

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 INTEGRAL GUBERNAMENTAL”

**TEMA: LA AUDITORÍA ESPECIAL QUE APLICAN LAS ENTIDADES PÚBLICAS DEL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA COMPARADO CON LA AUDITORÍA
FORENSE**

Postulante: Wilson Mamani Chambi

Docente: Libardo Tristancho Calderón Ph.D.

La Paz – Bolivia

2018

DEDICATORIA

*Dedico el presente trabajo a mi querida madre
Celina Chambi Quezo.*

AGRADECIMIENTOS

En particular, me gustaría dar las gracias a Boris Quevedo por el apoyo y aporte brindado en el presente trabajo.

RESUMEN

Las instituciones públicas del Estado Plurinacional de Bolivia por la naturaleza de sus actividades, comprometen recursos, razón por el cual el Control Interno Gubernamental juega un rol muy importante en la correcta administración de los mismos. El Control Interno está en estrecha relación con la administración de las instituciones públicas, constituye una garantía en el logro de los objetivos para los ejecutivos de la entidad, permitiendo que la información y documentación en general sean lo más razonables.

En ese sentido la Auditoria Forense coadyuvaría en el marco de sus objetivos en el control en las entidades gubernamentales respecto al fraude.

El presente trabajo de investigación se presenta como una descripción y análisis, mediante referencias normativas y teorías referentes a las diferencias que existen entre la Auditoria Forense y la Auditoria Especial y su aplicación en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

En ese contexto, el problema descrito y analizado es la siguiente: ¿Cuáles son las diferencias que existen entre la Auditoria Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparado con la Auditoria forense?

Asimismo, el objetivo general del presente trabajo fue identificar las diferencias que existen entre la Auditoria Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoria Forense, para analizar su aplicación.

Las conclusiones emanadas de trabajo se vierte de la siguiente forma: La Auditoría Forense permite a profesionales y altamente capacitados desempeñar un rol activo en la lucha contra la corrupción financiera, pública y privada. Sin embargo en el caso particular del Estado boliviano, no existe una base legal que permita ejercer en esencia y naturaleza la Auditoria Forense, siendo esta una limitante.

La Auditoría Forense por lo tanto no es igual en los objetivos que busca la misma, en relación y comparación a la Auditoría Especial , así también no se encuentra implantada en entes gubernamentales del Estado Plurinacional de Bolivia y menos su aplicación por falta de normativa legal como base de su aplicación.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|--|----|
| 1. Introducción..... | 7 |
| 2. Planteamiento del Problema..... | 7 |
| 2.1. Formulación del Problema..... | 7 |
| 3. Objetivos..... | 8 |
| 3.1. Objetivos General..... | 8 |
| 3.2. Objetivos Específicos..... | 9 |
| 4. Justificación Metodológica, Académica y Práctica..... | 9 |
| 4.1 Justificación Metodológica..... | 9 |
| 4.2 Justificación Académica..... | 9 |
| 4.3 Justificación Práctica..... | 9 |
| 5. Marco Teórico/Conceptual..... | 9 |
| 5.1 Marco Teórico..... | 9 |
| 5.2 Marco Conceptual..... | 18 |
| 6. Marco Metodológico..... | 23 |
| 7. Marco Práctico..... | 24 |
| 7.1. Antecedentes..... | 28 |
| 7.2. Desarrollo del Trabajo..... | 29 |
| 7.3. Análisis e Interpretación..... | 51 |
| 8. Conclusiones..... | 52 |
| 9. Recomendaciones..... | 53 |
| Bibliografía..... | 54 |

LA AUDITORÍA ESPECIAL QUE APLICAN LAS ENTIDADES PÚBLICAS DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA COMPARADO CON LA AUDITORÍA FORENSE

En la actualidad, el Estado Plurinacional de Bolivia ha pasado de una economía de endeudamiento a una que se rige bajo la ley de la oferta y la demanda, donde cada vez más las fronteras de los países van desapareciendo.

Ese entorno es en el que interactúan ahora las organizaciones y naciones, por ser dinámico y cambiante, a una velocidad tal, que si no vamos a su ritmo, podemos quedar desfasados y obsoletos por utilizar un poco de lenguaje contable.

Los países y estados como los nuestros, esta nueva economía no nos encuentra bien parados y por el contrario ha despertado otros fenómenos como son la corrupción y el fraude que cada vez más se convierten en situaciones de alto riesgo que los líderes de las organizaciones, privadas o públicas deben evaluar para analizar la probabilidad de ocurrencia e impacto, de tal manera de gerenciarlas o controlarlas.

En la actualidad, vivimos en un Estado con un nivel de pobreza medio (según datos oficiales). Con una corrupción a todo nivel. Con un Poder Judicial endeble y permeable al dinero, con políticos cuestionados. En medio de esta debacle nacional, la corrupción y los fraudes en las empresas y entes públicos se incrementan.

El principal problema está constituido por el desempleo, que no pueden ser resueltos por los gobiernos, sino por los aportes de la actividad privada. El segundo lugar el gran problema es la corrupción. El fraude es la mayor preocupación en las entidades públicas en la actualidad, por lo que combatir este flagelo se ha convertido en uno de los objetivos tanto a nivel privado como gubernamental, debido a estas crecientes necesidades surge la denominada: Auditoría Forense.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos que el gobierno central desembolsa a las entidades públicas han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad para el logro de los objetivos de la entidad.

Así también, cabe señalar que en las últimas gestiones hasta la actualidad en el gobierno del presidente Evo Morales Ayma se han generado denuncias de corrupción continuamente. No hay seguridad ciudadana, las negligencias médicas y de otras profesiones son noticias de todos los días. Por otro lado, el mandatario actual tiene una aceptación del 44%, el gobierno tambalea, la figura presidencial se deteriora día a día. En medio de esta situación, la corrupción y los fraudes en las entidades y empresas públicas se incrementan.

En este sentido, el fraude y la corrupción es la mayor preocupación en el ambiente de los negocios en la actualidad, por lo que combatir este tipo de delito se ha convertido en uno de los objetivos corporativos tanto a nivel privado como gubernamental, debido a estas crecientes necesidades surge la denominada: Auditoría Forense.

No obstante de contar con unidades de auditoria las entidades públicas como lo establecen las leyes nacionales. Las mismas no cuentan con una normativa específica y para evaluación referente a la Auditoria Forense como en otros casos la Auditoria Operativa, Auditoría Ambiental, entre otras.

Por ende, las unidades de Auditoria Interna no cuentan formalmente con parámetros generales de evaluación al fraude y corrupción por la falta de normativa legal aprobado por la contraloría general del estado y otras instancias de control.

A tal efecto, el presente trabajo prestará apoyo en la recopilación y análisis correspondiente a la realización de auditorías forenses en las entidades públicas, de tal forma de poder emitir conclusiones válidas respecto a su aplicabilidad y/o inaplicabilidad en las instituciones públicas.

2.1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuáles son las diferencias que existen entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoría forense?

3. OBJETIVOS:

3.1. Objetivos General

Identificar diferencias que existen entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparado con la Auditoría Forense, para analizar su aplicación.

3.2. Objetivos Específicos

- Develar la relación entre la Auditoría Especial y Auditoría Forense.
- Mostrar las diferencias que existen entre la Auditoría Especial comparando con la Auditoría Forense.
- Concluir las diferencias existentes entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoría Forense.

