otra manera, no se podrían alcanzar.
- La **racionalización** responde a la necesidad psicológica del individuo de justificar su participación en la conducta corrupta; ejemplos de esas justificaciones son la insatisfacción con el salario, la inequidad en las remuneraciones, una supuesta intención de reponer el daño "temporal" o el deseo de quedar bien con alguien que, si observa los canales normales, tendría muchas trabas para lograr lo que necesita.
- La **oportunidad** está en función del volumen de recursos que el funcionario controla, la discreción que tiene en la asignación o disposición de esos recursos y su obligación de rendir cuentas, así como de su percepción sobre la probabilidad de ser detectado y de las consecuencias de ello.

De los tres componentes la **oportunidad** es el factor sobre el que más puede influir una organización, esto por cuanto se cuenta con procedimientos y controles internos que eviten poner a empleados en posiciones para cometer fraude y que detecten actividades fraudulentas si estas ocurren.

Aunque la mayoría de las veces no se pueda conocer el motivo exacto o racionalización conducente al fraude, se necesita identificar las oportunidades de fraude que existen en las organizaciones. Es por ello que los auditores internos también necesitan comprender cuáles son los esquemas y escenarios de fraude, así como mantenerse al tanto de los indicios que apuntan hacia un fraude y cómo prevenirlo.

De acuerdo con lo anterior toma gran importancia en la prevención del fraude:

- El sistema de control interno implementado,
- El gobierno corporativo y
- E ética en la organización.

# 3. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Dentro de una organización pública o privada es de extrema relevancia el sistema de control interno y dentro éste, la gestión de riesgos de fraude con el propósito de prevenir la ocurrencia del mismo.

## 3.1. Gestión de riesgos de fraude

Si bien cada organización debe tener en cuenta su tamaño y complejidad para determinar su sistema de control interno, los siguientes constituyen elementos que deben encontrarse dentro de un programa de gestión de riesgo de fraude:

- Funciones y responsabilidades
- Compromiso
- Concientización sobre fraude
- El proceso de afirmación
- Revelación de conflictos
- Evaluación de riesgo de fraude
- Procedimientos de reporte y de protección a denunciantes
- Proceso de investigación
- Acción correctiva
- Aseguramiento de la calidad
- Monitoreo continuo

Asimismo existen cinco principios básicos para llevar a cabo la gestión de riesgos del fraude que se detallan a continuación.

### 3.1.1. Programa de gestión de riesgos de fraude

Como parte de la estructura de gobierno de una organización, un programa de gestión del riesgo de fraude debería estar implementado, incluyendo una política (o políticas) por escrito para transmitir las expectativas de la junta directiva y la alta dirección respecto de la gestión del riesgo de fraude.

### 3.1.2. Evaluación periódica de exposición al riesgo de fraude

La exposición al riesgo de fraude debería ser evaluada periódicamente por la organización para identificar posibles esquemas y eventos específicos que la organización necesite mitigar.

### 3.1.3. Técnicas de prevención

Técnicas de prevención para evitar potenciales eventos clave de riesgo de fraude deberían estar establecidas, cuando sea posible, para mitigar posibles impactos en la organización.

### 3.1.4. Técnicas de detección

Técnicas de detección deberían estar establecidas para descubrir eventos de fraude cuando las medidas preventivas fallen o los riesgos no mitigados se materialicen.

### 3.1.5. Reporte e investigación del fraude y acciones correctivas

Un proceso de reporte debería estar implementado para solicitar datos sobre potenciales fraudes y un enfoque coordinado de investigaciones y acciones correctivas debería ser utilizado para ayudar a asegurar que el potencial fraude es afrontado de manera apropiada y oportuna.

## 4. El BUEN GOBIERNO CORPORATIVO

Un proceso de gobierno efectivo es la base de la gestión del riesgo de fraude. La falta de un gobierno corporativo eficaz socava seriamente cualquier programa de gestión de riesgo de fraude.

El Buen Gobierno Corporativo (BGC) procura la existencia y la puesta en práctica de un conjunto de mecanismos (políticas, normas y órganos internos) que permiten el balance entre la gestión (dirección y administración) y su control, asegurando tomar decisiones alineadas a la razón de ser de la organización, garantizando así una gestión íntegra, transparente y responsable y con ello, lograr la satisfacción de sus clientes.

En ésta perspectiva el auditor tiene un rol de importancia y debe contar con un pensamiento mucho más estratégico para velar por la buena gestión, mediante actividades como evaluar, detectar, disuadir, prevenir las posibles ineficiencias de control interno que se estén presentando en las organizaciones. Es el deber de dar seguimiento para verificar si se están haciendo lo que se debe hacer, si hay incumplimientos normativos, ineficiencias, abusos, fraudes o posible corrupción, entre otros. Pero para ello se requiere que el auditor cuente con un pensamiento estratégico de la gestión institucional, el valor público que ésta debe dar y de la relación con los clientes externos.

Algunos de los aspectos relevantes por cumplir para que en la organización se facilite el buen gobierno corporativo son:

- Establecer una estructura de gobierno acorde a la organización
- Cumplir con la visión, la misión y los valores institucionales dentro del marco normativo formal e informal.
- Garantizar la existencia de un pensamiento estratégico y el equilibrio entre el poder y el control institucional.
- Contar con el compromiso de la alta gerencia y de todos los niveles organizacionales para asegurar el buen manejo y administración de la organización. Este punto es relevante

debido a que el Buen Gobierno es más que el funcionamiento de estructuras formales, es más luchar para obtener buenos resultados y no un fin en sí mismo, por lo que requiere de un gran compromiso de todos los participantes, de una buena orientación hacia las personas, lo que supone una mejor comunicación y un gran énfasis en los valores institucionales y la prestación de servicios de calidad.

- Procurar sistemas y estructuras para promover una operación eficiente que sea eficaz para alcanzar los objetivos estratégicos.
- Contar con una clara identificación y articulación de las responsabilidades.
- Contar con la estrategia de comunicación ante los usuarios y clientes como un pilar fundamental para mejorar y mantener la credibilidad. Esto conlleva a la transparencia en procesos de toma de decisiones y propiamente en la gestión pública.
- Trabajar con compromiso y comprensión con los grupos de interés (usuarios, clientes, proveedores, instituciones y ciudadanos en general)
- Cumplir con prácticas bajo la perspectiva de promover una operación viable y capaz de rendir cuentas, y que éstas se encuentren debidamente integradas holísticamente dentro del abordaje de la organización.

## 5. LA GESTIÓN ÉTICA

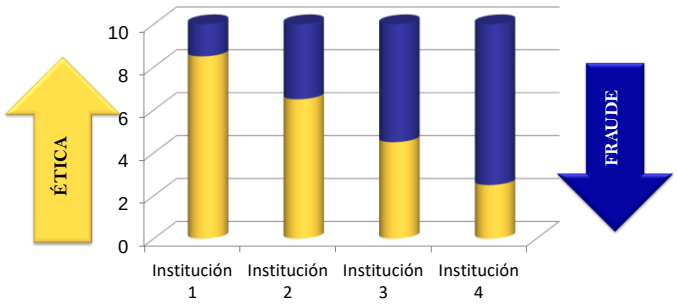
Una de las variables de toda administración exitosa es la una gestión apegada a valores y por lo tanto a la ética. Asimismo, la base de todo sistema de control interno es el ambiente de control, dentro el cual se encuentra como componente esencial la ética, esta materia amerita una atención especial y el compromiso de las autoridades superiores y de todos los integrantes de una organización, así como de los clientes y usuarios.

Se puede entonces afirmar que la ética es importante en las instituciones por tres razones fundamentales:

- La necesidad de cumplir el ordenamiento jurídico, así como de materializar las responsabilidades de la organización, sean éstas de índole social, financiera, económica u otra. Ambas consideraciones adquieren especial relevancia en las instituciones en virtud del principio de legalidad y porque cada una de ellas fue creada con el propósito de satisfacer una necesidad debidamente identificada de la ciudadanía.
- La importancia de proteger la reputación y mantener la confianza y credibilidad de la organización.
- La obtención del resultado último como base para la supervivencia mediante la satisfacción de los fines institucionales, lo cual sólo puede lograrse con una institución que funcione de manera coordinada, gracias al accionar de personal éticamente comprometido con la entidad y sus objetivos.

