

“AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN E IMPUNIDAD”

UNIVERSIDAD INCA GARCILASO DE LA VEGA

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y FINANZAS CORPORATIVAS



**“LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PREVENTIVA
Y DE INVESTIGACIÓN PARA COMBATIR EL FRAUDE Y LA
CORRUPCIÓN FINANCIERA PÚBLICA EN EL PERÚ”**

Para optar el Título Profesional de Contador Público

TESIS

PRESENTADO POR:

BACH. JORGE ENRIQUE FERREYROS CORCUERA

ASESOR: DR. DEMETRIO PEDRO DURAND SAAVEDRA

Lima-Perú

2019

DEDICATORIA

A mi hermana Carolina por ser un ejemplo de lucha constante y quien siempre tuvo una palabra de aliento en los momentos más difíciles.

A Lourdes, mi compañera de siempre, quien me apoyo en todo y en cada momento de mi vida.

A mis padres Carlos y Consuelo por creer siempre en mí y darme su amor incondicional.

El autor.

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. Demetrio Pedro Durand Saavedra, por su paciencia y apoyo constante como asesor.

A los funcionarios del BCRP del área de auditoría general por su paciencia y buena disposición para facilitarme información.

A la señora Glicería y Don Héctor por estar siempre pendiente de mi a lo largo del desarrollo de este trabajo de investigación.

El autor.

Resumen

Hoy en día no podemos evitar ver o leer en los medios de comunicación actos que se relacionan con el fraude, corrupción y otros delitos similares. Los fraudes han motivado la quiebra de empresas, pérdida de activos, pérdidas de inversiones, costos legales significativos, detención de ejecutivos clave, erosión de la confianza en los inversionistas, el gobierno y la sociedad en general. Bajo este contexto, la presente investigación nace de la necesidad de saber porque ocurren estos actos ilícitos, que lleva a las personas a cometer estos delitos, porque están difícil detectarlos, porque nuestra legislación no ayuda a mitigar la corrupción y el fraude. El propósito de esta investigación fue determinar si la auditoría forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú. El tipo de investigación fue de carácter documental, analítico, descriptivo. Su diseño fue el de no experimental, transeccional, su universo lo conformaron los trabajadores que laboran en las empresas del sector público y dentro de estas su población la conformaron los trabajadores que laboran en las entidades que cumplen la función de entidades recaudadoras, reguladoras y supervisoras de la ciudad de Lima; las técnicas e instrumentos de recolección fueron la encuesta y el cuestionario respectivamente. Para el procesamiento de datos se realizó la tabulación de manera computarizada y se utilizó el programa SPSS para el análisis de las hipótesis y gráficos respectivos. Entre los resultados más relevantes de esta investigación fue determinar el carácter preventivo y de investigación de la auditoría forense a través de los programas, procedimientos, metodologías, técnicas y métodos aplicados en esta clase de auditoría; todos enmarcados bajo conceptos y protocolos legales. Concluyendo entre otros lineamientos que la auditoría forense es una herramienta de gestión antifraude y anticorrupción y que su desarrollo y expansión solo es cuestión de tiempo, tiempo que los corruptos y defraudadores ya no tienen.

Palabras claves: Auditoría forense, protocolos legales, gestión antifraude, corrupción, riesgos.

Abstract

Nowadays it is impossible not to see or hear in the media acts related of fraud, corruption and other similar crimes. Fraud have led different situations such as business bankruptcy, loss of assets, investments and significant legal costs, the detention of key executives, and the impaired confidence between investors, the government and society. Under this context, this investigation was created by the necessity of know why those illicit acts occur frequently, which situation leads people commit them, why it is so difficult to detect, why our legislation does not help to mitigate corruption and fraud. The main purpose of this investigation is to determinate whether forensic audit is a preventive and a investigation tool to fight fraud and financial public corruption in Peru. The type of investigation was of documentary, analitical and descriptive character. Its design was not experimental, transection. its universe was made up of workers who work in public sector companies and within these its population was formed by workers who work in entities that fulfill the function of collection, regulatory and supervisory entities of Lima city.; the harvest techniques and instruments were the survey and the questionnaire respectively. For the processing of data, the tabulation was performed in a computerized manner and the SPSS program was used to analyze the hypotheses and respective graphs. Among the most relevant results of this research was to determine the preventive and research character through the programs, procedures, methodologies, techniques and methods employed in this kind of audit; Concluded among other guidelines that the forensic audict is an anti-fraud and anti-corruption management tool and that its development and expansion is only a matter of time, time that the corrupt and fraudsters no longer have.

Keywords: Forensic audict, legal protocols, anti-fraud management.

Introducción

El fraude y corrupción son fenómenos de gran preocupación para toda empresa, sea pública o privada, sin importar su tamaño. Provoca fuertes pérdidas económicas, generalmente es provocado por los propios gerentes y empleados de la misma que se coluden con terceros, provocando en muchos de los casos la quiebra de las empresas que se ven inmersas en este delito. Cuando la corrupción se arraiga en una sociedad invade todos sus sistemas y tiene particularmente implicaciones políticas ya que socava a las democracias, afecta a los gobiernos porque genera perversiones en el uso de los recursos públicos y altera la implementación de las políticas públicas, además implica costos para la sociedad en general y para los sectores más desprotegidos. La corrupción viola los derechos humanos porque empobrece y mata.

