

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE CIENCIAS CONTABLES FINANCIERAS Y AUDITORÍA
UNIDAD DE POSTGRADO



MONOGRAFÍA

**MAESTRÍA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y
CONTROL DE GESTIÓN**

“DIPLOMADO EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL INTEGRAL”

**TEMA: PROPUESTA DE UN MODELO DE AUDITORÍA INTEGRAL
FORENSE CON ENFOQUE DE RIESGOS**

Postulante: Angel Vargas Vargas
Docente: Mg.Sc. Libardo Trisancho

La Paz - Bolivia

Dedicatoria:

*A Dios por sobre todas las cosas, a mi amada esposa
y mis lindos Hijos por su apoyo y comprensión
incondicional, lo que me ha permitido alcanzar éste
logro académico.*

Agradecimiento:

A las autoridades de la Unidad de Postgrado de la Carrera de Contaduría Pública de la UMSA, por permitir capacitarme en áreas relacionadas a, mi profesión y trabajo.

Al Dr. Libardo Tristano Calderon Ph.D., por brindarnos su apoyo permanente en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

A los docentes del Diplomado en Auditoría Integral Gubernamental, por la enseñanza y conocimientos transmitidos, y a todos aquellas personas que me apoyaron de forma desprendida.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1.	INTRODUCCIÓN	7
2.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
2.1.	Formulación del problema	9
3.	OBJETIVOS	10
3.1	Objetivos General	10
3.2	Objetivos Específicos	10
4.	JUSTIFICACIÓN	11
4.1.	Justificación Metodológica	11
4.2.	Justificación Académica	11
4.3.	Justificación Práctico	11
5.	MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL	
	¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.	
5.1	La corrupción como delito	
	¡Error! Marcador no definido.	
5.2	La auditoría forense	12
5.3	Modelo de administración y gestión pública	13
5.4	Control Interno en las instituciones públicas	14
5.5	La auditoría forense	15
5.6	Cualidades y características del Auditor Forense	16
5.7	Normas Internacionales de Auditoría	18
6.	MARCO METODOLÓGICO	20
6.1	Enfoque de investigación	20
6.2	Tipo de investigación	20
6.3	Diseño de investigación	21
6.4	Método de investigación	21
6.5	Técnicas de investigación	21
7.	MARCO PRÁCTICO	22
7.1	Diagnóstico de las actividades del Ministerio Público	22
7.2	Etapas de la auditoría forense	23
7.3	Etapas del proceso penal	29
8.	CONCLUSIONES	31
9.	RECOMENDACIONES	
	¡Error! Marcador no definido.	

BIBLIOGRAFÍA

¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.

ÍNDICE DE CUADROS

1.	MODELO DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN PÚBLICA	14
2.	PROCESO DE AUDITORÍA FORENSE	23

1. INTRODUCCIÓN

La “corrupción” es uno de los temas más sensibles de actualidad en muchos países del mundo y el nuestro en particular, que está siendo abordado por instancias gubernamentales, privadas, nacionales e internacionales, por su importancia, relevancia, los efectos directos o indirectos que puede influir en el desarrollo de los países y sus economías, la pérdida de recursos con afectación al Patrimonio del Estado, la ausencia de resultados positivos o de impacto en la gestión pública, problemas de gobernabilidad, falta de credibilidad de la sociedad en sus autoridades y como consecuencia un debilitamiento de la democracia.

En el caso de Bolivia existe un marco normativo vigente a través del cual se pretende limitar, luchar y sancionar los casos de corrupción, como ser: Ley de Administración y Control Gubernamentales (Ley N° 1178 del 20 de julio de 1990), Ley de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas Marcelo Quiroga Santa Cruz (Ley N° 004 del 31 de marzo de 2010), Decreto Supremo N° 214 del 22 de julio de 2009 que aprueba la Política Nacional de Transparencia y Lucha Contra la Corrupción y las normas emitidas por la Contraloría General del Estado, la Procuraduría General del Estado, Ministerio de Gobierno, la Unidad de Investigaciones Financieras, Ministerio Público, Ministerio de Justicia y Transparencia Institucional y otras entidades involucradas.

Es de conocimiento público, difundidos por los medios de comunicación, la existencia de casos de corrupción en Bolivia, tanto del pasado como en la actualidad, lo que pone al descubierto las debilidades o falta de controles

internos eficaces en los procesos en entidades públicas y, asimismo, ausencia de un marco metodológico y normativo para la aplicación de la Auditoría Forense en Bolivia, con el propósito de mejorar y fortalecer el ejercicio del Sistema de Control Gubernamental del Modelo de Administración y Gestión Pública, contenido en la Ley N° 1178.

La Contraloría General del Estado, que se constituye en Órgano Rector en materia de auditorías, ha habilitado un mecanismo abreviado como es la emisión del “Informe Circunstanciado”, a través del cual tanto la propia Contraloría así como las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas, emiten un informe de relevamiento y recopilación de antecedentes, a partir del cual concluyen que existen suficientes elementos para configurar o tipificar un delito, los que son remitidos al Ministerio Público, para que éste continúe y culmine con la investigación.