La ética es también parte importante del buen gobierno corporativo ya que el mismo se sustenta en reglas de actuación que, necesariamente, deben estar apegadas al ordenamiento jurídico y a los valores fundamentales establecidos en la organización.

La regulación de las obligaciones en materia de ética deriva de que, en las interacciones que la gestión organizacional y el sistema de control interno generan, la integridad y los valores éticos constituyen el ingrediente decisivo del control interno. Se observa aquí la importancia de la ética en la prevención del fraude. La ausencia de ética probablemente se traducirá en oportunidad para el fraude, y esto restará legitimidad a la gestión institucional. En cambio, si el nivel ético de una organización y su personal es alto, actuará como mecanismo contra los incentivos de recurrir a la obtención de los beneficios de manera indebida como una posibilidad de satisfacer necesidades y deseos personales, e impedirá los intentos de justificar eventuales conductas en contra de valores tales como la honestidad, el servicio, la eficiencia, el compromiso, la transparencia y otros que deben caracterizar a todo funcionario. Finalmente, el reconocimiento de la ética como uno de los activos de mayor valor, propiciará que quienes perciban debilidades en los controles internos vigentes—y, por consiguiente, oportunidades para incurrir en corrupción—, reporten lo pertinente a las autoridades superiores a fin de que se tomen las medidas del caso.




Debe tenerse presente que la existencia de fallas éticas traerá consigo riesgos tales como falta de compromiso de los funcionarios, conductas y acciones contrarias a los principios que deben regir la gestión de la entidad y sus miembros, pérdida de imagen, incumplimiento normativo, eficacia limitada y otros similares que podrían poner en juego la credibilidad de la entidad ante los sujetos interesados y, en última instancia, su supervivencia misma. Por lo contario, una ética elevada motiva la disposición del personal a contribuir a la gestión, disminuye la probabilidad de que los riesgos internos se materialicen y aumenta la capacidad institucional para prevenir, y eventualmente enfrentar, los riesgos externos.

## 6. LA AUDITORÍA FORENSE

La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero y la corrupción; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada).

Conforme a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) "*El fraude se refiere a un acto intencional por uno o más individuos dentro de la administración, empleados, o terceras partes, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros".*

En el lenguaje común, el término forense se asocia únicamente con la medicina legal y con quienes la practican, inclusive en la mayoría de nuestros países se refieren frecuentemente a identificar este vocablo con necropsia (necro que significa muerto o muerte) patología (ciencia médica que estudia las causas, síntomas y evolución de las enfermedades) y autopsia (examen y disección de un cadáver, para determinar las causas de su muerte), pero si nos remitimos al diccionario hispano

universal, observamos que el término forense corresponde al latín forensis, que significa público, sin embargo y complementando su significado podemos remitirnos a su origen forum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades Romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios.

Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro, para nuestros tiempos, en la corte de cada país.

En términos de contabilidad, la contaduría forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros.

La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos.

Inicialmente la auditoría forense se definió como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoria gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc

Sin embargo, la auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre:

- Crímenes fiscales
- Crimen corporativo y fraude.
- Lavado de dinero y terrorismo
- Discrepancias entre socios o accionistas.
- Siniestros asegurados.
- Disputas conyugales, divorcios y
- Pérdidas económicas en los negocios, entre otros

La actitud de los contadores y auditores ha generado un gran giro, especialmente por el hecho de comprender cómo su labor facilita el apoyo a las investigaciones judiciales que mediante evidencias contables aclaran diferentes disputas legales.

Por ello la importancia de que para complementar los conocimientos del contador y auditor habitual (finaciero-contable) y formarlo como auditor forense, se deben incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección de pruebas y evidencias, ya

que las habilidades en el manejo de evaluación de control interno y en procedimientos de auditoría, lo destacarían como un profesional de alta idoneidad.

Los contadores públicos participan en el mundo de los negocios emitiendo información financiera para la toma de decisiones a través de la auditoria; también se involucran en la solución de situaciones especiales mediante revisiones sobre procedimientos acordados y asisten a los tribunales de justicia por medio de peritajes contables en aseguramiento de pruebas y litigios de orden marítimo, civil, penal, laboral y familiar.

Al tomar en cuenta que la auditoria es un examen selectivo sobre la información financiera, que no está precisamente diseñada para identificar todas las irregularidades y que las revisiones sobre procedimientos acordados y diligencias judiciales donde el auditor o perito contable solo puede referirse a lo convenido y ordenado, resulta que el auditor tiene una participación limitada en la detección y revelación de fraudes.

Los negocios y gobiernos dentro de un mundo competitivo, con legislaciones, regulaciones y normas permisivas o insuficientes, aunado a una confluencia de factores económicos, políticos y sociales adversos y con una consistente pérdida de valores, se han aprovechado de esta coyuntura para perpetrar y permitir fraudes.

Así nace la auditoria forense cuyo resultado es la emisión de un informe para propósitos judiciales o administrativos, donde se emite una opinión o se cuantifica o resuelve una interrogante sobre la ocurrencia de un fraude u otros delitos, relacionando a los involucrados y las evidencias encontradas en un proceso donde el auditor forense se convierte en testigo.

A los auditores forenses también se les conocen como contadores forenses, auditores de fraudes y como soporte de litigios. Los tributos personales de un auditor forense deben incluir: seguridad en sí mismo, persistencia, compromiso con la honestidad y el juego limpio, creativo, curioso, independiente, objetivo, con instinto para saber que esta fuera de lugar y balance, con buena presentación, capacidad técnica, experiencia, con comunicación clara, sensible a la conducta humana, con sentido común y capacidad para poner las piezas en un rompecabezas sin fuerza y sin invención.

The Association of Certified Fraud Examiners de Austin, Texas, USA emite los Manuales Antifraude y la idoneidad para ejercer como Examinador de Fraude Certificado. Esta asociación líder se dedica a informar, educar y certificar a profesionales antifraude a nivel mundial, en áreas de criminología y ética, transacciones financieras, investigación de fraudes y elementos legales del fraude; para prevenir, detectar, confirmar o destacar fraudes.

## 7. LA AUDITORÍA FORENSE, UNA INVESTIGACIÓN

La auditoría forense en sí misma es una investigación que tiene objetivos definidos mediante la determinación de una hipótesis clara y fundada en el conocimiento y la experiencia.

De acuerdo con el término forense, es una auditoría para ser expuesta ante un foro. Algunos autores consideran que el foro es únicamente los tribunales de justicia donde se llega a una verdad procesal que se deduce de las pruebas y los medios de prueba que le permitan al juez

obtener una convicción de los hechos, de acuerdo con las reglas de la sana crítica en un proceso acusatorio como el costarricense, pero a mi criterio, ese foro no es el único, ya que podríamos exponer los resultados de una investigación forense en otros foros como por ejemplo en el ámbito donde se discuta un procedimiento administrativo.

Cabe indicar, que la investigación forense se realiza mediante un método, el cual debe ser objetivo, apegado a la realidad de los hechos y preciso en cuanto a los resultados de la investigación

## 8. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FORENSE

La auditoría forense persigue seis objetivos principales, que se enumeran seguidamente:

1. Identificar y demostrar el fraude o el ilícito perpetrado.
2. Prevenir y reducir el fraude a través de la implementación de recomendaciones para el fortalecimiento de acciones de control interno propuestas por el auditor.
3. Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes.
4. Participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno.
5. Recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación.
6. Brindar soporte técnico (evidencias sustentables) a los órganos del Ministerio Público y de la Función Judicial, para la investigación de delitos y su sanción, entre otros.

## 9. CARACTERÍSTICAS DE UN AUDITOR FORENSE

Es importante comentar las características importantes que debe reunir un auditor para que sea categorizado como auditor forense:

El auditor forense debe ser un profesional altamente capacitado, experto conocedor de: contabilidad, auditoria, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación, legislación penal y otras disciplinas.

En cuanto a su formación como persona, el auditor forense debe ser: objetivo, independiente, justo, honesto, inteligente, astuto, sagaz, planificador, prudente y precavido, ya que sobre la base de su experiencia y conocimiento el auditor forense debe ser intuitivo, un sospechador permanente de todo y de todos, capaz de identificar oportunamente cualquier síntoma de fraude, su trabajo debe ser guiado por el escepticismo profesional.