4. JUSTIFICACIÓN

4.1. Justificación Metodológica

El tipo de investigación que se aplicó en el presente trabajo es descriptivo, que nos permitirá medir y evaluar o recolectar la información y los documentos relativos a las actividades correspondientes a identificar las diferencias que existen entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoría Forense.

4.2. Justificación Académica

El presente trabajo, pretende identificar las diferencias que existen entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoría Forense. Que servirá de aporte al conocimiento de las ciencias económicas, específicamente al área de Auditoría para que el ente rector de control (Contraloría General del Estado) considere en la implantación e implementación si correspondiere en el futuro la Auditoría Forense en la entidades públicas.

4.3. Justificación Práctica

Este trabajo se realiza porque existe la necesidad de comparar e identificar las diferencias que existen entre la Auditoría Especial que aplican las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia comparando con la Auditoría Forense, que permitan contribuir al control gubernamental, que servirá para el análisis y si correspondiere su aplicación en las entidades públicas.

5. MARCO TEÓRICO/CONCEPTUAL

5.1. Marco Teórico

Los aspectos teóricos más importantes que se adecuan y sustentan al presente trabajo son las siguientes:

5.1.1. Responsabilidad por la Función Pública de los Servidores Públicos

Para entender la responsabilidad por la función pública de los servidores Públicos debemos comprender en primer lugar “qué es el Control Gubernamental”.

En ese contexto la teoría indica respecto al control gubernamental, que es la “*actividad de comprobar y verificar el manejo adecuado de los recursos públicos, evaluar la confiabilidad de la información, los procedimientos para la rendición de cuentas.*”¹ Su objetivo es mejorar la eficacia, eficiencia, transparencia, buena gestión y administración.

Por otro lado, también se debe considerar y entender la acción y omisión que puede emerger de los servidores públicos. Con base a lo que señala la Contraloría General del Estado de acuerdo a las norma legales vigentes, se entiende por acción que es “*el efecto o resultado de hacer, es la posibilidad o facultad de realizar una cosa. Jurídicamente es la facultad legal de ejercitar una potestad*”², y la omisión es “*la abstención de hacer lo que señalan las obligaciones establecidas en las normas y en criterios para el desempeño de la función pública.*”³

Los tipos de responsabilidades que establece La Ley N° 1178, que existen en el estado boliviano bajo el enfoque de las leyes gubernamentales, son cuatro (4) tipos de responsabilidades:

¹ Contraloría General del Estado, folleto “Supervisando y Controlando La Administración Pública”, Noviembre 2011.

² Contraloría General del Estado, folleto “Responsabilidad por la Función Pública”, Agosto 2011.

³ Contraloría General del Estado, folleto “Responsabilidad por la Función Pública”, Agosto 2011.

“

- *Responsabilidad Ejecutiva.*
- *Responsabilidad Administrativa.*
- *Responsabilidad Civil.*
- *Responsabilidad Penal.”*

Los sujetos de responsabilidad mencionados por la función pública conforme a lo señalado son todos los servidores públicos y los ex servidores públicos. Existen también otros sujetos de responsabilidad de índole civil y penal las personas naturales o jurídicas con relación contractual con el Estado y las personas naturales que no siendo servidores públicos se beneficien con recursos públicos.

Responsabilidad Administrativa⁴

Se dice que la responsabilidad, es administrativa cuando el servidor público en el ejercicio de sus funciones incurre en una “...acción u omisión que contraviene el ordenamiento jurídico administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria del servidor público”⁵, por tanto es de naturaleza exclusivamente disciplinaria.

Para entender mejor el significado de contravención se define como la falta que se comete al no cumplir lo ordenado, es una transgresión de las normas cuando se obra en contra de ella o en fraude de la misma.

Los sujetos de esta responsabilidad, mencionado precedentemente son todos los servidores públicos sin distinción de jerarquía y también los ex servidores públicos. La autoridad que determina la responsabilidad administrativa es el Sumariante previo proceso administrativo interno.

⁵ Arts. 29 Ley N° 1178.

Asimismo, cabe mencionar que el ordenamiento jurídico administrativo está constituido por las disposiciones legales relativas a la Administración Pública y vigentes en el país al momento en que se realizó el acto u omisión.

Emergente de este tipo de responsabilidad se inicia el proceso administrativo interno por las siguientes causas: Por denuncia, de oficio (cuando la Autoridad Sumariante tiene conocimiento de alguna contravención) y en base a un dictamen a causa de un informe de Auditoría Especial.

Las sanciones de este tipo de responsabilidad para los servidores públicos que ejercer sus funciones continuamente son:

“

- *Multa hasta un 20 por ciento de la remuneración mensual.*
- *Suspensión hasta un máximo de 30 días.*
- *Destitución.*”⁶

Para los ex servidores públicos:

- Se deja registro y constancia de su responsabilidad, para contar con un precedente de su desempeño en la entidad.

La prescripción de la Responsabilidad Administrativa se describe a continuación:

- Prescribe a los dos años de cometida la contravención, tanto para servidores públicos como para ex servidores públicos.
- Este plazo se interrumpe con el inicio de un proceso interno.

⁶Art. 29 Ley N° 1178.

- Necesariamente, la prescripción debe ser invocada por el servidor público que pretende beneficiarse de ella y pronunciada expresamente por la autoridad legal competente.

Responsabilidad civil

Respecto a la responsabilidad civil, se establece se acuerdo a La Ley, cuando la “...acción u omisión del servidor público o de las personas naturales o jurídicas cause daño al Estado valuable en dinero.”⁷ Son sujetos de este tipo de responsabilidad, los servidores públicos, exservidores públicos, personas naturales o jurídicas privadas cuando, producto de un contrato o de otras causas ocasionan un daño o se benefician indebidamente de recursos del Estado.

Los únicos que pueden determinar la Responsabilidad Civil son:

- El Juez Administrativo Coactivo Fiscal, cuando el informe de auditoría se constituye en un documento con fuerza coactiva fiscal.
- El Juez en Materia Civil cuando no es posible cuantificar el daño.

Por otro lado, también se debe conocer y mencionar sobre la “*responsabilidad civil solidaria*”⁸, el cual consiste cuando varias personas resultan responsables del mismo acto o del mismo hecho que hubiera causado daño económico al Estado.

Por el daño económico ocasionado al estado se emite el dictamen de responsabilidad civil, que consiste en una opinión técnica jurídica emitida por el Contralor General del Estado. Tiene el valor de prueba preconstituida y contiene una relación de los hechos, actos u omisiones que supuestamente causaron daño económico al Estado,

⁷ Arts. 31 Ley N° 1178.

⁸ Art. 31 inc. c) Ley N° 1178.

fundamentación legal, cuantificación del posible daño e identificación del presunto o presuntos responsables, que sirve esencialmente para que la entidad:

- Requiera al responsable, si fuera el caso, el pago inmediato del presunto daño.
- Inicie en el plazo de 20 días de recibido el dictamen, la acción legal que corresponda contra el o los responsables.

Asimismo, con relación a este tipo de responsabilidad es importante señalar que en el artículo 59 D.S. 23318-A hace mención sobre el “Resarcimiento del daño económico al Estado”⁹ producto de la responsabilidad. El resarcimiento del daño económico antes o después de la ejecutoria del pliego de cargo o sentencia, no libera ni excluye al servidor público o exservidor público de la responsabilidad administrativa, ejecutiva o penal, si existiera.