Este informe, si bien no emerge de un proceso de auditoría, sin embargo, incorpora técnicas de auditoría como: inspección, observación, confirmación de información de terceros, entrevistas, cálculos o recálculos y otros, que garantizan la calidad del trabajo y sus conclusiones a las cuales se arribó, mucho más si se acompaña el informe legal; sin embargo, en la misma no se realizan pruebas forenses, como: exámenes grafológicos y periciales, y otros, perdiendo la riqueza del trabajo inicial, por cuanto éstas instancias no tienen la competencia, ni la experiencia en ese tipo de trabajos.

Los aspectos descritos afectan el tipo de sanción que reciben las personas involucradas, porque éstas no son objetivas, ni están en relación con el delito y daño económico ocasionado, por lo que hoy la sociedad ha perdido credibilidad en el trabajo del Ministerio Público, mucho más cuando su trabajo de investigación lo realiza de oficio y no se apoya en trabajos como de la Contraloría o la Unidad de Investigaciones Financieras.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Ministerio Público, con base en los antecedentes e informes recibidos de las instancias correspondientes: Contraloría General del Estado, Ministerio de Justicia y Transparencia Institucional, Unidad de Investigaciones Financieras, Procuraduría General del Estado u otras instancias, realiza la fase investigativa del “delito” denunciado, aplicando, es cierto, técnicas forenses cuando corresponde, pero, tampoco realiza una “auditoría forense” plena, por cuanto no tienen la formación, ni la experiencia en temas de “auditoría”, traduciendo su trabajo simplemente en un “cuaderno de investigaciones”, que se constituye en un “acopio” de los documentos recopilados.

Si bien en materia penal está previsto la “detención preventiva”, que luego de la interposición de la querrela y la aplicación de medidas cautelares, puede llegar hasta la acusación y la emisión de la sentencia con reclusión a través del Juez en Materia Penal, sancionando el delito; no obstante, ello no garantiza la recuperación del daño económico en las cuantías “reales” y “exigibles” que debería corresponder, por tanto éste mecanismo pierde su efectividad en lo más relevante que es el resarcimiento del daño económico.

La “Auditoría Forense” es una disciplina que puede abarcar distintas áreas del conocimiento como ser: medicina, informática, tributaria, ambiental; al efecto, el presente artículo se refiere a las áreas del Perfil Profesional del Contador Público: administrativo, económico, financiero y de auditoría.

2.1 Formulación del problema

¿De qué manera se pueden mejorar y fortalecer las políticas de transparencia y lucha contra la corrupción en Bolivia?

3 OBJETIVOS

3.1 Objetivo General

Diseñar una propuesta de modelo de auditoría integral forense, para mejorar las políticas de transparencia y luchar contra la corrupción.

3.2 Objetivos Específicos

- Definir el enfoque de la auditoría forense bajo el enfoque COSO III, con énfasis en los componentes de: ambiente, actividades, riesgos, información y supervisión, incluyendo los principios.
- Preparar una metodología de la auditoría forense que comprenda la aplicación de técnicas de auditoría y forenses, como base para cumplir las etapas de: relevamiento, planificación, ejecución y comunicación de resultados.
- Establecer criterios de coordinación con las entidades públicas a cargo: Ministerio Público, Contraloría General del Estado, Unidad de Investigaciones Financieras, Viceministerio de Lucha contra la Corrupción.
- Definir el alto grado de objetividad el monto del daño económico y su recuperación, incluido la calificación del delito en que incurrieron las personas naturales o jurídicas responsables.

4. JUSTIFICACIÓN

4.1. Justificación Metodológica

En el presente trabajo y con el propósito de alcanzar los objetivos propuestos: general y específicos, se elaboró el más apropiado y adecuado tema de investigación, definiendo primero el enfoque de investigación, así como la determinación del tipo, método, técnicas e investigativas, para cumplir la cobertura del tema consistente en el desarrollo de una propuesta de auditoría integral forense con enfoque de riesgos como herramienta para mejorar la transparencia de la lucha contra la corrupción.

4.2. Justificación Académica

La corrupción como delito es el enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas, tiene por objeto establecer mecanismos, y procedimientos en el marco de la Constitución Política del Estado, Leyes tratados y convenciones internacionales, destinados a prevenir, investigar procesar y sancionar actos de corrupción incurridos por los servidores públicos.

4.3. Justificación Práctica

La propuesta consiste en la aplicación práctica de los módulos cursados en el Diplomado referido a la auditoría forense desde una perspectiva integral, que se constituye en un aporte importante para cuantificar el daño económico real en los casos de delitos financieros y al mismo tiempo se valore con objetividad la tipificación penal, con aplicación plena de técnicas de auditoría y herramientas forenses.

5. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

5.1. La Corrupción como Delito:

El término “forense” proviene del latín “forensis” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez, “forensis” se deriva de “fórum”, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre” (Rocha Chavarria, 2010, p. 98).