El auditor forense, por lo tanto, es un profesional altamente valioso y necesario en nuestras sociedades, ya que su campo de acción es muy amplio pero tampoco es fácil llegar a reunir todas estas cualidades.

## 10. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FORENSE

Las características de la auditoría forense son:

| *N°* | *Característica* | *Comentario* |
|---|---|---|
| 1 | Propósito | Este debe ir enfocado a la prevención y detección del |

| N° | Característica | Comentario |
|---|---|---|
| | | fraude financiero. |
| 2 | Alcance | El período que cubre el fraude financiero sujeto a la auditoría. |
| 3 | Orientación | Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos para evitar futuros fraudes financieros. |
| 4 | Normatividad | Normas de auditoría y toda la regulación legal aplicable. |
| 5 | Enfoque | Este debe estar orientado a combatir la corrupción financiera, pública y privada. |
| 6 | Auditor responsable | El supervisor o jefe de equipo a cargo de la auditoría, con formación profesional en Contaduría Pública. |
| 7 | Equipo de apoyo | Se debe contar con un equipo multidisciplinario como ser: abogados, ingenieros civiles, ingenieros forestales, ingenieros en sistema, investigadores, biólogos, ambientalistas, agrónomos, calígrafos, documentalistas, miembros de inteligencia de la policía o del ejército, grafólogos etc |

## 11. FASES DE LA AUDITORÍA FORENSE

Las fases de una Auditoría forense se desarrollan en el siguiente cuadro:

| N° | Fase | Actividades a realizar |
|---|---|---|
| 1 | Planificación | Esta debe realizarse en forma adecuada y exhaustiva, comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse. El inicio y planificación pueden derivar de una denuncia formal o informal, así como de una auditoría financiera o de evaluaciones de control interno |
| 2 | Definición y reconocimiento del problema | Esta etapa es el inicio de la auditoria forense propiamente dicha, en la cual los auditores analizan si la entidad es susceptible de una declaración falsa significativa en los estados financieros. Usualmente, el análisis involucra a los miembros más experimentados del equipo de trabajo, confrontando sus opiniones para detectar la existencia de declaraciones falsas negativas, ocasionadas por fraudes. |
| 3 | Evaluación del riesgo forense | El riesgo tanto en la auditoria forense como en la auditoria en general, es la incertidumbre. El riesgo consiste en que los estados financieros o el área que se está investigando, contengan declaraciones falsas o irregularidades no detectadas, a pesar de que hubiera concluido el proceso de la auditoría. |

| *N°* | *Fase* | *Actividades a realizar* |
|---|---|---|
| 4 | Elaboración y desarrollo del programa | Los programas de auditoría se realizaran para cada competente identificado y son el resultado de las evaluaciones realizadas, por tanto, se espera que sean "a la medida", es decir, que contengan procedimientos o tareas que al ser desarrollados a través de técnicas de auditoría, permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, que demuestre las hipótesis planteadas en el programa de trabajo, teniendo en cuenta que los programas deben ser flexibles, de forma tal que de acuerdo con las circunstancias y los resultados que se vayan obteniendo, se puedan aplicar otros procedimientos alternativos, que permitan alcanzar los objetivos planteados. |
| 5 | Evaluación de evidencias | El auditor forense puede obtener evidencia con las siguientes características:<br>1. evidencia física<br>2. evidencia testimonial<br>3. evidencia documental<br>4. evidencia digital<br>5. evidencia analítica |
| 6 | Elaboración del informe de hallazgos | El informe forense difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en las conclusiones, debido a que en el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible, y no es permitido en mucha ocasiones que el auditor valide sus conclusiones con el auditado (ya que es el agente investigado), por lo cual no es conveniente darlas a conocer, sino hasta en determinada etapa del proceso de la investigación. |
| 3 | Comunicación de resultados | Al comunicar los resultados el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación. |
| 4 | Monitoreo del caso | Esta fase tiene como finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los participantes del fraude la impunidad. |

## 12. APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

La auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como privado. Para el caso de los profesionales con perfil de contadores públicos, podemos destacar:

### 12.1. Apoyo procesal.

Va desde la asesoría, la consultoría, la recaudación de pruebas o como testigo experto. Generalmente el título de contador acredita a su tenedor como un experto en asuntos relacionados con la contabilidad. Sin embargo, en la mayor parte de los casos ventilados en un Tribunal, el testimonio del contador se restringirá a aquella parte del trabajo de contabilidad que hubiere sido realizada por él, o bajo su directa supervisión y en su presencia. En ningún otro sector de la experiencia profesional; llega a ser tan significativa la independencia del contador como cuando es llamado como testigo experto. Cualquier indicio de parcialidad que deje adivinar su testimonio, desacreditará sus declaraciones y puede descalificarlo como testigo competente.

### 12.2. Contaduría investigativa

No solo en procesos en curso, sino en la etapa previa, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso Investigaciones de crimen corporativo. Estas investigaciones se relacionan con fraude contable y corporativo ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.

#### 12.2.1. Disputas comerciales

En este campo, el auditor forense se puede desempeñar como investigador, para recaudar evidencia destinada a probar o aclarar algunos hechos tales como:

- Reclamos por rompimiento de contratos
- Disputas por compra y venta de compañías
- Reclamos por determinación de utilidades
- Reclamos por rompimiento de garantías
- Disputas por contratos de construcción
- Disputas por propiedad intelectual
- Disputas por costos de proyectos
- Reclamaciones de seguros
- Reclamos por devolución de productos defectuosos
- Reclamos por destrucción de propiedades
- Reclamos por organizaciones y procesos complejos
- Verificación de supuestos reclamos

#### 12.2.2. Negligencia Profesional

- Cuantificación de pérdidas causadas por negligencia
- Cubre todas las profesiones incluyendo: Contaduría, Medicina, Derecho, Ingeniería
- Evidencia de expertos en Normas de auditoría y de contabilidad
- Asesoría a demandantes y acusados

#### 12.2.3. Valoración

El auditor forense puede determinar la valoración de:

- Marcas
- Propiedad intelectual
- Valoraciones de acciones y negocios en general, incluyendo las compañías de Internet.

### 12.3. Peritajes

La actuación como perito dado su especial conocimiento y experiencia en términos contables, cubre no sólo los procesos ante la justicia ordinaria, sino los que se adelantan ante las autoridades tributarias.

Estos no son los únicos campos de acción de la auditoría forense, cada día se descubren nuevos campos de trabajo donde los auditores forenses pueden desempeñarse, pero también depende de la administración de las empresas determinar el costo/beneficio de realizar una auditoría forense. En Estados Unidos se está discutiendo en este momento si algunos de los arreglos extrajuicio a que se han llegado (por ejemplo, uno de una firma de auditoría que pagó $355 millones de dólares por no llegar al final de una auditoría forense) justifica la realización de esas auditorías, cuando la responsabilidad corresponde a la administración de las compañías.

La administración de la empresa tiene la responsabilidad de prevenir la ocurrencia de irregularidades que conlleven a desvirtuar la información financiera que se representa finalmente en forma de estados financieros. Esto conduce a instituir un ambiente de control diseñado para identificar y erradicar de manera efectiva cualquier acto fraudulento que pueda suceder y que traiga como consecuencia la presentación de información financiera inexacta.

Estamos frente a un campo completamente nuevo y del cual los auditores deben apoyarse para convertirse en verdaderos custodios del bien social y una contra, frente al fraude, la corrupción y el terrorismo de las naciones.

## 13. EQUIPOS QUE AUXILIAN A LA AUDITORÍA FORENSE

Una investigación forense se auxilia de equipos para realizar la auditoría con un amplio nivel técnico, como ser:

•Fotografía técnica forense

•Huellas dactilares

•Pruebas de caligrafía

•Videograbadora con cámara oculta selladas, con programación de tiempo y fecha.

•Audiograbación y verificación de voz.

•Rastreo de información en la memoria y archivos de los computadores.