Es en este contexto en donde la auditoría forense tiene mayor relevancia por su carácter preventivo y de investigación. El presente trabajo estudia este tipo de auditoría desde los orígenes del vocablo forense; que está ligado íntimamente a lo legal. Este estudio hace un análisis de la persona natural como protagonista principal de actos ilícitos, destacando el pensamiento criminológico y en base a estas características identificar el perfil del perpetrador.

Así mismo; desarrolla temas relacionados con los delitos de cuello blanco, contabilidad engañosa, normatividad internacional como la USA Patriot, la ley SOX, convenciones anticorrupción entre las más importantes.

Se hace un análisis de la corrupción en el Perú, principales autores y normativa general, también de hace un pequeño análisis del caso Odebrecht como ejemplo emblemático de la corrupción en el Perú.

Así mismo, se hace un estudio de la auditoría forense en donde se destacan conceptos, características, objetivos, fases, técnicas, evidencias que después de todo un protocolo legal se convierte en prueba.

Se hace un análisis del control interno bajo el marco del sistema COSO y como este es aplicado a los lineamientos del control interno para el sector público. Se desarrolla el tema de riesgo y sus diferentes implicancias.

Este trabajo de investigación sirve de orientación para analizar con más profundidad los fenómenos de corrupción y fraude, como surgen, de que se nutren y como estos pueden mitigarse utilizando la auditoría forense.

Es necesario y prioritario que ante tantos casos de corrupción en nuestro país, tengamos una luz firme y de esperanza para que estos actos ya no se repitan.

Entre los objetivos desarrollados a lo largo de toda la investigación podemos mencionar: como objetivo general determinar si la auditoría forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú, Entre los objetivos específicos podemos mencionar: establecer de qué manera el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense, precisar en qué medida el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad, precisar de qué manera la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos, precisar de qué manera las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones, establecer de qué manera el plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de fraudes, precisar de qué manera la evidencia de auditoría forense contribuye con la tipificación del delito económico y como último objetivo establecer en qué medida se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero.

La siguiente investigación está estructurada de la siguiente manera:

El capítulo I que corresponde al marco teórico de la investigación comprende, el marco histórico, las bases teóricas, el marco legal, las investigaciones o antecedentes del estudio y el marco conceptual.

El capítulo II que corresponde al problema, objetivos, hipótesis y variables comprende, el planteamiento del problema, los objetivos, delimitación y justificación de la investigación, hipótesis, variables y definición operacional.

El capítulo III que corresponde al método, técnica e instrumentos comprende, el tipo de investigación, diseño a utilizar, universo, población, muestra, muestreo, técnicas, instrumentos de recolección de datos y su respectivo procesamiento.

El capítulo IV que corresponde a la presentación y análisis de resultados comprende, la presentación de los mismos, la contrastación de hipótesis y discusión de los resultados.

El capítulo V corresponde a las conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación y finalmente las bibliografías y anexos correspondientes.

ÍNDICE

DEDICATORIA	2
AGRADECIMIENTOS	3
Resumen	4
Abstract.....	5
Introducción.....	6
CAPITULO I	17
1. MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN	17
1.1 Marco Histórico	17
1.1.1 Origen, evolución y presente de la Auditoría	17
1.1.2 La Auditoría Forense.....	27
1.1.3 El Fraude.....	33
1.1.4 Historia de la Corrupción.....	38
1.1.4.1 El Plan Bicentenario	43
1.2 Bases Teóricas	45
1.2.1 ¿Qué es un delito?.....	45
1.2.2 Elementos del delito.....	45
1.2.3 Clasificación general del delito	45
1.2.4 El tipo	48
1.2.4.1 Tipologías del Delito de Cuello Blanco (White Collar)	48
1.2.4.2 Aparición del Concepto	48
1.2.4.3 Aproximación al Concepto.....	50
1.2.5 Algunas Formas de Delito de Cuello Blanco	51
1.2.6 Delito Ocupacional o Profesional	54
1.2.7 El Fraude.....	54
1.2.7.1 Fraude Corporativo o Empresarial	55
1.2.7.2 El Triángulo del Fraude	58
1.2.7.3 El Diamante del Fraude.....	60
1.2.8 El Perfil del Defraudador	61
1.2.9 Reporte a las Naciones de la ACFE.....	65
1.2.10 Tipos de Fraude en el Perú	67
1.2.11 Delitos Tributarios	69
1.2.11.1 ¿Qué es un Delito Tributario?	69
1.2.12 El Error.....	74