La Ley 004, de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas, tiene por objeto establecer mecanismos, y procedimientos en el marco de la Constitución Política del Estado, leyes, tratados y convenciones internacionales, destinados a prevenir, investigar, procesar y sancionar actos de corrupción incurridos por servidores públicos, en el ejercicio de sus funciones, y personas naturales o jurídicas y representantes legales de personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras que comprometan o afecten recursos del Estado.

5.2. La Auditoría Forense:

La auditoría forense no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, sino también el profesional a las siguientes actividades de investigación vinculadas a los siguientes temas:

- Crímenes fiscales.
- Crímenes corporativos y fraude.
- La asignación o adjudicación indebida de contratos.

- Creación de necesidades inexistentes y el mal uso del presupuesto.
- Manipulación, falsificación y alteración de documentos.
- Utilización de prácticas contables falsas e inexactas.
- Nombramiento Ilegal de cargos públicos.

5.3. Modelo de Administración y Gestión Pública:

La Memoria del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), señala que: “La **gestión pública** es la respuesta en políticas, planes y programas de ejecución que el Estado, en su afán de eficacia, se proporciona a sí mismo y a la Sociedad, a través de procesos políticos propios a su naturaleza”. (Memoria CLAD, 1998, p. 32).

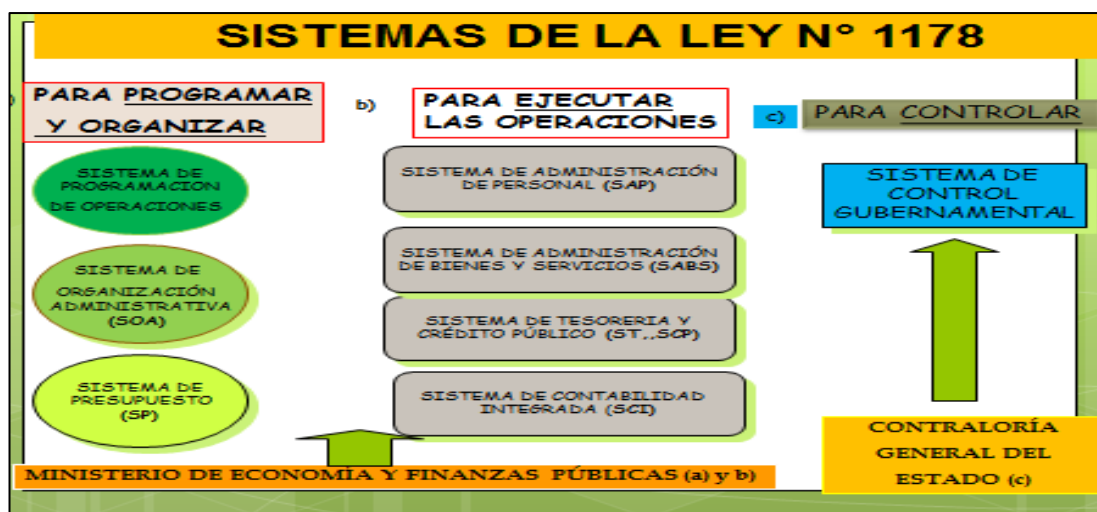
El Estado en sus distintas formas administrativas: i) autocrática, ii) burocrático, iii) gerencial, continúa siendo el centro de la discusión y de la atención política; su peso en la economía, su bagaje institucional y su sustancia ideológico – simbólica, lo hacen referente en cualquier momento de la historia”. (Malvicino, 2001, p. 79).

La Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamental, del 20 de julio de 1990, define el actual “Modelo de Gestión Pública”, que tiene como objetivo regular los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado en todas las entidades del sector público y su relación con los sistemas nacionales (SISPLAN Y SNIP), con el objeto de: (Ley N° 1178,1990, artículos 1, p. 1)

- Lograr la administración eficaz y eficiente de los recursos públicos, para el cumplimiento de las políticas, objetivos, programas y proyectos, las entidades deben programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y uso de los recursos.

- Generar información que muestre con transparencia la gestión; producir información útil, oportuna y confiable en todos los niveles de la entidad, para una racional toma de decisiones.
- Lograr que todo servidor público asuma responsabilidad por sus actos; todo servidor público, sin distinción de jerarquía, debe rendir de los objetivos, la forma y resultados de su aplicación.
- Mejorar la capacidad administrativa; implica la mejora permanente de la capacidad institucional de llevar adelante una gestión pública eficiente y eficaz, en cumplimiento de los objetivos y metas trazadas.

Cuadro N° 1
Modelo de Administración y Gestión Pública



Fuente: Elaboración propia, con base en la Ley N° 1178.

5.4. El Control Interno en las Instituciones Públicas:

Es responsabilidad de la administración y directivos desarrollar un sistema que garantice el cumplimiento de los objetivos de la entidad y se convierta en una parte esencial de la cultura organizacional. El marco integrado de control interno propuesto por COSO provee un enfoque integral y herramientas para la implementación de un sistema de control interno efectivo y en pro de mejora continua.