•Recuperación de datos borrados del disco duros en las computadoras

Lo único es que la limitante grande es que casi ninguna de las instituciones estatales poseen equipos informáticos de alta calidad, sofisticados o de punta. También se usa muchoel software ACL es como herramienta de auditoría forense en la detección de fraudes y delitos.Asimismo, considerando que una auditoría forense comprende revisión de índole legal y si está es por orden Judicial, como todo proceso de investigación debe estar avalado por las autoridades competentes de un país, como pueden ser:

Una corte y un juez, la fiscaliza, departamento de investigación policial, instituciones autorizadas por el gobierno para investigaciones civiles o criminales, firmas de auditoría debidamente acreditadas y certificada y EFS del país, quienes evaluaran conforme factores de admisibilidad de pruebas o evidencias, ya sean circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnicos periciales.

Para habilitar como pruebas legales para acusación cualquiera de las anteriores, se debe contar por lo menos con tres de los cinco factores de admisibilidad (descritos anteriormente)

# 14. AUDITORÍA FORENSE DESDE EL PUNTO DE VISTA ELECTRONICO

El término e-Discovery es la instancia en una litigación previa a un juicio, en la cual las partes intercambian información que pueda resultar relevante para reclamos o defensas que han sido interpuestas. Quiere decir esto que recopilan para su propia estrategia los elementos probatorios e intentan tener todo tipo de información que puede llegar a ser utilizada por la contraparte.

## 14.1. ¿Qué es?

Es una etapa de descubrimiento electrónico en la que se busca, localiza y asegura información electrónica con el propósito de ser usada como evidencia, ya sea que se trate de un caso legal que tramite en el ámbito Civil o Penal, o bien de temas relacionados con el cumplimiento de regulaciones y normas.

Esta etapa lo que hace es que se evite que las partes se vean sorprendidas y consecuentemente afectadas por falta de conocimiento de pruebas propias y de su adversario, así como también evitar la producción de pruebas improcedentes o superfluas y sobre hechos que luego resultasen inconducentes o irrelevantes.

## 14.2. Formato de la información

Todos los tipos de datos pueden servir como evidencia. Esto incluye texto, imágenes, archivos calendarios, bases de datos, planillas de cálculo, archivos de audio, páginas Web, programas de computación, e-mails, entre otros.

El correo electrónico puede ser una fuente valiosa de evidencia en casos legales civiles o criminales, ya que reemplaza tanto comunicaciones tradicionalmente realizadas en papel, como notas escritas, memos, cartas postales, así como también intercambios informales que en el pasado no se encontraban documentados en su totalidad, como llamadas telefónicas.

### 14.3. Soluciones e-Discovery

Una solución e-Discovery permite a los clientes relacionarse con un modelo proactivo que ofrece menores costos, reduce los riesgos y aumenta la capacidad de respuesta a los eventos de litigios actuales y futuros.

Las organizaciones pueden optar por aplicaciones de software que funcionan en conjunto para proteger y resguardar la información, así como para dar cumplimiento a los estándares establecidos por el Modelo de Referencia de Descubrimiento Electrónico (EDRM) cuyas áreas claves son: recolección, conservación, procesamiento, revisión, análisis y producción de datos.

### 14.4. Beneficios

Entre los principales beneficios se pueden nombrar:

- Mayor capacidad de respuesta a requerimientos legales, rápida búsqueda y recupero de datos.
- Menores costos de descubrimiento legal, automatizando recopilaciones de datos.
- Administración de contenido, optimizando las instancias de búsqueda de información mediante métodos de indexación o utilización de palabras claves.
- Protección y resguardo de la información.
- Base flexible, que permite adaptarse a nuevas regulaciones y tipo de contenido archivado.

### 14.5. Los riesgos de no conocer el e-Discovery

Se dice que si un Abogado o un Auditor no tiene experiencia y conocimiento en temas de eDiscovery, seguramente generará en su cliente costos que pueden llegar a ser simplemente intolerables o, por desconocimiento, permitirle la eliminación o modificación de documentos relevantes que debían haber sido guardados, con la consecuente imposición de las sanciones respectivas.

Por otro lado, lo que suele ocurrir en los países latinos, es que los abogados litigantes son informados de manera informal y anticipadamente por sus amigos secretarios de los juzgado o, en algunos casos, por los mismos jueces, acerca de la existencia de demandas en contra de sus clientes, o de procedimientos judiciales de índole probatorio en contra de ellos. Y así, esos grandes litigantes consiguen enviar, no las preservation letters de los demandantes, sino órdenes de destrucción para que sus clientes se deshagan de absolutamente todas las pruebas que tengan y que puedan comprometer su responsabilidad.

## 15. AUDITORÍA FORENSE EN INVESTIGACIÓN CRIMINAL DE LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS

En la actualidad, la auditoría forense, no se limita a los fraudes propios de la corrupción administrativa, su portafolio de servicios se ha diversificado en investigaciones relacionadas con

crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, discrepancias entre socios o accionistas, siniestros en materia de seguros, entre otros. Leyes aplicables:

a. Lavado de Dinero
b. Blanqueo de Dinero
c. Blanqueo de Capitales
d. Legitimación de Capitales

El Lavado de Dinero, es el mecanismo mediante el cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales… tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularos como legítimos dentro del sistema económico de un país o a nivel internacional.

Dar apariencia legal a un capital en efectivo, procedente de una actividad ilícita, como:

- Narcotráfico
- Fraude / Estafa
- Evasión de Impuestos
- Secuestro
- Robo / Chantaje / Extorción, etc…

El Lavado de activos, se tipifica en la adquisición de bienes, edificios, apartamentos, casas, vehículos, fincas, maquinarias, joyas, locales comerciales. Toda inversión convertible en dinero o acciones, títulos valores, que representen una capital para una persona natural o jurídica.

Ante lo anterior, cabe la pregunta

Es importante mencionar que en la actualidad, la mayoría de los sistemas jurídicos del mundo, usan el principio de “La libertad de la prueba”, es decir, que todo medio probatorio es en principio lícito, salvo que estuviera expresamente prohibido por la ley.

Las investigaciones penales, que demandan la realización de auditoría forense, en casos de lavado de activos deben respetar siempre los principios constitucionales, sin que eso represente una barrera para usar herramientas jurídicas alternativas.

## 16. LA NORMA NITA 3000 PARA ATESTIGUAR

Desde el año 2005, se cuenta con la Norma Internacional para Atestiguar (NITA) 3000.

El propósito de esta norma es establecer principios básicos, procedimientos esenciales y dar lineamientos a los contadores profesionales en la practica publica del desempeño de trabajos para atestiguar, siempre que no sean auditorias o revisiones de información financiera histórica cubierta por Normas Internacionales de Auditoria (NIAs) o Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITRs).

Aunque las NIAs e NITRs no se apliquen a trabajos cubiertos por NITAs, pueden, sin embargo, dar instrucciones o referentes a los profesionales que practicaran la auditoria forense.

Teniendo en cuenta que las Fases de una Auditoria Forense son:

1) Planificación
   a) Obtener Información del caso investigado
   b) Objetivos de la Auditoria
   c) Responsabilidad del Auditor
   d) Conocer y analizar los tipos de indicadores del fraude a investigar
   e) Definir la normativa legal aplicable al caso que se investiga
   f) Evaluar el Control Interno y los riesgos
   g) Decidir sobre la viabilidad de la investigación
   h) Definir y elaborar los programas de auditoría forense

2) Trabajo de Campo
   a) Ejecución de los Procedimientos de Auditoria Forense
   b) Equipo de Trabajo Multidisciplinario
   c) Sentido de Oportunidad
   d) Asesoría legal de un penalista

3) Comunicación de Resultados
   a) Resultados parciales y finales (evitar e impedir la filtración de información)

4) Monitoreo del Caso

LA NITA 3000, establece que los profesionales que realizan la auditoria forense, deben cumplir con los principios del Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC, asi como también, desarrollar la auditoria implementando procedimientos de control de calidad, bajo la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC ) 1, que permita dar una certeza razonable respecto a que dicho auditor cumple con las normas profesionales, con los requisitos regulatorios y legales.

La norma en cuestión es importante en la Fase de Planificación de la Auditoria Forense, ya que, proporciona los requerimientos para el desarrollo de esta, con respecto a que:

- El CP, deberá planear el trabajo de modo que se desempeñe de manera efectiva.
- La planeación adecuada también ayuda al CP a asignar de mondo apropiado el trabajo a los miembros del equipo de trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos, así como la revisión del trabajo.
- Desempeñar el trabajo con actitud de escepticismo profesional.
- Debe obtener el entendimiento y realizar una evaluación de lo apropiado del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo.
- El CP deberá identificar riesgos y considerar la importancia relativa.