La responsabilidad civil según el artículo 40 de La Ley N° 1178, prescribe en 10 años computables a partir del día del hecho que da lugar a la acción o desde la última actuación en el proceso judicial. Es importante aclarar que el art. 324 de la Constitución Política del Estado establece que: “*No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado*”, lo cual debe ser considerado.

Responsabilidad penal

Según el artículo 34 de La Ley N° 1178, la responsabilidad es penal cuando la acción u omisión del servidor público o de los particulares se encuentra tipificada como delito en el Código Penal. Consiguientemente su naturaleza es punitiva, es decir, sancionadora.

Así también establece referente a los son sujetos de los indicios de responsabilidad penal los servidores públicos y los particulares (personas naturales). Las sanciones referentes a

⁹ Arts. 59 D.S. 23318-A.

este tipo de responsabilidad están contempladas para cada delito en el Código Penal, en general consisten en la privación de libertad.

La determinación de la responsabilidad penal lo efectúan las siguientes instancias:

- Tribunales de Sentencia en todos los delitos de acción pública.
- Jueces de Sentencia en todos los delitos de acción privada o pública sancionados con pena no privativa de libertad o con pena privativa de libertad con un máximo de cuatro años.

La obligación de denunciar la comisión de un delito, es deber de todos los bolivianos *“denunciar y combatir todos los actos de corrupción”*, conforme lo señala el art. 108 numeral 8 C.P.E. por otro lado también se dice que *“Cuando los actos o hechos examinados presentan indicios de responsabilidad civil o penal, el servidor público o auditor los trasladará a conocimiento de la unidad legal pertinente y ésta mediante la autoridad legal competente solicitará directamente al juez que corresponda, las medidas precautorias y preparatorias de demanda a que hubiere lugar o denunciará los hechos ante el Ministerio Público”*.¹⁰

Finalmente, el art. 286 Código de Procedimiento Penal estipula *“Tendrán la obligación de denunciar los delitos de acción pública: Los funcionarios y empleados públicos que conozcan el hecho en el ejercicio de sus funciones (...)”*

Asimismo, el Artículo 178 del Código Penal sanciona al funcionario que en ejercicio de sus funciones conoce de la comisión de un delito y omite denunciarlo.

La prescripción es una forma de extinción de la acción penal por el transcurso del tiempo. La acción penal prescribe en función a los delitos y a las penas que se establecen para cada tipo penal. Es importante señalar que en los casos de delitos cometidos por

¹⁰ Art. 35 Ley N° 1178.

servidores públicos que atenten contra el patrimonio del Estado y causen grave daño económico, la acción es imprescriptible y no admite régimen de inmunidad.

Las acciones que emergen de la comisión de todo delito nacen dos acciones: la penal para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de una pena o medida de seguridad; y la civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes.

Así también, existen delitos que sólo pueden ser cometidos solamente por servidores públicos, el Código Penal clasifica las diferentes clases de delitos de acuerdo a los bienes jurídicamente protegidos. En el caso de los delitos contra la función pública tenemos:

- El peculado (apropiación indebida del dinero perteneciente al Estado por parte de las personas que se encargan de su control y custodia).
- La malversación.
- El uso indebido de influencias.
- Los beneficios en razón del cargo.
- La omisión de declaración de bienes y rentas.
- Las negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, entre otros.

Responsabilidad ejecutiva

La responsabilidad ejecutiva se determina cuando la autoridad o ejecutivo no ha rendido cuentas, ha incumplido con obligaciones expresamente señaladas en la Ley o cuando su gestión ha sido deficiente o negligente. Son sujetos de esta responsabilidad la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) de la entidad, la dirección colegiada si la hubiere o ambos, y los exejecutivos.

Las sanciones previstas conforme a la ley son la: Suspensión o destitución del ejecutivo principal o de la dirección colegiada, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que corresponda.

La responsabilidad ejecutiva prescribe¹¹ a los dos años concluida la gestión del máximo ejecutivo, se fundamenta en uno o más informes de auditoría que demuestran que:

- La MAE no ha rendido cuentas.
- No se ha enviado los estados financieros.
- No se ha respetado la independencia de la Unidad de Auditoría Interna.
- No se ha enviado a la Contraloría copia de sus contratos.
- La gestión ha sido deficiente o negligente.

Es importante aclarar que la Contraloría General del Estado es la única entidad pública facultada para determinar indicios de responsabilidad ejecutiva.

5.1.2. Auditoria Forense

5.1.3. Origen de la Auditoria Forense

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”.

Antiguamente en Roma y en las otras ciudades del Imperio Romano las asambleas públicas, las transacciones comerciales y las actividades políticas se realizaban en la plaza principal. En dichos foros (plazas) también se trataba los negocios públicos y se celebraba los juicios; por ello, cuando una profesión sirve de soporte, asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgue el cometimiento de un delito, se le denomina forense, tal es el caso de las siguientes disciplinas: medicina, sicología, grafología, biología, genética, informática, auditoría y otras.

¹¹ Art. 37 D.S. 23318-A.

Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada auditoría forense. La investigación de un fraude financiero será obligatoria dependiendo de: 1) el tipo de fraude; 2) el entorno en el que fue cometido (público o privado); y, 3) la legislación aplicable.

Un trabajo de auditoría forense también puede iniciar directamente sin necesidad de una auditoría previa de otra clase, por ejemplo en el caso de existir denuncias específicas.

La auditoría forense por lo expuesto es una auditoría especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero a través de los siguientes enfoques: preventivo y detectivo.

5.1.4. Definición de la Auditoría Forense

Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada auditoría forense. La investigación de un fraude financiero será obligatoria dependiendo de: 1) el tipo de fraude; 2) el entorno en el que fue cometido (público o privado); y, 3) la legislación aplicable.

Un trabajo de auditoría forense también puede iniciar directamente sin necesidad de una auditoría previa de otra clase, por ejemplo en el caso de existir denuncias específicas.

La auditoría forense por lo expuesto es una auditoría especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero a través de los siguientes enfoques: preventivo y detectivo.

5.1.5. Fraude financiero

El Glosario de Términos de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) define al fraude de la siguiente manera:

“Fraude.- El término 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.”

El fraude financiero para fines de auditoría forense puede agruparse de la siguiente manera:

- Fraude Financiero en las Organizaciones.
- Otros Fraudes Financieros (Corrupción Financiera).

5.1.6. Características de la Auditoria Forense

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

Propósito: Prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.

Alcance: El periodo que cubre el fraude financiero sujeto investigación (auditoría).

Orientación: Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Cabe señalar que todo sistema de

control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades.

Normatividad: Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.

Enfoque: De manera preventiva y/o detectiva combatir la corrupción financiera, pública y privada.

5.2. Marco Conceptual

El presente trabajo se trata sobre la compilación de la aplicabilidad y/o inaplicabilidad de la Auditoria Forense en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia resultado de la comparación con la Auditoria Especial, por ello es importante conocer los antecedentes e importancia de la conceptualización del tema a tratar.

Existen muy pocos autores que hablan sobre el tema Auditoria Especial. Lo que quiere decir, se siguen procedimientos ya establecidos y se cumple con la Ley y/o disposiciones legales vigentes, no existiendo criterio, noción de cambio o sugerencias que vayan a determinar tomar otras opciones o caminos más efectivos sobre el tema a tratar (área gubernamental). Asimismo, de forma similar no existes autores o textos que traten de tema de la Auditoria Forense.