El Modelo de Control Interno COSO III actualizado está compuesto por los cinco componentes, establecidos en el marco del COSO I y contempla 17 principios que la administración de toda entidad debería implementar; el principio 8 está referido a Evaluar el Riesgo de Fraude.

5.5. La Auditoría Forense:

La Auditoría Especial, es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública (Normas de Auditoría Especial, Resolución N° CGE/094/2012, p. 15).

La auditoría especial puede dar lugar a tres tipos de informes:

- El Informe que contiene hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, establecidos en el informe legal.
- El Informe que contiene hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad, pero, que son relevantes al control interno. Los hallazgos deben estar vigentes a la fecha de conclusión del trabajo de campo, debiendo emitirse el informe de forma inmediata.

- El Informe que contiene el pronunciamiento del auditor que demuestre, el cumplimiento de los objetivos y alcance previstos en la planificación de auditoría, sólo en el caso que no se identifiquen los aspectos citados en los incisos anteriores.

Los informes con indicios de responsabilidad por la función pública, para facilitar su comprensión y para una exposición convincente y objetiva, deben exponer el relato completo de los hechos, especificando entre otros, la documentación e información relacionada con los hechos:

- Acciones y/u omisiones.
- Incumplimientos y contravenciones al ordenamiento jurídico aplicable, cuando corresponda.
- Nombres y apellidos completos, cargo y número del documento de identidad, de cada uno de los presuntos involucrados.

5.6. Cualidades y características del Auditor Forense

El Auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas, a diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener “seguridad razonable”. Por esto, los campos de acción del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos; a continuación detallamos los conocimientos, habilidades y actitudes del auditor forense:

Conocimientos

El Auditor forense debe tener conocimiento en: Metodología de investigación, Cultura general y conocimiento del contexto mundial actual, Contabilidad financiera, Impuestos y planeación fiscal, Normatividad contable, Auditoría financiera y Auditoría Interna.

Habilidades

Las habilidades y destrezas del Auditor forense deben ser: Impresión oral y escrita, Investigador, Amplia capacidad de análisis y crítica, Mente creativa, Trabajar bajo presión, Trabajar en equipo de manera disciplinada, Analizar y sintetizar información, Aprender a aprender, Investigar para solucionar problemas y Ejercer y delegar autoridad.

Actitudes

Las actitudes que el auditor forense debe tomar en el desempeño de su laboral profesional son las siguientes: Honesto, Respetuoso, Ética personal y profesionalmente, Responsable, Humano y solidario, Tolerante, Positivo y propósito, Emprendedor, Proactivo y Adaptable.

Competencias

Entre las principales competencias para asumir el compromiso de una auditoría forense, tenemos: Ser perspicaz, Conocimiento de psicología, Una mentalidad investigadora, Trabajo bajo presión, Mente creativa, Habilidades analíticas, Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones y Experiencia en el campo de la auditoría.

La Auditoría Forense busca la aplicación de técnicas investigativas relativas al uso de la información y al conocimiento de las actividades, para entregar un

informe que se sustente en evidencia representada en pruebas materiales de hecho. Dicha evidencia debe tener el carácter de incontrovertible a fin de que la misma pueda ser utilizada por jueces o cortes encargadas de juzgar los hechos punibles.

Algunos factores y causas que origina la corrupción o, al menos, facilitan la ocurrencia de actos corruptos son las siguientes:

- Falta de ética y responsabilidad del funcionario público en el cumplimiento de sus funciones.
- Impunidad por inadecuada aplicación de la normativa legal o por carencia de figuras tipificadas en la ley.
- La politización de la administración pública.
- Los trámites burocráticos engorrosos.
- La discrecionalidad concedida a los funcionarios públicos.

5.7. Normas Internacionales de Auditoría

La Norma de Auditoría NA 315 “Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno”, establece: “Es responsabilidad del Auditor, el identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, mediante entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad”.

La Norma Internacional de Auditoría NIA 11 denominada “Responsabilidad del Auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros”, establece que el término fraude se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados o terceras partes, que da como resultado una interpretación errónea de los estados financieros”.

El “Fraude” puede implicar:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos.
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros y documentos.
- Registro de transacciones sin sustancia.
- Mala aplicación de políticas contables.

El “Error” se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, como:

- Equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes datos contables.
- Omisión o mala interpretación de hechos.
- Mala aplicación de políticas contables.
- Responsabilidad de la administración.

Por otro lado, la NA – 200, “Objetivos y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros”, establece que el Auditor deberá planear y desempeñar la Auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos que indiquen que puede existir fraude o error.

Un “Testigo” es la persona que declara ante un tribunal sobre hechos que conoce y que son considerados relevantes por alguna de las litigantes para la resolución del asunto objeto de controversia. El Testimonio como medio de prueba en el proceso penal es importante por cuanto constituye una atestación o aseveración de una cosa o persona que presencia una cosa.