# PROPUESTA DE MANUAL DE MEJORES PRÁCTICAS EN AUDITORÍA FORENSE

## 1. ORIGEN DEL ESTUDIO

Para definir el alcance debe determinarse primero el tipo de auditoría que se va realizar.

Las auditorías Forense nacen mediante oficios solicitados por las Fiscalías Anticorrupción, por denuncias de particulares o ciudadanas, entre otras.

## 2. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

Dentro de los objetivos de la Auditoría forense se encuentra el de detección lo que implica:

- Identificar los autores de las irregularidades administrativas, patrimoniales;
- Aportar los elementos de pruebas para presentarlos ante las autoridades competentes;
- Identificar cual es el modo de operar los responsables.

Para determinar el objetivo de detección el equipo deberá realizarse diferentes preguntas tales:

- Qué?, como? y cuando? y quién?.

## 3. PROCEDIMIENTOS

Como se tiene conocimiento de que un ilícito ha ocurrido, los procedimientos son más específicos y el trabajo está más delimitado, puesto que se circunscribe a la evidencia relacionada con el hecho ocurrido, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos quedan a discreción del auditor forense.

## 4. PERÍODO A AUDITAR

Se debe considerar el periodo señalado en la denuncia, o en el momento que se establece que ocurrió el hecho si la auditoría es motivada por qué así lo consideró la Contraloría.

## 5. TIPO DE AUDITORÍA FORENSE A REALIZAR

Debido a que existen diversos campos de acción de la auditoría forense, es necesario emplear mecanismos de distinción de los procesos de prevención de fraude y actos ilícitos, por lo cual se plantean los siguientes enfoques en la auditoría forense:

## 16.1. La auditoría forense preventiva-disuasiva

Este enfoque está orientado a proporcionar aseguramientos o asesoría a las organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir, detectar y reaccionar ante fraudes financieros, puede incluir trabajos de consultoría para implementar programas y controles anti-fraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades y sistemas de administración de denuncias. Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.

Para establecer el ciclo de la auditoría bajo este enfoque, a continuación se plantean algunas técnicas:

a)Prevenir:
1. Establecer un código de conducta
2. Capacitar en su aplicación
3. Establecer adecuados controles preventivos

b) Disuadir:
1. Establecer comité de Ética y comunicar su existencia
2. Establecer canales de denuncia
3. Establecer controles detectivos

## 16.2. Auditoría forense detectiva-combativa

Este enfoque está orientado a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de los mismos, llegando a establecer, entre otros aspectos los siguientes: cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores, aportando evidencias contundentes y admisibles que serán puestas a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva.

Este enfoque es reactivo lo cual implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado, por lo tanto se deben:

1. Investigar irregularidades
2. Denunciarlas ante la justicia penal
3. Re-evaluar los controles en los casos de fraude

En una auditoría forense se deben identificar los problemas y los riesgos que enfrenta la organización, dándoles un orden de acuerdo a las prioridades institucionales, considerando para ello 3 formas básicas de proceder:

1. Clasificación de los riesgos de delito y fraude, de acuerdo al impacto que podría tener en la actividad examinada.
2. Clasificación de riesgo de acuerdo a la factibilidad de gobernar el riesgo, es decir, la posibilidad o condiciones que estos ofrezcan para su control.

3. Clasificar los riesgos de acuerdo a su probabilidad de ocurrencia.

Posteriormente, se procede a:
1. Asociar riesgos con áreas o procesos del negocio
2. Determinar áreas o procesos más expuestos a riesgo
3. Determinar áreas o procesos responsables de la gestión de riesgos

## 6. MATRIZ DE RIESGO

Se elabora tomando en consideración la clase de riesgo existente como lo son :

- Riesgo Inherente: Es la efectividad susceptible de la existencia de errores o irregularidades significativas, antes de evaluar la efectividad de los controles.
- Riesgo de Control: Se evalúa si el sistema de control está diseñado para detectar o evitar errores o irregularidades significativas.
- Riesgo de Detección: Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no se detecte los errores o irregularidades.

Además sabemos que existen otros tipos de riesgo como el riesgo político que causa tensión en las auditorias al equipo multidisciplinario que participa, debido a los resultados que se pueden obtener de una determinada auditoría.

El Riesgo Informativo, en ocasiones las auditoría se originan de los medios investigativos de los diferentes medios de comunicación los cuales lo que pretenden en algunas ocasiones es el interés noticioso y muchas veces sin la suficiente evidencia, por lo cual el equipo multidisciplinario que realizará la investigación deberá buscar y obtener pruebas sólidas.

Las auditorías son autorizadas mediante resolución aprobada por la máxima autoridad de la Contraloría General de la República, dicha resolución para ser aprobadas debe pasar por los diferentes filtros de control de calidad, así como la nota de presentación de la auditoría, la matriz de calificación de riesgo de la auditoría.

## 7. EVALUACIÓN DE RIESGOS:

Definición de riesgo:

Como la probabilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en el alcance de los objetivos. También podemos considerarlo como la incertidumbre de la ocurrencia de un hecho.

En ésta etapa el riesgo que menciona es el de la auditoría, para la cual el equipo que realiza la auditoría debe considerar que la evaluación del riesgo de fraude es un proceso continuo a través

de la auditoría, y se refiere no sólo al planeamiento de la auditoria, sino también a la evaluación de la evidencia obtenida durante la auditoría.

La evaluación de riesgos en esta parte puede realizarse considerando de manera inicial factores de riesgo como:

- Observaciones de auditoría
- Tiempo transcurrido de la última auditoría
- Sistemas computacionales
- Cuentas con incremento considerable del presupuesto.
- Contratos y convenios
- Complejidad de la estructura organizacional
- Tamaño de la entidad

De igual forma debe considerarse el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
El equipo de auditores deberá obtener comprensión del negocio en forma global, así como también la comprensión del proceso de contable y del ambiente control.
Después de haber realizado la evaluación de los controles se procederá a la comunicación de los resultados obtenidos de la evaluación de la estructura del control interno.

## 8. CONFORMACIÓN DEL EQUIPO DE TRABAJO

El éxito en una auditoría forense depende del equipo de trabajo que se conforme. Se requiere de auditores que sean conocedores de: contabilidad, auditoria, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación, legislación penal y otras disciplinas. E

También es importante contar con un equipo multidisciplinario entre los cuales están abogados, ingenieros, auditores.

Es posible que en algún momento se requiera de una certificación por una entidad competente se solicita a través de una nota, con la finalidad de obtener una respuesta o documentos que nos permitan sustentar los hechos señalados.

## 9. ¿CÓMO INVESTIGAR?

Seguidamente se mencionan algunos ejemplos:

i. Desarrollar Hipótesis investigativas
ii. Desarrollar un Plan de Trabajo
iii. Buscar información y/o evidencia en libros contables, documentos legales, testigos, computadoras, establecimientos bancarios, empresas de seguros, instituciones gubernamentales.

iv. Identificar individuos a ser entrevistados, ya sea dentro de la empresa o institución gubernamental o fuera como por ejemplo proveedores, clientes. etc.
v. Revisión de documentos relevantes, lo cual permite al investigador desarrollar estrategias para la entrevista, así como identificar testigos claves.
vi. El examen de los documentos incluye, la verificación de la autenticidad de los mismos, en cuanto a firmas falsificadas, hojas sustituidas, borrones o enmendaduras
vii. Mantener la cadena de custodia para la futura admisibilidad ante el juez, es decir, que documentos se obtuvieron, cuando, de quien, donde están resguardados dichos documentos.

## 10. PRUEBAS QUE SE DEBEN EFECTUAR EN AUDITORÍA FORENSE

a. Evaluaciones del sistema de control interno para determinar las debilidades significativas en el diseño o implementación del sistema, es importante incursionar en una evaluación de la ética y el gobierno corporativo en la organización de acuerdo con lo anotado en el punto 4 de este informe. Se incluye un modelo para evaluar la ética en la función pública en el punto 17
b. Se deben administrar pruebas o medios probatorios, que permitan confirmar la comisión del delito.
c. El objeto de la prueba, se refiere a los hechos y las afirmaciones
d. El fin de la prueba, hace relación a los hechos que deben ser investigados en cada proceso.
e. El cometido de las pruebas, perseguir la búsqueda de la verdad, considerando que la verdad coincida con la verdad procesal que se desprende de la investigación y del expediente.