1.2.13 La Corrupción	74
1.2.13.1 Definiendo Corrupción.....	75
1.2.13.2 Formas de Corrupción	75
1.2.13.3 Clasificación De La Corrupción	79
1.2.13.4 Actores De La Corrupción	80
1.2.14 Técnicas De Corrupción	81
1.2.15 ¿Por qué las empresas deben rechazar la corrupción?	82
1.2.16 Riesgos generales que están ligados a la corrupción	83
1.2.17 Beneficios que se obtienen al luchar contra la corrupción	84
1.2.18 Normatividad Internacional Contra la Corrupción.....	87
1.2.18.1 Otros instrumentos Internacionales	87
1.2.19 Breves Apreciaciones Sobre Las convenciones Anticorrupción	88
1.2.20 Principales Leyes Anticorrupción A nivel Mundial	91
1.2.21 La Corrupción y la Realidad en el Perú	95
1.2.21.1 Enfoques de la corrupción	95
1.2.21.2 Plan Nacional De Lucha Contra La Corrupción DS N° 119-2012-PCM	97
1.2.21.3 Política Nacional De Integridad y Lucha Contra La Corrupción	98
1.2.21.4 Importancia Del D.S. 092-2017-PCM	98
1.2.21.5 Análisis del D.S. 092-20147-PCM	99
1.2.21.6 Percepción de la Corrupción y Gobernanza	101
1.2.22 Causas y Efectos de la corrupción.....	103
1.2.23 Sistema de Control Interno.....	104
1.2.24 Normatividad Nacional Anticorrupción	105
1.2.25 La Ética De La Función Pública.....	109
1.2.26 El Lavado De Activos.....	112
1.2.26.1 Definición De Lavado de Activos.....	115
1.2.26.2 Términos y Sinónimos Aceptables En Otros Países.....	116
1.2.27 Características Del Lavado De Activos	116
1.2.28 Efectos Perjudiciales Del Lavado De Activos.....	116
1.2.29 Proceso del Lavado De Activos	117
1.2.30 Acciones De Prevención y Detección De Lavado De Activos.....	120
1.2.31 Normativa Nacional Del Lavado De Activos.....	123
1.2.32 Paraísos Fiscales	127
1.2.33 Odebrecht Empresa Transnacional.....	135

1.2.33.1	Odebrecht En El Perú	136
1.2.33.2	Origen Del Caso	137
1.2.33.3	Los Socios Peruanos.....	138
1.2.33.4	Tentáculos Hasta Palacio	139
1.2.33.5	Otros Personajes Que Se Suman.....	139
1.2.33.6	¿Que nos dejaron estos señores?	140
1.2.34	Generalidades de la auditoría forense.....	144
1.2.35	Conceptos de auditoria forense	145
1.2.36	Características de la auditoría forense	147
1.2.37	Objetivos de la auditoría forense	149
1.2.38	Alcance	151
1.2.39	Importancia de la auditoría forense	151
1.2.40	Fases de la auditoría forense.....	155
1.2.41	Perfil del auditor forense.....	161
1.2.42	Técnicas y procedimientos de auditoría forense	163
1.2.42.1	Técnicas de auditoría forense	163
1.2.42.2	Procedimientos de auditoria forense	167
1.2.43	Papeles de trabajo en la auditoría forense.....	173
1.2.44	Evidencia de auditoria forense	174
1.2.45	Clasificación de la evidencia	176
1.2.45.1	Evidencia directa y evidencia circunstancial	176
1.2.46	Naturaleza de la evidencia.....	177
1.2.46.1	Evidencia suficiente	178
1.2.46.2	Evidencia adecuada	178
1.2.47	Importancia relativa y riesgo probable.....	178
1.2.48	La prueba.....	180
1.2.49	Fines de la prueba	181
1.2.50	Elemento de la prueba	181
1.2.51	Fuente de prueba	181
1.2.52	Objeto de prueba	182
1.2.53	Órgano de prueba	182
1.2.54	Medio de prueba	182
1.2.55	La prueba pericial	182
1.2.56	Conversión de la evidencia en prueba.....	182

1.2.57	Legalidad de la prueba	183
1.2.58	Principios rectores de la prueba	183
1.2.59	La cadena de custodia	185
1.2.59.1	Inicio de la Cadena de custodia	185
1.2.59.2	Los principios de la cadena de custodia	185
1.2.60	Legalidad y autenticidad	186
1.2.61	Reglas de la cadena de custodia	186
1.2.62	Procedimiento de la cadena de custodia	187
1.2.63	El control interno como proceso integral de gestión	188
1.2.64	¿Qué es el control interno?	192
1.2.65	Marco líder del control interno	192
1.2.66	Visión panorámica del sistema COSO	194
1.2.66.1	COSO I	194
1.2.66.2	COSO II Enterprise Risk Management Integrated Framework (ERM)	196
1.2.66.3	COSO III	196
1.2.67	COSO y control interno	198
1.2.67.1	Definición de control interno	198
1.2.67.2	Objetivos	199
1.2.67.3	Componentes del control interno	199
1.2.67.4	Factores del entorno de control	200
1.2.68	Relación entre objetivos, componentes y estructura organizacional	204
1.2.69	Componentes y principios	204
1.2.70	Efectividad del control interno	206
1.2.71	Limitaciones	207
1.2.72	COSO ERM 2017	207
1.2.73	Marco conceptual del control interno del sector público en el Perú	209
1.2.74	Definición y objetivos del control interno en el sector público	210
1.2.75	Tipos de control	210
1.2.76	Objetivos del control interno	211
1.2.77	Relación del control interno con el ciclo de gestión	211
1.2.78	Importancia del control interno	212
1.2.79	Limitaciones del control interno	214
1.2.80	El control interno en el marco del gobierno corporativo	214
1.2.81	El gobierno corporativo	215