En ese sentido, se realiza los procedimientos que coadyuven con el objeto y objetivo de la descripción que se realizará y que utilizaremos en el presente trabajo; conceptos específicos que desarrollaremos con la finalidad de aplicar de la mejor manera la descripción y análisis que desarrollaremos en los siguientes párrafos.

Los conceptos tomados y extraídos que nos servirán para el desarrollo del trabajo aplicabilidad de Auditoria Forense en las entidades públicas resultado de la comparación

con la Auditoría Especial, para el concepto Auditorio Forense y sus objetivos. Así también referente para los conceptos de la Auditoría Especial.

Auditoría Especial

Para efectos de la ejecución del presente trabajo, es preciso el Estudio de las Normas Generales de Auditoría Gubernamental NE/CE-011 para conceptualizar y entender específicamente la Auditoría Especial “La Norma de Auditoría Especial NE/CE-015”, por el carácter descriptivo.

Es decir que el trabajo es descriptivo, se extrae la definición emitida por la Contraloría General del Estado ente rector de control, que es marco normativo aplicado por todas las Unidades de Auditoría Interna de la entidades públicas. La conceptualiza a la Auditoría Especial de la siguiente forma, como “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.”

El establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública, no es un fin u objetivo de la auditoría, sino el resultado de la misma, sin perjuicio de las excepciones previstas en las presentes normas.

El ordenamiento jurídico administrativo está constituido por las disposiciones legales atinentes a la Administración Pública y vigentes en el país al momento en que se realizó la acción u omisión.

Las obligaciones contractuales, se refieren a los contratos administrativos que suscriben las entidades públicas, para la contratación de bienes y/o servicios.

Auditoria Forense

Actualmente nuestra normativa no nos brinda una definición clara de lo que se entiende Auditoria Forense. En este entendido con la finalidad de comprender Badillo Jorge Alaya conceptualiza a la Auditoria Forense como una “auditoria especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero”.

En nuestra opinión se vincula perfectamente y que nos ayudara a partir del objetivo de trabajo a describir la aplicabilidad en el territorio nacional respecto a la Auditoria Forense y su comparación y sus similitudes con la Auditoria Especial.

Ahora bien, es importante señalar también que cuando en la ejecución de la auditoria se detecten fraudes financieros significativos; y se deba o desee profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada Auditoria Forense. La investigación de un fraude financiero será obligatoria dependiendo del tipo de fraude, el entorno en el que fue cometido (público o privado) y la legislación aplicable.

Responsabilidad

Existen muy pocos autores que hablan sobre el tema, podemos citar a Edino C. Clavijo, ex servidor público de la Contraloría General de la República actual (del estado), que emite una guía, acerca de elementos básicos de la administración pública y la responsabilidad que conlleva, basándose en una recopilación de distintas disposiciones legales concernientes; orientando procedimientos que se deben seguir antes y después de las emisiones de informes que presentan indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal. Lo que quiere decir, se siguen procedimientos ya establecidos y se cumple con la Ley y/o disposiciones legales vigentes, no existiendo criterio, noción de cambio o sugerencias que vayan a determinar tomar otras opciones o caminos más efectivos, desburocratizados en cuanto a resultados ejemplarizadores para los servidores públicos.

En este entendido, para Edino C. Clavijo la “...responsabilidad por la función pública es aquella obligación de satisfacción de las consecuencias jurídicas que emergen de la acción u omisión de un servidor público, persona natural o jurídica en su relación con el estado y que ha vulnerado la normativa legal y/o ha causado algún perjuicio y/o se ha adecuado a algún ilícito penal.”

Bajo este concepto señalado la responsabilidad es la obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o en ocasiones por otro la pérdida, el mal inferido o el daño originado y sobre la responsabilidad de los funcionarios públicos, persona natural o jurídica en su relación con el estado.

Responsabilidad Penal

Bajo el concepto mencionado precedentemente y a partir de la propia Constitución Política del Estado, se tienen cuatro tipos de responsabilidades, así se tiene la responsabilidad ejecutiva, civil, penal y administrativa y cada una tienen sus propias particularidades, siendo cada una de ellas independientes, por lo que no son excluyentes entre sí. La más acorde con objetivo de presente trabajo que es aplicabilidad de la auditoría forense en las entidades públicas se enfocara en el concepto de la responsabilidad penal.

Es así, que corresponde analizar con cuidado el concepto de esta responsabilidad, de acuerdo al artículo 34 de La Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales señala a esta responsabilidad penal como “la acción u omisión del servidor público y de los particulares, se encuentra tipificada en el código penal.”

El concepto de este tipo de responsabilidad se relaciona con distintos tipos penales previsto en la normativa sustantiva penal. Sin embargo no se describirá por el objetivo que sigue el trabajo de investigación.

Ciertamente en el último tiempo se ha tomado una especial relevancia a la corrupción, siendo que el actual gobierno del presidente Evo Morales Ama hasta la fecha existen denuncias continuamente, ya sea de partidos políticos, como también de los ciudadanos.

Por lo cual es importante hacer notar la conceptualización de la corrupción. De acuerdo a la Convención Interamericana de Lucha Contra la Corrupción, Edino C. señala que la corrupción "...está íntimamente ligada en términos generales aun privilegio extra laboral que obtiene (u ofrece un particular) un servidor público por alguna situación que vaya a realizar y no necesariamente esa acción u omisión puede ir en contravención al ordenamiento jurídico administrativo." A nuestro criterio es la más aceptada y que la misma nos coadyuvara en las conclusiones emergentes del análisis del presente trabajo.

Es decir que un delito de corrupción se materializa por el privilegio, independientemente de que esa actuación sea legal o ilegal, siempre y cuando se configure el tipo penal.

Administración Pública

El presente trabajo, pretende exponer de forma muy clara la aplicabilidad de la auditoria forense en las entidades públicas del estado plurinacional de Bolivia, a partir de la recopilación y descripción de la normativa legal y técnica vigente a la fecha. Que resulte de mucha utilidad en el sentido que toda norma es perfectible y debe estar sujeta a un análisis constante, por que como así como la sociedad sufre transformaciones, el derecho y la normativa positiva también debe acompañar esas transformaciones.

En ese contexto, se precisa el concepto la palabra administración, que de acuerdo a la real acenia de la lengua española, tiene distintas concepciones, así témenos como: gobernar, ejercer la autoridad o el mando sobre un territorio y sobre las personas que la habitan, dirigir una institución, entre otras

Ahora bien, la más acorde por la naturaleza de trabajo corresponde extraer el copto de "gobernar..." mucha veces es asimilado en el entendido como sinónimo de gobierno, es decir que el gobierno central y las entidades territoriales autónomas son responsables de

toda la administración pública, cuando en realidad se trata del elemento humano que hace parte de la administración, pero no lo es del todo.

Dentro de la administración pública debe manejarse un concepto impreciso que es la política, en tal sentido, Carlos Ollero define a la política como la actividad que se propone la realización, mediante el poder, de un orden de convivencia libre y voluntariamente admitido.

Bajo ese enfoque se conceptualiza la administración pública como “La Política de gobierno que no tiene finalidad de lucro, sino una finalidad social, con algunas parciales excepciones, especialmente en las empresas públicas que si bien deben rendir utilidades las mismas deben al final ser distribuidas en el conjunto de la sociedad.”