El funcionario judicial debe valorar los medios probatorios proporcionados por el auditor forense, para tomar una decisión.

## 11. COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS:

Los hallazgos están compuestos por los siguientes elementos:

- Título del hallazgo
- Condición: situación actual encontrada
- Criterio: Norma aplicable
- Causa: Situación o situaciones que originaron la situación encontrada
- Efecto: Resultado adverso o potencial de la situación encontrada.
- Recomendación

Los requisitos que debe reunir un hallazgo de auditoría son:

- Importancia relativa: que amerite ser comunicado; basado en hechos y evidencias precisas que figuran en los papeles de trabajo.
- Objetivo: Convincente para una persona que no ha participado en la auditoría.

Los hallazgos son aprobados por la autoridad máxima de la Contraloría y son enviados a la autoridad máxima de la entidad, además se le concece un plazo de cinco días hábiles después de haber recibido el oficio para que conteste o aporte documentación relevante que pueda ser considerada para establecer si el hallazgo se confirma o se desvanece.tiene.
En ésta etapa se aplica el programa elaborado para realizar la auditoría
Análisis profundo de las operaciones y de la efectividad de sus sistemas, controles e informes operativos.
Aplicación de procedimientos de revisión y obtención de evidencias de Auditoría
Documentación con los papeles de trabajo de la auditoría.

## 12. COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS:

Se deberá elaborar el informe de auditoría especial, correspondiente a los resultados obtenidos:

- Informe de Auditoría Especial sin Irregularidad
- Informe de Auditoría Especial con Irregularidad sin Perjuicio Económico Informe de Auditoría Especial con Irregularidad con Perjuicio Económico

### 12.1. Primer Modelo de informe de auditoría con irregularidades y perjuicio económico.

**I. GENERALES**
Título del informe
El título o nombre del informe debe ser igual siempre que se enuncie dentro del informe.
Período cubierto
Cuándo inicia el período sujeto a análisis y cuándo termina. (Ejemplo: El examen cubre el período del 1 de junio de 2007 hasta (al) 30 de junio de 2008.)
Lugar de los hechos
Dónde se realizó la Auditoría (Se identifica la entidad y el lugar…)
Orden de la Auditoría
Número de la Resolución que la ordenó y quien lo ordenó.
Carácter del Informe
Indicar si es preliminar, final, etc.

**II. EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO**

En forma narrativa se describen los hallazgos, con la el orden respectivo titulando la condición, criterio, causa y efecto, estos elementos queden definidos. También hay que redactar la recomendación que se ofrece y los comentarios de la administración.

**III. DESCRIPCIÓN DEL ACTO Y CUANTÍA DETERMINADA**

En qué consistió el hecho. El mismo debe ser igual al presentado en la nota expositiva en el párrafo del hecho determinado.

**IV. RELACIÓN DE LOS HECHOS**

Descripción de las pruebas o evidencias que llevaron a determinar los resultados expresados en el informe.

**V. IDENTIFICACIÓN DE LOS RELACIONADOS**

Identificar nombre, cédula, cargo, dirección residencial, monto del perjuicio e informar las causas por las cuales se le relaciona.
De igual forma se deberá hacer una nota expositiva dirigida al señor(a) Contralor(a) comunicándole los resultados de la auditoría.
En la nota expositiva se le comunica al Contralor(a) que este informe se debe enviar al Ministerio Público, Tribunal de Cuentas y a la Entidad para la determinación de la responsabilidad a la que hubiese lugar.
Se aportan evidencias, pruebas que sirvan de base para que las autoridades competentes determinen responsabilidades.

## 12.2. Segundo modelo para un informa de investigación

| Contenido | Identificación o nombre del contenido | Descripción del contenido |
|---|---|---|
| Primer párrafo | Si el informe de investigación tiene un enfoque penal, deberá redactarse el primer párrafo de la siguiente manera: | El(La) suscrito(a), Lic.(da.) <Nombre del quien suscribe>, en mi condición de Gerente de <XXX> de la Contraloría General de la República, en acatamiento de XXX y los dispuesto en XXX y en cumplimiento de las atribuciones establecidas por, se remite el informe de investigación Nro. XX-XXX-2012, relacionado con XXXXX. |
| | Si el informe de investigación tiene un enfoque para responsabilidad administrativa, deberá redactarse el primer párrafo de la siguiente manera y dirigirse al Gerente de Asuntos Jurídicos de la EFS: | De conformidad con lo establecido en el XXX se remite el Informe de Investigación Nro. XX-XXX-2012, relacionado con XXXXXX, con el propósito de que se valore la posible apertura de un procedimiento administrativo para determinar la verdad real de los hechos y de ser procedente, se determinen las responsabilidades que correspondan de conformidad con el régimen sancionatorio aplicable. |

| | | |
|---|---|---|
| | Si el informe de investigación tiene un enfoque para responsabilidad administrativa y penal, deberá redactarse el primer párrafo de la siguiente manera y cambiarse el destinatario: | El(La) suscrito(a), Lic.(da.) <Nombre del quien suscribe>, en mi condición de Gerente de <XXX> de la Contraloría General de la República, en acatamiento de XXX y los dispuesto en XXX y en cumplimiento de las atribuciones establecidas por, se remite el informe de investigación Nro. XX-XXX-2012, relacionado con XXXXX.<br><br>De conformidad con lo establecido en el XXX se remite el Informe de Investigación Nro. XX-XXX-2012, relacionado con XXXXXX, con el propósito de que se valore la posible apertura de un procedimiento administrativo para determinar la verdad real de los hechos y de ser procedente, se determinen las responsabilidades que correspondan de conformidad con el régimen sancionatorio aplicable. |
| Segundo y tercer párrafo | Para todos los casos se deben incluir los siguientes párrafos: | Adicionalmente, me permito informarle que los funcionarios XXXXXXX participaron en esta investigación y se contó con la participación del Lic. XXXXX, en su condición de XXX.<br><br>Mucho le estimaré mantener informada a esta Gerencia, Unidad, Área o lo que corresponda sobre el avance y resolución del procedimiento correspondiente, para lo cual se señala como lugar de notificaciones XXX, ubicada en XXX de la Contraloría General de la República. |
| ▪ **DETALLE DE PUNTOS DEL INFORME DE INVESTIGACIÓN** | | |
| **1. Presuntos responsables** | a) El señor XXXX, mayor, casado (soltero, divorciado u otra), cédula de identidad Nro. XXXX, puesto o cargo, vecino de XXX y teléfonos XXX.<br><br>b) El señor XXXX, mayor, casado (soltero, divorciado u otra), cédula de identidad Nro. XXXX, puesto, profesión o cargo, vecino de XXX y teléfonos XXX | |
| **2. Hechos** | **2.1** Hecho xxxx. (Folios del XX al XX).<br><br>**2.2** Hecho xxxx. (Folios del XX al XX).<br><br>**2.3** Hecho xxxx. (Folios del XX al XX).<br><br>**2.4** Hecho xxxx. (Folios del XX al XX). | |
| **1. Ofrecimiento de prueba** | **1.1** Prueba documental:<br><br>Como respaldo de los hechos descritos en este informe de investigación, en el anexo único a este documento, se detallan los diferentes documentos citados, foliados del Nro. XXX al Nro. XXX.<br><br>**1.2** Prueba testimonial<br>A) El señor XXX, cédula de identidad XX, puesto, etc.<br>B) El señor XXX, cédula de identidad XX, puesto, etc.<br><br>**1.3** Otras<br><br>(En este aparte se podrían citar estudios periciales, vídeos, CD, etc.) | |
| **2. Teoría del caso** | En este apartadoy de manera general, se debe hacer un análisis de las leyes y demás normas que incumplieron las personas presuntas responsables, así como de aquella normativa que eventualmente le aplicaría para efectos de sanciones y/o nulidad de actos o contratos; ello, de acuerdo con la coordinación que de manera imperativa debe hacerse con los abogados o abogadas de las áreas penales o administrativas, según corresponda; asimismo, en este aparte se deben tipificar las faltas y/o delitos que cometieron los supuestos responsables, también, de acuerdo con los criterios externados por los abogados. Esta sección es de carácter general y hasta donde sea posible, no se debe hacer transcripción de los artículos que se citan. Lo importante es que quede lo suficientemente claro qué fue lo que pasó y por qué se considera que es ilegal la actuación de | |