1.2.82 El control interno en el sector público.....	216
1.2.83 Objetivos del control interno en el sector público	216
1.2.84 Normativa del control interno en el sector público.....	218
1.2.85 Fundamentos del control interno en el sector público.....	221
1.2.86 Niveles del sistema de control interno	227
1.2.87 Concepto de nivel de madurez de una entidad	227
1.2.88 Evaluación del nivel de madurez de una entidad	228
1.2.89 El riesgo y auditoría interna.....	229
1.2.90 ¿Qué es una auditoría interna?	229
1.2.91 Análisis del riesgo	231
1.2.92 ¿Qué es el riesgo?	232
1.2.93 Factores que determinan el riesgo inherente	234
1.2.94 Efecto del riesgo inherente	235
1.2.95 Factores que determinan el riesgo de control.....	236
1.2.96 Límite de control	236
1.2.97 Efecto del riesgo de control.....	236
1.2.98 Factores que determinan el riesgo de detección.....	237
1.2.99 Los riesgos de auditoría aplicados a los rubros de estados contables	237
1.2.100 Evaluación del riesgo de auditoría.....	240
1.2.101 Relación entre importancia relativa y los componentes del riesgo del auditor	242
1.2.102 Relación entre el riesgo y las pruebas sustantivas.....	242
1.2.103 Sistema de control de riesgo	244
1.2.104 Las Banderas Rojas del fraude	245
1.2.104.1 ¿Qué es una bandera roja?.....	245
1.2.105 Anomalías en los patrones de conducta.....	246
1.2.106 Anomalías estadísticas	247
1.2.107 Anomalías organizacionales	247
1.2.108 Clasificación de las banderas rojas	247
1.3 Marco Legal	249
1.3.1 Nivel fundamental	249
1.3.2 Nivel legal.....	252
1.3.3 Nivel Sub Legal	264
1.3.4 Principios y Normas Técnicas	267

1.3.5 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	267
1.3.6 Principio de Contabilidad Básico	267
1.3.7 Principios de Contabilidad Que Identifican y Delimitan el Ente Económico y sus Aspectos Financieros	268
1.3.8 Principios de Contabilidad Que Establecen La Base Para Cuantificar Las Operaciones del Ente Económico.....	268
1.3.9 Principios de Contabilidad Aplicados a los Estados Financieros	269
1.3.10 Normas De Auditoría Generalmente Aceptadas.....	270
1.3.11 Clasificación De Las NAGAS	270
1.3.12 Normas Internacionales De Auditoría	272
1.3.13 Declaración De Normas De Auditoría (SAS)	278
1.3.14 Directrices INTOSAI	280
1.3.15 Informe COSO.....	284
1.3.16 Principio # 8 La Organización Considera La Posibilidad De Fraude En La Evaluación De Riesgo Para El logro De Objetivos.....	284
1.3.17 NTP ISO 37001-2017 del 04/04/2017 Sistema De Gestión Antisoborno	286
1.4 Investigaciones o antecedentes del estudio.....	287
1.4.1 Universidades nacionales:	287
1.4.2 Universidades extranjeras:	292
1.5 Marco conceptual.....	294
CAPITULO II	299
2. EL PROBLEMA, OBJETIVOS, HIPÓTESIS Y VARIABLES.....	299
2.1 Planteamiento del problema	299
2.1.1 Descripción de la realidad problemática	299
2.1.2 Antecedentes teóricos:.....	302
2.1.3 Definición del problema:	305
2.1.3.1 Problema general:	305
2.1.3.2 Problemas específicos:	305
2.2 Objetivos, delimitación y justificación de la investigación.....	306
2.2.1 Objetivo general y específico:	306
2.2.1.1 Objetivo general:	306
2.2.1.2 Objetivos específicos:	306
2.2.2 Delimitación del estudio:.....	306
2.2.2.1 Delimitación geográfica del estudio:	307

2.2.2.2	Delimitación temporal del estudio:	307
2.2.2.3	Delimitación social del estudio:	307
2.2.3	Justificación e importancia del estudio:	307
2.2.3.1	Justificación:	307
2.2.3.2	Conveniencia	309
2.2.3.3	Relevancia social.....	310
2.2.3.4	Valor teórico	311
2.2.3.5	Implicaciones prácticas.....	311
2.2.3.6	Justificación técnica	311
2.2.3.7	Importancia	312
2.3	Hipótesis, variables y definición operacional:	312
2.3.1	Supuestos teóricos	312
2.3.2	Hipótesis general y específica.....	313
2.3.2.1	Hipótesis general:	313
2.3.2.2	Hipótesis específicas:.....	313
2.3.3	Variables, definición operacional e indicadores:	314
2.3.3.1	Variable independiente:	314
2.3.3.2	Variable dependiente:	314
CAPITULO III	315
3. MÉTODO, TÉCNICA E INSTRUMENTOS	315
3.1	Tipo de investigación.....	315
3.2	Diseño a utilizar	315
3.3	Universo, población, muestra y muestreo:.....	316
3.4	Técnicas e instrumentos de recolección de datos:	317
3.5	Procesamiento de datos	317
CAPITULO IV	318
4. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	318
4.1	Presentación de resultados descriptivos	318
4.1.1	Apreciaciones sobre auditoría general, delitos económicos, fraude y auditoria forense:	319
4.1.2	Análisis del control interno organizacional:.....	326
4.1.3	Sistema de control interno:	328
4.1.4	Políticas de gestión de riesgos.....	329
4.1.5	Herramientas de gestión de riesgos:	330