La “pericia” es un medio probatorio que encuentra sustento en el sentido de que cuando para valorar o descubrir algún hecho particular y especial, sean necesarios conocimientos especializados relativos a una ciencia, arte o técnica, se puede requerir la participación de peritos, cuya designación, y otras formalidades se encuentra regulados por el código procesal.

6. MARCO METODOLÓGICO

6.1 Enfoque de investigación

La presente investigación tiene un enfoque de tipo cualitativo, haciendo énfasis en la revisión documental de los antecedentes que hacen al objeto de investigación como es la auditoría forense, a partir del cual se pretenderá comprender la complejidad de la búsqueda de las percepciones de las personas vinculadas a la misma, de manera integral o completa, buscando respuestas a las preguntas que se centran en la experiencia social.

6.2 Tipo de Investigación

El tipo de investigación es Cualitativa de tipo descriptivo - Propositivo, porque que se realizó una descripción detallada del fenómeno de investigación, situación o elemento concreto de investigación, sin buscar ni causas ni consecuencias de éste: conceptos, definiciones, características y teorías tanto desde el punto de vista de la gestión pública local y la corriente internacional en su marco normativo técnico. El objetivo de este tipo de investigación consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas.

6.3 Diseño de investigación

El diseño de la investigación de la presente propuesta es no experimental, que consiste en estudios que se realizan sin la manipulación de variables y en los que sólo se observan los fenómenos en su ambiente natural para analizarlos.

6.4 Método de investigación

El método de investigación empleado es el analítico que según Ramón Ruiz (2007) en su libro “El método científico y sus etapas”, consiste en la desmembración de un todo descomponiéndolo en sus partes o elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos; el análisis es la observación y examen de un hecho en particular.

6.5 Técnicas de Investigación

Las técnicas de investigación se refieren a los medios que se van a utilizar, medios necesarios para recolectar la información que sustenta la propuesta; en el presente estudio se utilizó las siguientes técnicas:

- Observación; consiste en observar atentamente el fenómeno, hecho o caso, tomar información y registrarla para su posterior análisis.
- Entrevistas; cuando existe interacción entre el investigador y las personas.
- Encuesta; es la técnica destinada a obtener datos de varias personas.

7. MARCO PRÁCTICO

7.1. Diagnóstico de las actividades del Ministerio Público

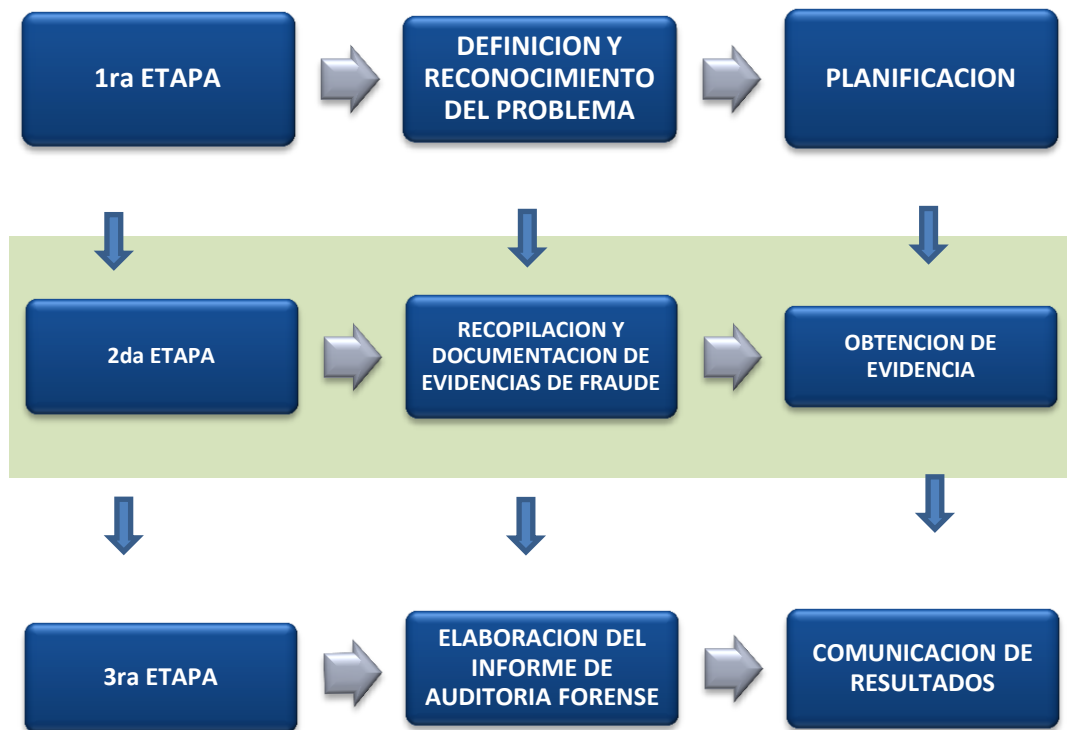
Las causas por las cuales se considera que el Ministerio Público no cumple con las exigencias técnicas para éste tipo de trabajos, de acuerdo a entrevistas son las siguientes.