6. MARCO METODOLÓGICO

Metodología de Investigación

El presente trabajo se efectuó a través del método Deductivo o hipotético deductivo, partiendo de datos generales aceptados como válidos para deducir por medio del razonamiento lógico, aplicadas a comparar y determinar así su validez.

Objeto de Investigación

El objeto de Investigación, constituyen las Auditorías Especiales ejecutadas por la Unidad de Auditoría Interna de las Entidades Gubernamentales y la Auditoría Forense.

Universo

El universo o población estuvo integrado por dos tipos de auditoría la primera auditoría especial con base en la normativa técnica y legal emitido por la Contraloría General del Estado, y por otro lado la Auditoría Forense.

El alcance del periodo del presente trabajo abarca hasta la presente gestión considerando la emisión de nuevas normase emanadas respecto a las auditorias, por lo tanto tiempo el tiempo comprende la gestión 2018.

Fuentes de Información y Técnicas de Procesamiento

Se recurrió a fuentes primarias y secundarias para la recolección de los datos como se describe a continuación:

Fuentes Primarias: se recolectó datos en la página web de la Contraloría General del Estado correspondientes a las teorías y disposiciones legales vigentes. Textos referentes a la Auditoria Forense, normativa técnica internacional.

Fuentes Secundarias: se recolectó los datos orales y escritos, de los auditores evaluadores de la Contraloría General del Estado y auditores internos de la Unidad de Auditoría Interna de la Entidad Gubernamental GAMLP.

Fuentes Documentales: se empleó el análisis documental de las siguientes fuentes:

- Documentos emitidos por la Contraloría General del Estado, tales como normativa técnica, textos de consulta entre otras.
- Base de datos sobre auditorias especiales ejecutadas.
- Evaluaciones emitidas por la Contraloría General del Estado.
- Textos de auditoria forense
- Normas relacionadas con la auditoria forense.

Medios de Investigación

Se utilizó como medio principal de investigación, el análisis documental, complementando con cuestionarios aplicados a los auditores internos de la Entidad Gubernamental y a los

auditores evaluadores de la CGR que evaluaron los trabajos de la Unidad de Auditoría Interna de la Entidad Gubernamental G.A.M.L.P.

Identificación de la Documentación Analizada

Se analizó y comparó dos tipos de auditorías, con el objeto y objetivo de establecer las diferencias técnicas o razones, similitudes de la misma.

7. MARCO PRACTICO

7.1. Antecedentes

Con base a los antecedentes recopilados y analizados, la Auditoria Forense, muestra un modelo práctico encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento del uso eficaz de los recursos del estado y de las empresas privadas, los cuales deben ser administrados de forma racional para garantizar la prestación de un servicio adecuado a la sociedad.

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

Hasta el momento, las pruebas que aportan las auditorías tradicionales como ser Auditoría Operativa, Auditoría de Confiabilidad, entre otras no son suficientes y la impunidad se sigue manifestando a diario en el actual gobierno del presidente Evo Morales Ayma, es por esto que la Auditoria Forense es una técnica más especializada y sobretodo un tema que como contadores debemos investigar y poner en práctica. En este sentido, la Auditoría Forense es una alternativa para combatir la corrupción, 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 y como sistema de control e investigación provee de las evidencias necesarias para enfrentar los delitos cometidos por funcionarios y empleados o a los directos responsables, de esta forma se controlarían los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de las organizaciones y del estado.

7.2. Desarrollo del trabajo

Una vez recopilados, ordenados y clasificados los datos obtenidos, se procedió al análisis de la misma y poder evidenciar los resultados que se presentan en este estudio.

Al respecto, la información obtenida que sustenta el trabajo de compilación, se encuentra conformado por información extraída de web, periódicos, instituciones de control y fiscalización (Contraloría General del Estado, entre otras).

Origen del término “Forense”

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”.

Antiguamente en Roma y en las otras ciudades del Imperio Romano las asambleas públicas, las transacciones comerciales y las actividades políticas se realizaban en la plaza principal. En dichos foros (plazas) también se trataba los negocios públicos y se celebraba los juicios; por ello, cuando una profesión sirve de soporte, asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgue el cometimiento de un delito, se le denomina forense, tal es el caso de las siguientes disciplinas: medicina, sicología, grafología, biología, genética, informática, auditoría y otras.

Definición de Auditoría Forense

Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada auditoría forense. La investigación de un fraude financiero será obligatoria dependiendo de: 1) el tipo de fraude; 2) el entorno en el que fue cometido (público o privado); y, 3) la legislación aplicable.

Un trabajo de auditoría forense también puede iniciar directamente sin necesidad de una auditoría previa de otra clase, por ejemplo en el caso de existir denuncias específicas.

La auditoría forense por lo expuesto es una auditoría especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero a través de los siguientes enfoques: preventivo y detectivo.

- Auditoría Forense Preventiva.- Orientada a proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros, puede incluir trabajos de consultoría para implementar: programas y controles anti fraude; esquemas de alerta temprana de irregularidades; 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.
- Auditoría Forense Detectiva.- Orientada 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 (según normativa penal aplicable); presuntos autores, cómplices y encubridores; en muchas ocasiones los resultados de un trabajo de auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva. Este enfoque es reactivo por cuanto implica

tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado.

Un trabajo de auditoría forense usualmente implica la consideración de los dos enfoques antes señalados realizándose entonces una labor de auditoría forense integral; sin embargo, existen casos en los cuales solo se requiere una auditoría forense preventiva o detectiva.

Fraude financiero.

El Glosario de Términos de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) define al fraude de la siguiente manera:

“Fraude.- El término 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.”

El fraude financiero para fines de auditoría forense puede agruparse de la siguiente manera:

- Fraude Financiero en las Organizaciones.
- Otros Fraudes Financieros (Corrupción Financiera).

Fraude Financiero en las Organizaciones.

Los casos de fraude financiero en las organizaciones son muchos y muy variados, a manera de ejemplo se puede mencionar los siguientes:

- Alteración de registros.
- Apropiación indebida de efectivo o activos de la empresa.

- Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa mediante el retraso en el depósito y contabilización de las mismas (jineteo, centrífuga, lapping).
- Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.
- Inclusión de transacciones inexistentes (falsas).
- Obtener ilegales beneficios económicos a través del cometimiento de delitos informáticos.
- Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos, gastos.
- Ocultamiento de un faltante de efectivo mediante la sobrevaloración del efectivo en bancos, aprovechando los períodos de transferencias entre cuentas (tejedora, kiting).
- Omisión de transacciones existentes.
- Pérdidas o ganancias ficticias.
- Sobre o sub valoración de cuentas contables.
- Sobre o sub valoración de acciones en el mercado.

Otros Fraudes Financieros (Corrupción Financiera).

La corrupción financiera está presente tanto en organizaciones privadas (con y sin fines de lucro) como en entidades del gobierno; incluso algunos fraudes financieros corresponden a hechos irregulares cometidos entre funcionarios públicos y empleados privados; es por lo mencionado que a más de los fraudes financieros existentes en las organizaciones hay también otros fraudes relacionados con aspectos financieros que están expresamente tipificados como delitos en la mayoría de países, entre ellos:

- Cohecho.
- Colusión.
- Concusión.
- Contrabando.
- Desfalco.
- Enriquecimiento ilícito.

Fraude Financiero en las Organizaciones.