4.1.6 Plan de auditoría:	332
4.1.7 Evidencia en auditoría forense:	333
4.1.8 Modelo de auditoría forense:.....	335
4.1.9 Alcance de la auditoría forense:	336
4.1.10 Características u objetivos trazados por la entidad	337
4.1.11 Delitos económicos:	338
4.1.12 Toma de decisiones:	340
4.1.13 Detección de fraudes:.....	341
4.1.14 Tipificación de los delitos económicos:	343
4.1.15 Prevención del fraude financiero:	345
4.1.16 Combatir el fraude y corrupción financiera:	346
4.2 Presentación de los resultados estadísticos	347
4.3 Validación del Instrumento	347
4.4 Validación de Hipótesis	348
4.4.1 Hipótesis General	348
4.4.2 Hipótesis Específicas.....	349
4.5 Discusión de resultados.....	363
CAPITULO V	370
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	370
5.1 Conclusiones.....	370
5.2 Recomendaciones	371
Referencias Bibliografías	373
ANEXOS.....	383
Anexo N° 1 Matriz de coherencia interna	384
Anexo N°2 Carta para solicitar entrevista	387
Anexo N°3 Encuesta de campo	388
Encuesta de campo para entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima	388
Anexo N°4 Fotochek de ingresos para entrevistas	392
Anexo N° 5 Correos cruzados a las entidades reguladoras, recaudadoras y supervisoras de la ciudad de lima	393

CAPITULO I

1. MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Marco Histórico

1.1.1 Origen, evolución y presente de la Auditoría

La palabra auditoría es de origen latín y procede del verbo “audire” cuyo significado es “oír”, esto se debe a la actividad de los primeros auditores que consistía en escuchar y juzgar la verdad o falsedad de los hechos que le eran sometidos a sentencia. (IAFIC, 2010).

Sin embargo, también existe una corriente que proviene del inglés “to audit”, que significa verificar, inspeccionar. El término inglés audit encuentra su origen a su vez, al igual que la palabra española audiencia, en las voces latinas “audire” (oír), “auditio” (acto de oír o audición) o “auditus” (oído, facultad de oír). (Auditoría, 2009).

La auditoría, en su modo más tosco y simple, surge cuando un pueblo, somete o domina a otro, por medio de la política, religión, economía, ciencias, o como antiguamente era la manera más común, por la fuerza. Así, el pueblo era obligado a pagar un tributo. Este tributo hoy se conoce como contribución, la autoridad requería que los tributos que imponía sean pagados efectivamente en el tiempo establecido. Para estar seguros de que dicho pago se efectúe; se designaban revisores, quienes realizaban una actividad de fiscalización. (Sandoval, 2012).

No obstante, la auditoría se remonta hacia los años 3,300 a.C., con la aparición de la escritura cuneiforme desarrollada por el pueblo Sumerio en la antigua Mesopotámica, lugar donde se construyeron imponentes templos, los cuales los utilizaban como lugares recolectores de tributos (Impuestos) y centros para la administración de sus riquezas, las que por su gran volumen requería de un adecuado, ordenado, control y registro de expedientes. Para llevar a cabo esta labor elaboraban sus informes y reportes en tablas de arcilla. Cabe mencionar que la auditoría utilizada en los sumerios se limitaba únicamente a verificar la exactitud de los registros. (Sandoval, 2012).

Desde el año 2000 a.C. hasta el 500 a.C. aproximadamente, existen manifestaciones de control a nivel gubernamental.

Los egipcios usaban las asesorías para ordenar las acciones de sus gobernantes, los griegos y romanos les preocupaban la administración de los erarios. Ellos preferían que las personas que fungían de auditores fueran esclavos; de esta manera sus conclusiones (bajo pena de tortura) eran más fidedignas.

Para la dinastía China (Hsia, Shang, Zhou) También eran importantes contar con controles administrativos aplicados a sus gobiernos territoriales. Ellos manifestaban la conveniencia de contar con sistemas y estándares. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

Existe una referencia concreta sobre el vocablo auditor en el año 1285, cuando el Rey Eduardo I ordena que los auditores acusaran a los defraudadores, conduciéndolos a la prisión más próxima.

A comienzo del siglo trece, en la ciudad de Pisa (Italia) se contaba con un revisor oficial. En Gran Bretaña, el Tesorero (que llevaba su propio libro) era controlado por el Secretario de la Cancillería y un representante del Rey. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

En el año 1310 se creó el Congreso Londinense, que era una asociación profesional que realizaba auditorías. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

En 1368 En China, durante la dinastía Ming, aparece la censoria, que tenía derecho de control e inspección. (Artehistoria, 2005).

1,436 Venecia, en la época medieval, los directores del arsenal emplearon controles contables, de inventarios, de costos y de personal para manejar su flota naval. (Preceden, 2018).

Cristóbal Colón en 1492 fue acompañado en su viaje hacia el nuevo mundo por un auditor representante de la reina Isabel. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

El inicio de la auditoría no es muy claro, algunos estudiosos dicen que data desde el siglo XV. Según los historiadores, en esta época las familias mejores posicionadas con el poder económico, requerían de los servicios de auditores para que estos revisaran las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Pero como se podrá entender esta labor era incipiente. (Sandoval, 2012).