| | | |
|---|---|---|
| | los funcionarios o funcionarias. Asimismo, deben hacerse los cruces que sean necesarios con los hechos y la prueba correspondiente para facilidad su comprensión | |
| **Contenido** | **Identificación o nombre del contenido** | **Descripción del contenido** |
| **3. Consideraciones finales** | Si el informe de investigación tiene un enfoque penal, deberá redactarse este párrafo de la siguiente manera: | Por las aparentes infracciones al ordenamiento jurídico descritas en el punto 2. anterior, como resultado del acaecimiento de los hechos ahí comentados y de acuerdo con las competencias asignadas a la XXX esta Contraloría General, se solicita que se valore la interposición de una denuncia penal en contra de los señores XXX, a efecto de que se establezcan las responsabilidades que procedan y se impongan las sanciones que correspondan, de acuerdo con los hechos descritos. |
| | Si el informe de investigación tiene un enfoque para responsabilidad administrativa, deberá redactarse este párrafo de la siguiente manera: | Por las aparentes infracciones al ordenamiento jurídico descritas en el punto 2. anterior, como resultado del acaecimiento de los hechos ahí comentados y de acuerdo con las competencias asignadas a la XXX de esta Contraloría General, se solicita que valore la apertura de un procedimiento administrativo para comprobar la verdad real de los hechos y establecer las responsabilidades que procedan y en caso de determinarse que son responsables por los hechos acreditados en este documento, se valore la posibilidad de imponer a los señores XXXX, las sanciones que correspondan, de acuerdo con los hechos descritos. Ello, en estricto apego a los principios constitucionales y legales del debido proceso y defensa previa que informan el ordenamiento jurídico aplicable. |
| | Si el informe de investigación tiene un enfoque para responsabilidad administrativa y penal, deberá redactarse el primer párrafo de la siguiente manera: | Por las aparentes infracciones al ordenamiento jurídico descritas en el punto 2. anterior, como resultado del acaecimiento de los hechos ahí comentados y de acuerdo con las competencias asignadas a la XXX de esta Contraloría General, se solicita que se valore la interposición de una denuncia penal en contra de los señores XXX, a efecto de que se establezcan las responsabilidades que procedan y se impongan las sanciones que correspondan, de acuerdo con los hechos descritos. Asimismo, se solicita que se valore la apertura de un procedimiento administrativo para comprobar la verdad real de los hechos y establecer las responsabilidades que procedan y en caso de determinarse que son responsables por los hechos acreditados en este documento, se valore la posibilidad de imponer a los señores XXXX, las sanciones que correspondan, de acuerdo con los hechos descritos. Ello, en estricto apego a los principios constitucionales y legales del debido proceso y defensa previa que informan el ordenamiento jurídico aplicable. |
| **Párrafo adicional al final** | | Para cualquiera de los informes de investigación que se emita, se puede incluir un requerimiento adicional para que se valore la responsabilidad civil, ello si se considera que también existe esta eventual responsabilidad. |
| Firma…… | | Los auditores que realizaron el informe deben firmarlo, señalando también su puesto dentro de la Contraloría General. |

## 13. MODELO DE CUESTIONARIO PARA VALORAR LA ÉTICA EN LA FUNCIÓN PÚBLICA

Se presenta a continuación un extracto del modelo de cuestionario elaborado en la Contraloría General de la República de Costa Rica con el propósito de evaluar el marco ético de las instituciones públicas.