El fraude financiero en las organizaciones es la distorsión de la información financiera con ánimo de causar perjuicio a otros y puede ser clasificado de la siguiente manera:

Tipos de Fraude en las Organizaciones

Fraude Corporativo. El que comete la organización (alta gerencia y/o consejo directivo) para perjudicar a los usuarios de estados financieros (prestamistas, inversionistas, accionistas, estado, sociedad); y, Fraude Laboral (particular, malversación de activos). El que comete uno o varios empleados para perjudicar a la organización.

De la totalidad de fraudes en las organizaciones los casos de fraude corporativo son menores que los de fraude laboral; sin embargo, el impacto de un fraude corporativo es mucho mayor que el ocasionado por un fraude laboral.

En las Organizaciones el porcentaje de las pérdidas por fraude es mayor mientras mayor es el nivel dentro de la entidad de quienes los cometen; por ello, se establece una relación inversa entre el porcentaje de personal en un determinado nivel organizacional y el porcentaje de pérdidas por fraude que provoca.

Respecto del fraude, el denominado “Triángulo del Fraude” es uno de los conceptos fundamentales de la Declaración sobre Normas de Auditoría DNA (SAS) 99, mismo que constituye una ayuda para que el auditor entienda y evalúe los riesgos de fraude en la organización.

El fraude frecuentemente involucra de manera simultánea los tres elementos antes señalados:

Motivo.- Presión o incentivo (necesidad, justificación, desafío) para cometer el fraude (la causa o razón). Ejemplos de motivos para cometer fraude pueden ser: alcanzar metas de

desempeño (como volúmenes de venta), obtener bonos en función de resultados (incremento en las utilidades o rebaja en los costos), mantener el puesto demostrando ficticios buenos resultados, deudas personales.

Oportunidad Percibida.- El o los perpetradores del fraude perciben que existe un entorno favorable para cometer los actos irregulares pretendidos. La oportunidad para cometer fraude se presenta cuando alguien tiene el acceso, conocimiento y tiempo para realizar sus irregulares acciones. Las debilidades del control interno o la posibilidad de ponerse de acuerdo con otros directivos o empleados para cometer fraude (colusión) son ejemplos de oportunidades para comportamientos irregulares.

Racionalización.- Es la actitud equivocada de quien comete o planea cometer un fraude tratando de convencerse a sí mismo (y a los demás si es descubierto), consciente o inconscientemente, de que existen razones válidas que justifican su comportamiento impropio; es decir, tratar de justificar el fraude cometido. Ejemplos de racionalización para justificar el fraude cometido pueden ser: alegar baja remuneración (convencerse de que no es fraude sino una compensación salarial, un préstamo), falta de reconocimiento en la organización (convencerse de que es una bonificación), fraude cometido por otros empleados y/o directivos (convencerse de que si otros cometen fraudes el fraude propio está justificado).

Fraude Corporativo

El fraude corporativo es la distorsión de la información financiera realizada por parte o toda la alta gerencia (e incluso parte o todo el directorio) con ánimo de causar perjuicio a los usuarios de los estados financieros que fundamentalmente son:

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

El fraude corporativo en la DNA (SAS) 99 es denominado: “reportes financieros fraudulentos”, otros autores lo denominan “revelaciones financieras engañosas”, “fraude de la administración”, “crimen corporativo” o “crimen de cuello blanco”.

Una empresa honesta presenta los estados financieros reales; en cambio, una empresa deshonesto, dependiendo de los irregulares (fraudulentos) fines que persiga, puede tender a distorsionar los estados financieros generalmente en dos sentidos (mismos que determinarán el enfoque de la auditoría forense):

- Aparentar fortaleza financiera; o,
- Aparentar debilidad financiera.

Fraude Laboral (Particular, Malversación de Activos)

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

El fraude laboral en la DNA (SAS) 99 es denominado: “apropiación indebida de activos”, otros autores lo denominan “desfalco” o “crimen ocupacional”.

A continuación se presenta algunos ejemplos de fraude laboral:

Caja - Bancos.

- Adquirir bienes o servicios con sobreprecio beneficiándose del mismo, incluso en complicidad con los proveedores.

- Alterar los cheques de la empresa en valores y/o beneficiarios a fin de cobrarlos el empleado, puede actuar en colusión con otros empleados o incluso con los proveedores.
- Omitir el registro de ventas para retenerse el dinero.
- Registrar facturas personales en la contabilidad de la empresa
- Retener el dinero de los depósitos bancarios y presentar en la empresa comprobante de depósitos falsos.
- Retrasar el depósito y contabilización de las recaudaciones de efectivo (jineteo).
- Vender con sobreprecio los productos, luego registrar en libros al precio correcto y quedarse con la diferencia cobrada en exceso.

Cuentas - Documentos por Cobrar.

- Efectuar cobranza y ocultarla.
- Efectuar ventas a crédito a familiares o testaferros para posteriormente declararlas incobrables.
- Realizar ventas de contado y decir que fueron a crédito.
- Registrar préstamos vinculados que más tarde son dados de baja.
- Registrar ventas ficticias para cobrar comisiones o bonos indebidamente.

Activos.

- Adquirir activos innecesarios para obtener una “comisión” del proveedor.
- Adquirir ficticiamente activos.
- Apropiarse indebidamente de inventarios o activos de la empresa.
- Cambiar activos de menor calidad por activos adquiridos por la empresa (suplantación).
- Utilizar para beneficio personal activos de la empresa.

Nómina.

- Alterar el sistema (software) del rol de pagos de tal manera que los centésimos del valor líquido de todo el personal sean redondeados y se acrediten esos valores en la cuenta del empleado deshonesto.
- Cargar descuentos propios a otros empleados.
- Cobrar comisiones, dietas, horas extras, viáticos u otros rubros indebidamente.
- Cobrar sueldos de empleados que salieron de la organización.
- Incluir empleados ficticios en la nómina.

Características de la Auditoría Forense ¹²

A continuación se presenta un cuadro que resume las principales características de la Auditoría Forense.

| Características de la Auditoría Forense | |
|--|--|
| Propósito | Prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia. |
| Alcance | El periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría). |
| Orientación | Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades. |

¹² Jorge Vadillo Ayala, *Auditoría Forense*.

| | |
|--------------|--|
| Normatividad | Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros. |
| Enfoque | De manera preventiva y/o detectiva combatir la corrupción financiera, pública y privada. |

Fases de la Auditoría Forense

Respecto de las fases de la auditoría forense existen varios planteamientos; sin embargo, la mayoría de ellos coinciden en lo importante (fondo) a pesar de que difieren en aspectos secundarios (forma) como la denominación de una fase, o presentan fases agrupadas en una sola o por el contrario fases más desagregadas.

Es importante señalar que la auditoría forense en su planeación y ejecución debe ser concebida con total flexibilidad pues cada caso de fraude es único y se requerirá procedimientos diseñados exclusivamente para cada investigación, pueden haber casos similares pero jamás idénticos.

A continuación se presenta un cuadro que detalla las fases de la auditoría forense:

Fases de la Auditoria Forense

Planificación

En esta fase el auditor forense debe:

- Obtener un conocimiento general del caso investigado,
- Analizar todos los indicadores de fraude existentes,
- Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional). Esta evaluación de realizarse permitirá: a) detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude; b) obtener indicadores de fraudes (iniciales o

adicionales); y, c) realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.

- Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoría forense (investigación).
- Definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de “ejecución del trabajo”, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación.

Al planificar una auditoría forense debe tomarse el tiempo necesario, evitando extremos como la planificación exagerada o la improvisación.

Trabajo de Campo.

En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.

Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtiene resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente. El uso de equipos multidisciplinarios (expertos: legales, informáticos, biólogos, grafólogos u otros) y del factor sorpresa son fundamentales.

De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación.

Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el

necesario. Muchas veces por excesiva lentitud los delincuentes se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros caso, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad, para sustentar al juez en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del delito financiero investigado.

El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando.

Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daños morales o similares.

Comunicación de Resultados.

La comunicación de resultados será permanente con las personas que el auditor forense estime pertinente.

Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos).

Monitoreo del caso

Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad.

Campo de Acción de la Auditoría Forense

La auditoría forense es ejecutada por todo auditor, que acreditando los conocimientos y habilidades necesarias, deba o sea requerido para prevenir y detectar fraudes financieros, tal es el caso de:

- Auditores externos.
- Auditores internos.
- Auditores tributarios.
- Auditores informáticos.
- Auditores gubernamentales.

El auditor forense puede desarrollar su trabajo como experto en la prevención y detección del fraude financiero en organizaciones y áreas como las siguientes:

- Firmas Auditoras.
- Unidades de Auditoría Interna.
- Entidades Fiscalizadoras Superiores (Contralorías).
- Organismos Estatales de Control

Asimismo se desarrolla y describe como se ejecutan las Auditoría Especial con base en marco normativo gubernamental:

Planificación¹³

En la Auditoría Especial debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

¹³ Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.

La planificación de la auditoría debe posibilitar un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

La planificación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el periodo de la auditoría y/o los programas de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de modificar los aspectos citados.

Las modificaciones que ameriten deben ser resumidas en una adenda al Memorándum de Planificación de Auditoría, que refleje los aspectos modificados, así como su justificación.

La planificación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

En la planificación de la auditoría deben definirse claramente el objetivo, el objeto, la metodología y el alcance del examen.

La planificación de la auditoría debe contar con el apoyo legal y la asistencia especializada necesaria y suficiente, a requerimiento; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se puede requerir el apoyo necesario.

Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas con el fin de establecer la trazabilidad de las operaciones relacionadas con el objeto y objetivo del examen.

Se entiende por trazabilidad, la reconstrucción de la historia de las operaciones y/o actividades sujetas a revisión, identificando a los actores, sus actuaciones y sus obligaciones.

Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto del trabajo.

Se deben evaluar los controles así como las deficiencias de los mismos, relacionados con las operaciones y/o actividades inherentes al objeto de la auditoría, con el propósito de identificar los problemas o factores de riesgo existentes, y sus posibles efectos, aspectos sobre los cuales se enfocará la auditoría, en función a sus objetivos.

Se debe determinar el riesgo de auditoría considerando sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, a efectos de determinar el alcance de los procedimientos de auditoría.

Debe diseñarse una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.

Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.

Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorándum de Planificación de Auditoría, debidamente respaldado, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el objeto y el alcance.

Supervisión¹⁴

La segunda norma de auditoría especial es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

La actividad de supervisión incluye:

- Instruir al equipo de auditoría;
- Informarse de los problemas significativos;
- Revisar el trabajo realizado;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos; y
- Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar.

Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la complejidad del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo.

La supervisión debe asegurar que la evidencia obtenida sea suficiente y competente.

¹⁴ *Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.*

La supervisión debe detectar debilidades en la competencia del personal asignado, a efectos de proponer a la instancia correspondiente, la elaboración de programas de entrenamiento efectivo.

Control interno¹⁵

Debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objetivo y objeto del examen, a efectos de la planificación de la auditoría.

La evaluación del control interno debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen.

A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar los aspectos indicados en el numeral 08 de la Norma de Auditoría Especial 251.

Evidencia

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

Deben considerarse los aspectos mencionados en los numerales 05 al 13 de la Norma de Auditoría Financiera 224, en lo que sea pertinente, para respaldar los informes de auditoría con indicios de responsabilidad.

Se deben obtener los documentos legalizados por la autoridad competente, que constituyen evidencias útiles y necesarias para fines de una acción legal.

Durante la ejecución de la auditoría, la acumulación de evidencia, y el establecimiento de posibles indicios de responsabilidad por la función pública, deben contar con el apoyo legal necesario y suficiente, a requerimiento; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal de la Contraloría General del Estado.

¹⁵ *Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.*

A la finalización del trabajo de campo y con carácter previo a la redacción del borrador del informe de auditoría, debe obtenerse el informe legal que determine la existencia de indicios de responsabilidad por la función pública; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal de la Contraloría General del Estado.

Comunicación de resultados¹⁶

El informe de auditoría especial debe:

- a. Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.
- b. Indicar los antecedentes, el objetivo, los objetivos específicos del examen, el objeto, el alcance y la metodología empleada.
- c. Señalar que el auditor gubernamental realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- d. Exponer los resultados de la auditoría considerando cada uno de los objetivos y alcance previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría, así como los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental, según el tipo de informe a emitir.
- e. Si corresponde, se debe hacer referencia a los indicios de responsabilidad expuestos en el informe legal y las condiciones para la presentación de descargos.
- f. Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se hará referencia a los informes de apoyo requeridos, cuando corresponda.
- g. Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.

¹⁶ *Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.*

Para fines de la redacción del informe, deben considerarse los aspectos mencionados en la Norma de Auditoría Operacional 235, en lo que sea aplicable.

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

- a) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, establecidos en el informe legal.
- b) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, 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.
- c) Aquel que contiene el pronunciamiento del auditor que demuestre, el cumplimiento de los objetivos y alcance de auditoría previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría, sólo en el caso que no se identifiquen los aspectos citados en los incisos a) y b) del presente numeral.

El contenido del informe debe hacer referencia a:

- a) Los antecedentes que dieron lugar a la auditoría especial.
- b) El objetivo del examen, que puede ser la expresión de una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales.
- c) El objeto del examen que puede ser muy variable, desde una transacción hasta un área operativa o administrativa.
- d) El alcance que indicará que el examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, el grado de cobertura, el período, dependencias y áreas geográficas examinadas.
- e) La metodología, explicando los procedimientos aplicados en la planificación de la auditoría, así como las técnicas y procedimientos empleados para la acumulación de evidencia base para la comunicación de resultados.

f) Los resultados, considerando cada uno de los objetivos planteados y el alcance previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría, reportando los hallazgos de auditoría correspondientes al tipo de informe.

g) Las conclusiones y recomendaciones; y,

h) Si corresponde, el plazo y condiciones para la presentación de los descargos de las personas naturales y/o jurídicas presuntamente involucradas en los indicios de responsabilidad por la función pública, de acuerdo con las disposiciones de la Ley N° 1178, de Administración y Control Gubernamentales y sus reglamentos.

Los informes con indicios de responsabilidad por la función pública, para facilitar su comprensión y para que su exposición sea 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.
- En los casos que se determine indicios de responsabilidad civil, la suma líquida y exigible, cuando sea posible.
- Descripción de los presuntos ilícitos penales identificados, cuando se traten de los indicios de responsabilidad penal.

Procedimiento de aclaración¹⁷

Los informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad deben someterse a procedimiento de aclaración, de conformidad con los artículos 39 y 40 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 23215.

¹⁷ *Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.*

El procedimiento de aclaración, consiste en la recepción y análisis de la competencia y suficiencia de los descargos presentados por los involucrados en indicios de responsabilidad por la función pública. Este análisis debe ser efectuado conjuntamente con el área legal y si corresponde el área técnica, con pronunciamiento expreso a través de un informe; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se puede requerir el apoyo necesario.