En 1,554 en La Nueva España, se creó la Junta Superior de Hacienda, el Consejo de Finanzas y la superintendencia de la Real Hacienda; ejercieron su función de control a través de la "VISITA" que era una investigación administrativa especial sobre un determinado puesto, funcionario, relativa a toda la administración y asuntos públicos. (Franklin, 2007).

En Francia, en el año 1640, existía el Tribunal de Cuentas de París, que examinaba las cuentas oficiales. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

En la segunda mitad del siglo XVIII se produce la Revolución Industrial y se inicia un proceso de cambio en el funcionamiento interno de las empresas, las organizaciones, la información contable y el control de gestión.

En esta etapa las empresas iniciaron la verificación de los Balances anualmente, por medio de los auditores. En Inglaterra, en aquel entonces como ahora, las corporaciones públicas se constituían bajo una Ley Nacional conocida como la Ley de Empresas, a la cual debían de someterse todas las empresas públicas. Cuando la auditoría fue exportada a los Estados Unidos de América, los contadores de este país adoptaron el modelo británico de información, lo mismo que sus Procedimientos de Análisis.

Por otra parte, mientras que a las empresas públicas de Inglaterra se les exigía la ejecución de auditoría, a las empresas norteamericanas no se les imponía dicho requisito. Antes bien, los requerimientos de auditoría comúnmente se derivan de los mismos requisitos exigidos por la Bolsa de Valores, de las disposiciones de la Comisión de Valores y Bolsa y del reconocimiento generalizado de un auditor independiente en los Estados Financieros. (Sandoval, 2012).

1,800 James Watt y Mathew Bolton, industriales ingleses, proponen estandarizar y medir procedimientos de operación incluyendo la recomendación de utilizar la auditoría como mecanismo de evaluación. (Escarraga, 2016).

En Italia, en la ciudad de Venecia, se creó en el año 1851 el Collegio del Raxonati, institución de revisores oficiales. (Escarraga, 2016).

1862 en Inglaterra se reconoce a la auditoría como profesión independiente. (Niebles, 2015).

En 1867 en Francia se aprueba la ley de sociedades y se reconoce al comisario de cuentas o auditor. (Sánchez, 2008).

1879 en el Reino Unido se establece realizar obligatoriamente auditorías independientes en los bancos. (Sánchez, 2008).

En 1882 en Italia se aprueba en su código de comercio la función del auditor. (Altamar, 2015).

En 1887 se crea el American Institute of Accountans y se unifican y se estandarizan los procedimientos contables y de auditoría. (Córdor, 2014).

Por otra parte, La ausencia de requerimientos estatutarios para que los accionistas dispusieran de auditoría, condujo en el siglo XIX (1,900) a la existencia de una gran diversidad de auditoría que comprendía desde auditorías de Balance General hasta los más amplios y detallados análisis de todas las cuentas de una corporación. Los auditores, generalmente eran contratados por la Gerencia o por la Junta Directiva de una corporación y su informe estaba destinado a estos funcionarios más que a los accionistas.

Los informes a los accionistas sobre los manejos administrativos eran pocos frecuentes, en cambio, a los Directores de las corporaciones les interesaba obtener de los auditores la seguridad de que no había existido fraude, ni errores de registro. Hacia 1900, la Revolución Industrial tenía casi cincuenta años y las empresas industriales habían alcanzado en crecimiento notable. Había un mayor número de accionistas distantes, mucho de los cuales empezaron a recibir informes de los auditores, la mayoría de los nuevos accionistas, no comprendían el significado de

la labor de los auditores. Las concepciones erróneas acerca de la función de la auditoría estaban muy arraigadas incluso generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de razonabilidad de los Estados Financieros.

Antes del año 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas. A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de que si los Estados Financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían, los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron conciencia de la efectividad del control interno. (Escarraga, 2016).

En 1917 se crea la comisión federal de comercio de USA sobre las auditorías del balance general. (Altamar, 2015).

1918 se crean métodos para la elaboración del balance general. (Sánchez, 2008).

En Estados Unidos de Norteamérica, como consecuencia de la crisis del año 1929, se exigió que las empresas que cotizaran sus acciones en la Bolsa de Valores realizaran la certificación de sus balances. (Niebles, 2015)

En Alemania, a partir de 1931, se estableció la obligatoriedad del examen contable de las sociedades anónimas y en comandita por acciones.

En 1,933 La auditoría adquiere relevancia, Lyndall F. Urwick menciona su importancia en los controles para estimular la productividad de las empresas. (Escarraga, 2016).

1,935 James O. Mc. Kinsey, sentó las bases para la auditoría administrativa. (Escarraga,2016).

La auditoría interna, como profesión específica, definida e independiente, no emergió hasta el año 1941, cuando se crea The Institute of Internal Auditors, en los Estados Unidos de Norteamérica. Este instituto ha regulado la profesión de auditor

interno desde sus inicios. (Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V., 2013).

En 1948 se da a conocer las NAGA a través de boletines emitidos por el comité de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos. (Marrugo, 2016).