- Existe una demora importante y significativa en el trabajo de investigación, pues la cantidad de investigadores designados no es proporcional al tamaño del daño económico.
- Los resultados obtenidos por el Ministerio Público no son visibles o por lo menos no existen estadísticas (no existe la recuperación del daño económico, como efecto del fraude o corrupción).
- Dado que el Ministerio Público, pese a la intervención del propio Instituto de Investigaciones Forenses, en el ejercicio de la técnica de auditoría, existe escepticismo de la calidad del trabajo.
- Como efecto del punto anterior, la sanción que reciben las personas involucradas, no son objetivas en función al delito y daño económico ocasionado.
- Hoy, la sociedad ha perdido credibilidad en el trabajo del Ministerio Público, mucho más cuando su trabajo de investigación lo realiza de oficio y no se apoya en trabajos como de la Contraloría o la Unidad de Investigaciones Financieras.

7.2. Etapas de la Auditoría Forense:

El proceso integral propuesto de ejecución de una auditoría forense tiene la siguiente estructura:

Cuadro N° 2
Propuesta de Proceso de Auditoría Forense



Fuente: Elaboración propia con base en el proceso de auditoría.

A continuación se describe las características de cada etapa, con el propósito de sustentar la parte teórica del presente trabajo:

1º ETAPA: Definición y reconocimiento del problema

Constituye la búsqueda de síntomas de fraude o ciertos indicios de que esten produciendo “fraude” en una entidad, que haya ocurrido en el pasado o que pueda ocurrir en el futuro. Por las especiales características de la entidad, el Auditor concentra su trabajo en la búsqueda de indicios de “fraude” y “corrupción”.

Puede darse la circunstancia de que en este proceso se descubran indicios de fraude que induzcan a la fase siguiente. El objetivo de esta etapa es determinar si hay causas suficientes para iniciar una “investigación forense”. Esta búsqueda comprende el siguiente análisis:

- Consideraciones previas.
- Programación del trabajo.
- Evaluación del sistema de control interno.
- Análisis de los Estados Financieros.

La fase de reconocimiento del problema o Pre-descubrimiento concluye con la identificación del posible “fraude” o existencia del mismo. En otros casos, esta fase concluye con la determinación de “limitaciones” traducidas en insuficiencia de evidencias para sustentar los indicios de fraude, caso en el cual, el auditor forense deberá evaluar la posibilidad de suspender el examen hasta la complementación de la evidencia para sustentar el informe final; mientras dure este proceso, puede emitirse un informe de control interno, si el caso lo amerita.

2º ETAPA: Recopilación y documentación de evidencias de fraude

Por su importancia, esta etapa a su vez está conformada por actividades que comprenden dos fases:

a) Recopilación de la evidencia relacionada con el “fraude”

Constituye una fase inicial de la investigación criminal, en la cual los indicios comienzan a materializarse en evidencias, donde el Auditor debe:

- Especificar el riesgo de las debilidades identificadas, como se detectaron y las causas que las originaron.
- Identificar las áreas objetivo del examen
- Detallar el tipo de fraude que se vislumbra.
- Recomendar pautas para el establecimiento de adecuados programas de trabajo en la fase reactiva, en función del tipo de fraude identificado.

El objetivo de esta fase es la búsqueda de evidencias indicativas de las características fundamentales del fraude, es decir, determinar qué, quién, cómo, dónde, cuándo y por qué se produjo el fraude. Esta fase es delicada en términos técnicos y legales, fundamentalmente porque los auditores deben investigar en base a "sospechas".

Una herramienta muy importante de esta fase es la determinación de síntomas, es decir aquellas deficiencias o situaciones que indican la posible existencia de “fraudes”, esto síntomas pueden ser:

- Activos sustraídos: bienes materiales, dinero, documentos u otros.
- Individuos posibles (autores).
- Procesos (organización del delito).
- Métodos utilizados por el defraudador.
- Origen del fraude y excusas posibles.
- Controles fallidos.

Al comenzar esta fase es aconsejable hacer referencia a la "investigación" para no utilizar palabras que delaten el objetivo principal. Iniciar el trabajo gradualmente, por técnicas difíciles de reconocer.

Los productos de la fase de recopilación de la evidencia relacionada con el "fraude" son los siguientes:

- Identificación del fraude y sus características.
- Informe de control interno en el cual se reportan las deficiencias que posibilitaron la determinación de indicios de fraudes e irregularidades, así como las acciones preventivas para evitar que las mismas se repitan en el futuro.

b) Documentación de la evidencia

La evidencia recopilada anteriormente es evaluada con el fin de determinar si es suficiente para elaborar un informe que sea presentado ante un juez, a través del Ministerio Público. El Objetivo de esta fase es obtener la información y documentación necesaria para sustentar la evidencia en la comisión de actos fraudulentos y corruptos, mediante la búsqueda, recopilación y análisis de evidencias, que son necesarias para apoyar el procesamiento respecto al posible fraude identificado, y que posteriormente, previo cumplimiento de la legalidad y legitimidad de su obtención, podrán ser ofrecidas como pruebas en un proceso penal.