Si en el análisis surgieran indicios de responsabilidad que involucren a otras personas, se incrementa el monto del cargo inicial, o cambien aspectos relacionados con la identificación de los indicios de responsabilidad, se debe emitir un informe ampliatorio que debe sujetarse a procedimiento de aclaración.

El contenido del informe ampliatorio, debe considerar los aspectos descritos en el numeral 05 de la Norma de Auditoría Especial 255.

El procedimiento de aclaración dará lugar a un informe complementario que debe contener:

- a) La referencia al informe preliminar y, si corresponde, a los informes ampliatorios.
- b) Detalle de la documentación respaldatoria de los descargos.
- c) El análisis y evaluación de la integridad de los argumentos y documentos de descargo presentados.
- d) Conclusiones respecto a cada hallazgo reportado en el informe preliminar y/o ampliatorio evaluado.
- e) Conclusión general relacionada al objetivo de la auditoría.
- f) Las recomendaciones finales del auditor.
- g) El informe legal y si corresponde el informe técnico; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se adjuntarán los informes de apoyo requeridos.

Retiro de la auditoría¹⁸

Si durante la auditoría se identifican: actos o hechos que presenten indicios de responsabilidad administrativa, civil o penal; u otros, éstos podrán constituirse en causal excepcional para el retiro de la auditoría.

Si la identificación se da en la planificación de la auditoría, se considerará lo siguiente:

- a) Cuando el(los) acto(s) o hecho(s) examinado(s) sea(n) parte significativa del objeto de la auditoría, ya no se requiere la elaboración del Memorándum de Planificación de Auditoría ni la continuación de la misma, debiendo emitirse el informe circunstanciado de hechos.
- b) Cuando el(los) acto(s) o hecho(s) examinado(s) no sea(n) parte del objetivo de la auditoría, en aplicación de la legislación vigente, se debe emitir el informe circunstanciado de hechos, y continuar con la planificación y posterior ejecución de la auditoría.

Si la identificación se da en el trabajo de campo de la auditoría, y el(los) acto(s) o hecho(s) examinado(s) sea(n) parte del objeto de la auditoría, se debe emitir el informe circunstanciado de hechos, y continuar con la ejecución de la auditoría, si corresponde. Igual procedimiento se debe aplicar cuando el(los) acto(s) o hecho(s) no sea(n) parte del objeto de la auditoría.

El informe circunstanciado deberá contener, un relato completo de los hechos, especificando entre otros:

- La documentación e información relacionada con los hechos.
- Descripción de las acciones u omisiones (conductas) contrarias al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, cuando corresponda.

¹⁸ *Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.*

- Nombres y apellidos completos, cargo y número del documento de identidad de cada uno de los presuntos involucrados, especificando sus acciones y/u omisiones.
- En los casos que proceda, el importe del daño económico

7.3. Análisis e Interpretación

Del análisis efectuado y comparado entre la Auditoría Forense y la Auditoría Especial se tiene las siguientes diferencias significativas desde el punto de vista de técnico:

Cuadro N° 1

| Diferencias entre Auditoría Forense y la Auditoría Especial | | |
|--|--|--|
| Propósito | Prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia. | 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 |
| Alcance | El periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría). | El periodo que cubre el objeto y objetivo de la auditoría |
| Orientación | Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades. | El establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública, no es un fin u objetivo de la auditoría, sino el resultado de la misma |
| Normatividad | Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con | Normas de auditoría especial y otras normas al objeto de auditoría. |

| Diferencias entre Auditoría Forense y la Auditoría Especial | | |
|--|--|---|
| | fraudes financieros. | |
| Enfoque | De manera preventiva y/o detectiva combatir la corrupción financiera, pública y privada. | Cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales |

Claramente existen diferencias sustanciales como se muestra en el cuadro anterior, por lo tanto la auditoría forense no es igual en objetivo y naturaleza de la misma con la auditoría especial. Sin embargo existen pequeñas similitudes entre las mismas.

Por los aspectos teóricos referidos a la Auditoría Forense y comparados con la Auditoría Especial (entidades gubernamentales), en base a normas legales y técnicas cumplen diferentes objetivos. Cabe señalar también que en el Estado Plurinacional de Bolivia aun en la actualidad no se encuentra aprobada la normativa referente a este tipo de evaluaciones.

En este sentido, los aspectos referidos a la aplicabilidad y/o inaplicabilidad de la Auditoría Forense en Estado Plurinacional de Bolivia, podemos afirmar que no se encuentra aprobadas las normas regulatoria referentes a este tipo de auditoría, menos su aplicabilidad en las entidades gubernamentales.

8. Conclusiones

La Auditoría Forense permite a profesionales y altamente capacitados desempeñar un rol activo en la lucha contra la corrupción financiera, pública y privada. Sin embargo en el caso particular del Estado boliviano, no existe una base legal que permita ejercer en esencia y naturaleza la Auditoría Forense, siendo esta una limitante.

La Auditoría Forense por lo tanto no es igual en los objetivos que busca la misma, en relación y comparación a la Auditoría Especial, así también no se encuentra implantada en entes gubernamentales del Estado Plurinacional de Bolivia y menos su aplicación por falta de normativa legal como base de su aplicación.

9. Recomendaciones

Resultado de la compilación de información obtenidos que fueron de interés y satisfacción como también para fines académicos, ya que el objetivo general del presente trabajo consistió en “Emitir conclusiones respecto a la aplicabilidad y/o inaplicabilidad de la Auditoría Forense en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia”, lo cual se logró satisfactoriamente, como resultado de la compilación se elaboró las conclusiones donde se expone que “en el Estado Plurinacional de Bolivia no se encuentra implantada y menos su aplicación por falta de normativa legal como base de su aplicación.”

Por lo tanto, se recomienda por la naturaleza de la auditoría especial y el objetivo de la misma y los antecedentes precedentemente señalados en párrafos anteriores respecto a la aplicabilidad y/o inaplicabilidad de la misma se logre por intermedio de la carrera profesional e implante y implemente en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia. Así también por las autoridades que correspondan el ejercicio de control y fiscalización de las entidades públicas.

BIBLIOGRAFÍA

Normas Técnicas:

- Norma Internacional de Auditoría NIA (ISA) -11 Sección 240A “Fraude y Error”.
- Norma Internacional de Auditoría NIA (ISA) Sección 240 “Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros”.
- Norma Internacional de Auditoría NIA (ISA); Glosario.
- Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna – NEPAI 1210.A2 “Pericia”.
- Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna – NEPAI; Glosario.
- Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna – NEPAI; Consejo para la Práctica 1210.A2-1: Identificación de Fraude.
- Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna – NEPAI; Consejo para la Práctica 1210.A2-2: Responsabilidad en la Detección de Fraude.
- Normas de Auditoría Gubernamental aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012.
- Normas de Auditoría Especial; Resolución CGE/094/2012 27 de Agosto de 2012; 2012.

Normas Legales:

- Ley N° 1178; Ley de Administración y Control Gubernamental; 1990.

Libros:

- Miguel Antonio y Lugo, Danilo; “Auditoría Forense: en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos.”; 2a. Edición; ECOE ediciones; 2004; 370 p.
- Jorge Davilo; Auditoría Forense; 2008.
- Marcial Pérez Villanueva; Proceso de Investigación en la Auditoría Forense y Auditoría Especial; 864 P.