En 1,953 George R. Terry propone cuatro procedimientos para llevar a cabo la auditoría:

1. Apreciación en conjunto.
2. Apreciación informal.
3. Apreciación por comparación.
4. Enfoque ideal.

También surge la INTOSAI, organización profesional de entidades fiscalizadoras superiores pertenecientes a la ONU, la cual desempeña la función de fiscalizar las cuentas y las actividades de la administración pública, la promoción de una gestión financiera sana y la obligación de rendir cuentas de los gobiernos. (Preceden, 2018).

1955 Harold Koontz y Ciry l O'Donell, proponen las auto auditorías para evaluar la posición de la empresa para determinar dónde se encuentra, hacia dónde va, cuáles deberían ser sus objetivos y si se necesitan planes revisados para lograrlos. (Escarraga, 2016).

En 1959 El American Institute of Management, propone un método para auditar empresas con y sin fines de lucro tomando en cuenta la función, estructura, crecimiento, políticas financieras, eficiencia operativa y evaluación administrativa. (Franklin, 2007).

1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa. (Escarraga, 2016).

En 1965, David Anderson y Leo Schmitdt relacionan la conformación idónea de una unidad de auditoría, específicamente en cuanto a sus funciones, personal y estructura. (Escarraga, 2016).

1968, C. A. Clark visualiza la auditoría como un elemento de peso en la evaluación de la función y responsabilidad social de la empresa. John C. Burton destaca los aspectos fundamentales de la auditoría administrativa. Fernando Vilchis Plata explica cómo está integrado el informe de auditoría, cómo debe prepararse y que beneficios puede traer a una empresa su correcta observancia. (Escarraga, 2016).

En 1971, Agustín Reyes Ponce ofrece una visión general de la auditoría administrativa. (Escarraga, 2016).

1972 fue creado el Auditing Standards Committee (Comité de Normas de Auditoría), cuyos pronunciamientos se denominan Statements on Auditing Standards-SAS (Declaraciones sobre Normas de Auditoría). (Franklin, 2007)

En 1973 fue publicado el pronunciamiento SAS N° 1 bajo el título Codification of Auditing Standards and Procedures (Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría). (Genovés, R & Sánchez, N., 2003).

1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa. (Franklin, 2007).

En 1978, Ladislao Solares Vera difunde el trabajo cuya síntesis reúne normas de auditoría, las características del servicio de un auditor interno e independiente el alcance de una empresa con base en la consideración de sus funciones y su aplicación en la empresa privada y sector público. (Escarraga, 2016).

1986 en New York designan a contadores públicos certificados como auditores profesionales. (Escarraga, 2016).

1987, Gabriel Sánchez Curiel aborda el concepto de auditoría operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y seguimiento de sugerencias. (Escarraga, 2016).

En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo. (Escarraga, 2016).

1994, Jack Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su aplicación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y el uso de casos prácticos para ejemplificar una aplicación específica. (Franklin, 2007)

En 1996, la Junta de Normas de Auditoría, emitió una guía para los auditores requiriendo una evaluación explícita del riesgo de errores en los Estados Financieros en todas las auditorías, debido al fraude. El uso de sistemas de computación, no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. El Congreso y los reguladores estaban convencidos de que la clave para evitar problemas, era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en el cumplimiento de las provisiones de esas leyes y regulaciones. (Tesisproyectos, 2017)

1999 el instituto mexicano de contadores públicos, publico la auditoria al desempeño definiendo, la medición y la evaluación del desempeño de la administración pública y la aplicación de los recursos. (Franklin, 2007).

Para esta última década el sector de la auditoría y de la información financiera está en pleno cambio. Fenómenos como la globalización y las nuevas tecnologías han cambiado la naturaleza de los negocios y han redefinido un concepto clave para que la economía funcione: la confianza.

Conviene recordar que la transparencia es la materia prima con la que se fabrica la confianza y que una verdadera rendición de cuentas requiere que las compañías ofrezcan la información necesaria para conocer su situación real. Pero también que alguien independiente recopile, analice y estructure los datos con rigor y coherencia para que realmente lleguen y puedan ser interpretados de manera útil por todos los grupos de interés.

En los últimos años, la crisis ha puesto de manifiesto que los mercados, las compañías y los agentes económicos no siempre funcionaron como se esperaba. La generación de burbujas en la banca y en el sector inmobiliario; los errores a la hora de calibrar los riesgos o los fallos en la supervisión por parte de empresas o reguladores han generado una falta de confianza que lastra en gran medida el crecimiento económico.

Los gestores empresariales están obligados a rendir cuentas sobre sus decisiones y resultados ante unos grupos de interés cada día más exigentes desde una óptica más amplia e integrada. La información corporativa, tanto interna como externa, está cambiando para reflejar todos estos cambios.

La auditoría ha desempeñado y continúa desempeñando, un papel de vital importancia a la hora de fomentar la confianza en la información financiera. Sin embargo, existe consenso sobre la existencia de un gap (brecha o desfase) de expectativas entre el alcance actual del trabajo del auditor y lo que los accionistas y otros grupos de interés (stakeholder) entienden que debería ser su labor. Igualmente, el modelo de auditoría actual no siempre se adecua a las necesidades de la información corporativa, que se encuentra en un proceso de transición hacia un modelo más amplio, más orientado al futuro y más integrado.