Estos aspectos comprenden:

- Investigación criminal de los hechos.
- Búsqueda del soporte adecuado de las evidencias para presentarlas en un proceso judicial.

- Aplicación de toda la experiencia previa y cautela en el procedimiento de comunicación a las personas afectadas.
- Cumplimiento de ciertos requisitos relativos a la formación específica en recopilación de pruebas, procesos judiciales y procedimientos específicos.

3º ETAPA: Elaboración del informe de Auditoría Forense

La comunicación oficial y formal de los resultados de la Auditoría forense, se efectúa en un informe escrito en el cual el Auditor presenta debidamente documentado dichos resultados, teniendo cuidado de que los mismos estén debidamente sustentados en evidencia y documentación suficiente, competente y pertinente.

El Auditor Forense debe estar plenamente involucrado en el proceso penal, por tanto no sólo debe tener un conocimiento en el área contable y financiera, sino que también debe tener una capacitación básica sobre el inicio, desarrollo y finalización del proceso investigativo penal.

No se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de también de defender con técnica sus argumentos recopilados durante el proceso de “auditoría forense”; vale decir de rebatir en Corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimar las evidencias y pruebas que se presenten ante la misma, por tanto psicológicamente debe ser sólido para esperar cualquier ataque de la defensa, para hacer “caer” el caso.

Resultados:

Por las argumentaciones señaladas, la Contraloría General del Estado tiene toda la experiencia en la ejecución de auditorías, además de tener un marco normativo claro a través de las Auditorías Especiales; sin embargo, esta

entidad está orientado a la ejecución de auditorías donde se “presume” que no existe premeditación de las partes, sino que los posibles daños económicos, emergen de “errores”, más que de “fraude” u “acto de corrupción”, por tanto debe seguir cumpliendo ese su rol.

En cambio cuando exista una intencionalidad de vulnerar la norma, incumplir el procedimiento, alterar documentos y otros “delitos”, con el objetivo de lograr u obtener beneficios económicos para sí o más personas, afectando los recursos y el patrimonio del Estado generando daño económico valuable en dinero, se hace necesario la creación de una entidad independiente especializada en el ámbito de la “investigación forense”, pero incorporando la metodología, procesos y técnicas de la “Auditoría Forense”.

Es necesario la definición de un marco metodológico para el ejercicio de la Auditoría Forense, que cumpla con las etapas de: relevamiento, planificación, ejecución y comunicación de resultados, que sea compatible con las Normas de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Contraloría General del Estado y las Normas Internacionales de Auditoría.

Por tanto ni la Contraloría General del Estado, Unidad de Investigaciones Financieras, Ministerio de Justicia y Transparencia Institucional, tienen la competencia específica de realizar una “Auditoría Forense”, por lo cual sería pertinente que este rol sea asumido por una instancia que con toda jerarquía e imparcialidad (que no dependa de ningún Órgano del Estado) pueda emitir pronunciamientos técnicos, objetivos, apartados de influencia política, que tenga la capacidad de emitir pronunciamientos objetivos y técnicos.

7.3. Etapas del Proceso Penal:

Las etapas de un proceso penal, en el marco de la normativa Boliviana, prevista en el Código Penal y su normativa complementaria, son las

siguientes; sin embargo, a la misma se ha incorporado la propuesta de la aplicación de la Auditoría Forense en todas las etapas:

- **Etapa preparatoria**

Esta etapa estaría dada por una fase previa como es la ejecución de la “Auditoría Forense”, que correspondería a la nueva entidad a cargo, el “Instituto de Investigación y Auditoría Forense”, con cuyos resultados remitidos al Ministerio Público, éste debe designar al equipo de investigadores y el Fiscal a cargo del trabajo. Esta instancia, debe realizar la valoración de los “papeles de trabajo” recibidos, para validarlos a través de procedimientos rápidos y eficientes.

Se entiende que los papeles de trabajo deben estar acompañados de un informe técnico, que tipifique tanto el delito, como la cuantificación del daño económico, así como los responsables. Asimismo, debe adjuntarse el correspondiente informe legal emitido por la instancia pertinente, capaz de respaldar la tipificación realizada por el equipo de “auditores forenses”.

- **Presentación de Querrela**

Esta etapa consiste en la presentación formal de la “querrela” en contra de la(s) personas involucradas en la comisión del delito, identificando con claridad a los responsables con todos sus datos personales y la tipificación de los delitos con los que se les acusa.

Con la fundamentación de los papeles de trabajo, se entiende que esta etapa es crucial, porque toda la estrategia del juicio, se hallaría

plenamente respaldada y es contundente ante el Juez asignado, evitando que la defensa pueda pretender rebatir las pruebas presentadas por el Fiscal y su equipo. Asimismo, se ahorra los seis (6) meses que actualmente tiene como plazo cualquier tema de investigación, lo que podría aplacar lo que ahora se llama como “retardación de justicia”.