**Objetivo:** Servir como herramienta básica para evaluar el marco ético de la institución.

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| **I. PROGRAMA ÉTICO** | | | | |
| **1. Sobre el establecimiento** | | | | |
| 1.1 ¿En el establecimiento del programa ético, se ha contado con la participación activa de:<br>▪ El jerarca institucional<br>▪ Los titulares subordinados<br>▪ Todos los demás funcionarios de la institución | | | | |
| 1.2 Para la definición del programa ético, ¿se consideró el impacto en los sujetos interesados externos, incluyendo los siguientes:<br>▪ Proveedores<br>▪ Clientes<br>▪ Instituciones relacionadas<br>▪ Sector privado<br>▪ Organismos no gubernamentales<br>▪ Agrupaciones laborales<br>▪ Ciudadanía en general<br>▪ Futuras generaciones | | | | |
| 1.3 ¿El jerarca ha asumido el liderazgo del diseño, la implantación y el fortalecimiento del programa ético? | | | | |
| 1.4 ¿Existe una comisión de valores que actúe como apoyo catalizadora y para el fortalecimiento de l marco institucional en materia ética? | | | | |
| 1.5 ¿Se realizaron actividades de sensibilización para propiciar el entendimiento y la comprensión del programa ético entre los distintos participantes? | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| 1.6 Si se realizaron actividades de sensibilización, ¿se midió su efectividad, se ha dado seguimiento a su la permanencia de sus efectos y se han emprendido acciones correctivas? | | | | |
| **2. Sobre el contenido** | | | | |
| 2.1 ¿El programa ético contiene lo siguiente: | | | | |
| ▪ Declaración de valores? | | | | |
| ▪ Código de ética? | | | | |
| ▪ Visión y misión? | | | | |
| ▪ Indicadores de gestión ética? | | | | |
| ▪ Estrategia de implementación? | | | | |
| 2.2 ¿La estrategia de implementación contiene lo siguiente: | | | | |
| ▪ Definición de compromisos? | | | | |
| ▪ Políticas? | | | | |
| ▪ Programas regulares para actualizar y renovar el compromiso de la organización con la cultura ética? | | | | |
| 2.3 ¿Las políticas contempladas en la estrategia de implementación están referidas a los siguientes temas: | | | | |
| ▪ Divulgación del marco ético? | | | | |
| ▪ Acciones y responsables? | | | | |
| ▪ Revisión, actualización y seguimiento? | | | | |
| ▪ Manejo de fraude y corrupción? | | | | |
| ▪ Tratamiento de conflictos de interés? | | | | |
| ▪ Manejo de conductas presuntamente antiéticas? | | | | |
| ▪ Cero tolerancia a conductas antiéticas? | | | | |
| ▪ Gestión del recurso humano? | | | | |
| ▪ Compromiso con el control interno? | | | | |
| ▪ Responsabilidad social y de frente al medio ambiente? | | | | |
| 2.4 ¿Está formulado claramente el programa ético? | | | | |
| **3. Sobre la implantación:** | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| 3.1 ¿Se han establecido y asignado formalmente las responsabilidades para la implantación del programa ético? | | | | |
| 3.2 ¿Se informa periódicamente a las autoridades institucionales que corresponda, sobre los aspectos relevantes atinentes al cumplimiento de las responsabilidades atinentes al programa ético? | | | | |
| 3.3 ¿Las autoridades institucionales a las cuales se remite la información a que se refiere el punto anterior emprenden las acciones pertinentes a fin de fortalecer el programa ético y promover el cumplimiento de las responsabilidades atinentes? | | | | |
| **4. Sobre la previsión y el manejo de conductas antiéticas:** | | | | |
| 4.1 ¿Existen regulaciones sobre:<br>▪ Discriminación, acoso, represalias y similares?<br>▪ Uso indebido de recursos?<br>▪ Difusión de información confidencial?<br>▪ Participación en actividades políticas?<br>▪ Solicitud y aceptación de dádivas?<br>▪ Falsificación de registros?<br>▪ Sustracción de activos?<br>▪ Faltas a la moral y a la integridad?<br>▪ Favorecimiento ilícito?<br>▪ Tráfico de influencias?<br>▪ Conflicto de intereses? | | | | |
| 4.2 Con respecto a los mecanismos para el manejo de conflicto de intereses:<br>▪ ¿Se han establecido formalmente?<br>▪ ¿Están claramente identificados los supuestos bajo los que se dan conflictos de intereses?<br>▪ ¿Esos mecanismos y supuestos son de conocimiento de todos los funcionarios?<br>▪ ¿Se aplican de forma consistente en toda la organización? | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| 4.3 Con respecto a los mecanismos para el manejo de conductas antiéticas:<br>▪ ¿Se han establecido formalmente tales mecanismos?<br>▪ ¿Son de conocimiento de todos los funcionarios?<br>▪ ¿Se han establecido políticas y procedimientos en relación con investigaciones, sanciones y acciones disciplinarias?<br>▪ ¿ Se aplican de forma consistente en toda la organización? | | | | |
| 4.4 Con respecto a la comunicación de conductas antiéticas a las autoridades institucionales que corresponda:<br>▪ ¿Se promueven la comunicaciones (denuncias) sobre este tipo de conductas?<br>▪ ¿Se han establecido canales de comunicación para denunciarlas?<br>▪ ¿Esos canales son de conocimiento de todos los funcionarios?<br>▪ ¿Esos canales son accesibles a todos los funcionarios?<br>▪ ¿Se mantienen la confidencialidad de la información que se maneja?<br>▪ ¿Se garantiza que no se tomarán represalias contra quienes hagan uso de esos canales?<br>▪ ¿Se dan una atención pronta a los asuntos denunciados? | | | | |
| **5. Sobre la efectividad y control del programa ético** | | | | |
| 5.1 ¿Existen mecanismos sistemáticos para dar seguimiento a la eficacia del programa ético en:<br>▪ La gestión institucional?<br>▪ Las actuaciones individuales de todos sus funcionarios?<br>▪ La detección de condiciones que puedan afectar negativamente la cultura ética?<br>En caso afirmativo:<br>▪ ¿Se aplican consistentemente?<br>▪ ¿La información que generan esos mecanismos se comunican a las instancias organizacionales correspondientes?<br>▪ ¿Se toman acciones correctivas y preventivas? | | | | |
| 5.2 ¿Se revisa, actualiza y divulga periódicamente el programa ético? | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| 5.3 ¿Se mide periódicamente la relación costo beneficio del programa ético? | | | | |
| **II. AMBIENTE ÉTICO** | | | | |
| **1. Sobre el clima organizacional** | | | | |
| 1.1 ¿Existe una clara comprensión de los valores y principios éticos en todos los niveles de la organización? | | | | |
| 1.2 ¿Existe una conciencia generalizada sobre la necesidad de observar el marco institucional en materia ética en todos los ámbitos de acción? | | | | |
| 1.3 ¿Consideran los funcionarios de todos los niveles que los valores y principios éticos de la organización son coherentes con los personales? | | | | |
| 1.4 ¿Comprenden los funcionarios el impacto de su comportamiento ético en el clima organizacional? | | | | |
| 1.5 ¿Los funcionarios conocen con claridad cuáles comportamientos se consideran inaceptables, de acuerdo con el marco institucional en materia ética? | | | | |
| 1.6 ¿Existe satisfacción entre el personal con respecto a su trabajo, su salario y otros beneficios relacionados? | | | | |
| **2. Sobre el estilo gerencial** | | | | |
| 2.1 ¿El nivel gerencial considera como una de sus responsabilidades más importantes, el ajuste de su gestión al marco institucional en materia ética? | | | | |
| 2.2 ¿Los funcionarios tienen acceso a cualquier nivel jerárquico superior para manifestar sus inquietudes y comentarios con respecto al marco institucional en materia ética? | | | | |
| 2.3 ¿Las acciones y decisiones del jerarca y los titulares subordinados son indicativas de un estilo gerencial congruente con los valores y principios éticos institucionales? | | | | |
| 2.4 ¿Se pone de manifiesto el compromiso con el marco institucional en materia ética, en la vigilancia y solución pronta a situaciones que puedan afectar su observancia? | | | | |
| 2.5 ¿El nivel gerencial ha expresado, demostrado e incluso regulado formalmente su compromiso de apoyo con respecto a la ética en las decisiones que tomen los funcionarios? | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| **3. Sobre los modelos de toma de decisiones** | | | | |
| 3.1 ¿La estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidades, incorporan de manera expresa la aplicación de los principios y valores éticos como componente esencial en la toma de decisiones? | | | | |
| 3.2 ¿Comprenden los funcionarios la responsabilidad por la ética en la toma de decisiones? | | | | |
| 3.3 ¿Conocen los funcionarios las consecuencias éticas de sus decisiones? | | | | |
| **4. Sobre las manifestaciones verbales y los comportamientos** | | | | |
| 4.1 ¿Las manifestaciones verbales y la demostración de actitudes y comportamientos de los siguientes actores institucionales, son congruentes con el marco institucional en materia ética y sirven como mecanismo para reforzar el comportamiento esperado y el compromiso con la ética:<br>▪ El jerarca?<br>▪ Los titulares subordinados?<br>▪ Los demás funcionarios de la institución? | | | | |
| 4.2 ¿Se promueve el cuestionamiento de solicitudes que se consideren éticamente incorrectas? | | | | |
| 4.3 ¿Realizan declaraciones regulares los empleados, proveedores y clientes, afirmando que conocen los requerimientos de conducta ética para efectuar operaciones con la organización? | | | | |
| **III. INTEGRACIÓN A SISTEMAS DE GESTIÓN** | | | | |
| **1. Sobre los sistemas de gestión de mayor sensibilidad y con riesgos asociados a la ética** | | | | |
| 1.1 ¿La ética es un componente importante a considerar en la instauración y aplicación de estos sistemas? | | | | |
| 1.2 ¿Estos sistemas contemplan instrucciones y procedimientos para promover altas normas de conducta ética y para prevenir y detectar comportamientos antiéticos y conflictos de interés? | | | | |
| 1.3 ¿Estos sistemas de gestión contemplan mecanismos para detectar y administrar conflictos de interés y eventuales conductas antiéticas? | | | | |

| Asunto | Sí | No | N/A | Observaciones |
|---|---|---|---|---|
| 1.4 ¿El diseño de los procesos relacionados con estos sistemas propicia un comportamiento ajustado al programa ético? | | | | |
| **2. Sobre la gestión de recursos humanos[1]** | | | | |
| 2.1 ¿La administración de recursos humanos tiene sus pilares fundamentales en el marco institucional en materia ética? | | | | |
| 2.2 ¿El proceso de reclutamiento y selección de personal contempla la valoración de factores esenciales en materia ética, tales como análisis de referencias y antecedentes, pruebas de integridad y demás valores éticos? | | | | |
| 2.3 ¿Se da a conocer el marco institucional en materia ética, por medio de las actividades de inducción a nuevas funcionarios en la organización? | | | | |
| 2.4 ¿Existen y se aplican mecanismos para motivar a los funcionarios a ser responsables por su conducta ética y la necesidad de observar el marco ético? | | | | |
| 2.5 ¿Considera la evaluación del desempeño de los funcionarios su adhesión al marco institucional en materia ética? | | | | |
| 2.6 ¿Se realizan actividades de sensibilización, interiorización y capacitación relacionadas con la ética organizacional? En caso afirmativo:<br>▪ ¿Se ejecutan con una periodicidad que propicie su entendimiento y reforzamiento?<br>▪ ¿Se da participación a todos los miembros de la organización?<br>▪ ¿Son efectivas a la luz de sus objetivos? | | | | |

**Comentarios generales**

| |
|---|
| |

[1] *Esta sección de la guía se proporciona como ejemplo de las preguntas correspondientes a la integración de los asuntos de la ética en los sistemas de gestión relativos a la gestión de recursos humanos. Para la evaluación de otros sistemas de gestión y las relaciones con sujetos externos como los clientes y el público en general, deberán incluirse las preguntas correspondientes. Por ejemplo, tratándose de contratación administrativa, la guía debería contemplar interrogantes sobre la congruencia del proceso con el marco institucional en materia ética, la sujeción a los principios establecidos en la Ley General de Contratación Administrativa y su reglamento, el establecimiento de controles para garantizar el manejo transparente de la actividad, la eventual consideración del apego a la ética por los participantes, etc*

| | | |
|---|---|---|
| Hecho por: | Fecha de inicio: | Fecha de finalización: |
| Revisado por: | Fecha de inicio: | Fecha de finalización: |