- **Determinación de la Imputación**

Con todos los antecedentes, es la etapa donde se concluye que existen los suficientes elementos de convicción como para determinar la imputación formal en contra de la (s) personas involucradas en las comisiones de los delitos, sustentada en los papeles de trabajo que respaldan la Auditoría Forense.

En esta etapa el Ministerio Público, exhibe todas las pruebas periciales, basado en su cuaderno de investigaciones, los cuestionarios de preguntas, declaraciones de todos los involucrados y otros, que pueden culminar con la imputación o también con el sobreseimiento, es decir inculpar a los mismos, porque se ha evidenciado que no existe “comisión de delito”.

- **Juicio y Acusación**

Esta etapa se ventila ante el Juzgado en materia penal correspondiente, donde las pruebas y todas las evidencias de los delitos con los que se los acusa, se presentan y demuestran para que el Juez valore las mismas y a través de un juicio se pretende ratificar la imputación y lograr la acusación final. El pronunciamiento final es la sentencia dictada por el Juez, determinando el delito, así como el daño económico confirmado.

8. Conclusiones

Como resultados de la investigación realizada, se arriba a las siguientes conclusiones:

- La vigencia de la Auditoría Forense en Bolivia, permitirá la optimización de tiempo en el desarrollo de las tareas de investigación; es decir, reducir el tiempo que demanda la sustanciación de estos hechos, de acuerdo al Código Penal y los instrumentos normativos vigentes, por tanto será un aporte significativo para romper el estigma de que hay “retardación de justicia y es burocrática”
- El proceso de “acusación” y emisión de sentencia final a través del Juez en Materia Penal, tendrá mayor objetividad y por sobre todo las personas juzgadas, asumirán con mayor objetividad que fueron sancionadas con evidencia documental y que no responde a ningún tipo de injerencia ni política, ni económica y/o cualquier otra incidencia.
- Es necesario la creación de una nueva entidad (“Instituto de Investigación y Auditoría Forense”), que tenga un carácter independiente y autónomo en sus pronunciamientos y que a partir de un nuevo marco metodológico para la ejecución de la Auditoría Forense en Bolivia, permita cualificar el proceso de identificación de los delitos asociados con afectación económica al Estado.

9. Recomendaciones

A continuación se realiza las siguientes recomendaciones con relación a la investigación:

- El “Instituto de Investigación y Auditoría Forense, debe tener la

responsabilidad de la emisión del informe de auditoría y si, corresponde, presentar ante el Ministerio Público la Querrela correspondiente para que ésta instancia pueda determinar la imputación y a través del Juez correspondiente la acusación y sentencia final.

- La Contraloría General del Estado y las instancias autorizadas, deben continuar ejecutando auditorías especiales en el marco del Sistema de Control Gubernamental, determinando si corresponde indicios de responsabilidad por la función pública, como es la “civil”, pero que la misma no esté asociado a la comisión de “delitos”, hasta concluir con el procedimiento establecido.

BIBLIOGRAFÍA

- **Estado Plurinacional de Bolivia**, Constitución Política del Estado (2009), de 25 de enero de 2009. La Gaceta Oficial del Estado Plurinacional. La Paz – Bolivia.
- **República de Bolivia**, Ley de Administración y Control Gubernamental, Ley N° 1178 de 20 de Julio de 1990. La Gaceta Jurídica. La Paz – Bolivia.
- **Estado Plurinacional de Bolivia**. Ley de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas “Marcelo Quiroga Santa Cruz”, Ley N° 004 de 31 de marzo de 2010. La Gaceta Oficial del Estado Plurinacional. La Paz – Bolivia.
- **Estado Plurinacional de Bolivia**. Sistema Integral de Estado (SPIE), Febrero 2010. Ministerio de Planificación y Desarrollo.
- **Estado Plurinacional de Bolivia**. Plan de Desarrollo Económico y Social (PDES) (2016- 2020). Ministerio de Planificación y Desarrollo.
- **Estado Plurinacional de Bolivia**. Normas Generales de Auditoría Gubernamental – NE/CE-011- Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012. Contraloría General del Estado.
- **Estado Plurinacional de Bolivia**. Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental – Resolución N° CGR-1/070/2000.
- **Fernández y Baptista**, “Metodología de la Investigación”: MCGRAW-HILL Interamericana, México, 2010.
- **Rodríguez Francisco**- Introducción a la Metodología de las Investigaciones Sociales, La Habana: Editora Política, 1994.
- **Alipio Valencia Vega**, Educación Moral, Cívica y Política. Editorial Juventud, La Paz, 1975.
- **Eusebio Gironda**, Teoría del Estado, La Paz, Bolivia.

- **George Jellinek**, Teoría del Estado, 2da. Edición, Argentina, Maipú, 1978.
- **Freddy E. Aliendre Governance**, 2da. Edición, España.
- **Rodríguez, F.** (1994). Introducción a la Metodología de las Investigaciones Sociales. Política: La Habana