Podríamos decir que el esquema de auditoría actual es un modelo maduro, histórico y basado en la información financiera. A pesar de la estandarización, no es posible evitar el grado de subjetividad que conlleva el trabajo del auditor, quien no puede llegar a conocer o controlar todas las variables. Esto también genera un gap de expectativas sobre la seguridad y las garantías que el auditor puede aportar, dado que vivimos en un entorno en el hay incertidumbres y el informe del auditor no puede ser un seguro a todo riesgo.

Con el fin de mejorar la práctica de la auditoría y generar más confianza en la relación con los grupos de interés, se plantea evolucionar hacia un modelo multidimensional, extenso en información, pero accesible, capaz de generar un análisis de valor más allá de los datos numéricos y aplicable a distintas entidades de manera coherente.

En este contexto, el papel del auditor debe salir reforzado. Dada la complejidad de los mercados y del entorno, este conocimiento debe ir más allá de los estados financieros y de los informes de auditoría convencionales. Es preciso que la auditoría analice las variables que determinan en qué punto está una organización, pero también en qué condiciones está para abordar el futuro.

Es posible conjugar la aportación de toda la información con la obligación de hacerse entender. De hecho, la cuestión no es si la información es abundante o

escasa, sino si se trata de forma adecuada y si ésta se analiza y presenta de manera coherente, así como pensando en el objetivo final: reflejar la imagen fiel de la entidad y que ésta sea entendida por los grupos de interés.

Es evidente que integrar en un informe variables relacionadas con dimensiones sociales, medioambientales, físicas y económicas no es fácil, pero sí es posible si se establecen parámetros e indicadores claros y alineados con la estrategia de cada compañía. Hoy en día es fundamental recopilar, analizar, ordenar y comunicar esta información para conocer realmente en qué punto se encuentra una entidad. Centrarse únicamente en aspectos financieros ya no resulta útil ni seguro si se quieren tomar decisiones acertadas.

En los últimos años y a raíz de la crisis o de las diferentes burbujas (especulaciones), se ha puesto de manifiesto que los sistemas de control interno y la gestión de riesgos no siempre funcionaron adecuadamente. Existe un amplio consenso respecto a la bondad de disponer de controles internos eficaces y de sistemas de gestión de riesgos adecuados. Son elementos útiles por sí mismos, pero aumentan significativamente su potencial si se requiere un informe de auditoría sobre ellos y si se incluye un desglose adecuado para los accionistas y los grupos de interés.

En los últimos años ha aumentado la complejidad a la hora de analizar en qué punto se encuentran las compañías, algo que exige un mayor esfuerzo en términos de rigor y calidad por parte de los auditores.

El avance hacia un nuevo modelo de auditoría con mayor profundidad y múltiples variables de análisis exige disponer de conocimientos más completos y contar con mayor cantidad de especialistas capaces de trabajar en materias cada vez más sofisticadas. Se trata de ir más allá de los estados financieros e interpretar las diferentes variables que influyen en la vida de una empresa y esto se puede hacer eficazmente solo con la ayuda de un nutrido e integrado grupo de especialistas.

En un contexto multidisciplinario donde es necesario un análisis integral cobra especial importancia el Comité de auditoría, órgano que está llamado a tener cada vez más peso y a desarrollar un trabajo más completo contando con profesionales altamente preparados en auditoría, contabilidad y otras materias de reporting

(elaboración de informes de gestión) a los grupos de interés. El nuevo marco normativo indica que se trata de un elemento a potenciar con el fin de reforzar la transparencia y el gobierno corporativo de las compañías.

Todo este conjunto de conocimientos hace que la orientación se centre en una clase de auditoría que data formalmente desde la década de los 30; pero su repunte en esta parte del planeta no tiene más de 20 años atrás y que hoy ante los acontecimientos de corrupción y fraude tiene una vigencia muy interesante, una repercusión más excitante y hasta podría calificarse como exótica (por ser distinta a lo acostumbrado). Esta clase de auditoría se conoce con el nombre de Auditoría Forense.

1.1.2 La Auditoría Forense

El término forense inicialmente se asocia con la medicina legal y con quienes la practican, inclusive la mayoría de las personas asocian este vocablo con el término “necropsia” que proviene de la palabra griega Nekros que significa cadáver y Opsis que significa observar. Es decir, la necropsia es aquel estudio realizado a un cadáver con la finalidad de investigar las causas de su muerte. Este término también es asociado con la “autopsia” porque las dos hacen el mismo estudio; sin embargo, la necropsia es utilizada en el área de criminalística más que en cualquier rama de investigación y esta comprende todo lo relacionado al lugar de los hechos, todo lo concerniente a los indicios y herramientas que se usaron para el asesinato y su posterior levantamiento del lugar. (Cano, M & Lugo, D., 2005)

“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.” (superiores, Organización centroamericana y del caribe de entidades fiscalizadoras, 2012)

Es decir, el término forense es el sitio en donde los tribunales de justicia oyen y determinan las causas de un hecho o situación. Por lo tanto, este término está ligado al derecho y a la aplicación de la ley.

La contabilidad existe desde hace mucho tiempo, de hecho, se encuentran en museos documentos relacionados con registros contables pertenecientes al

antiguo Egipto, Sumerios y todas las grandes civilizaciones del pasado, sin embargo, la auditoría forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer documento legal conocido es el Código de Hammurabi.

Si nos remontamos en la historia El Código de Hammurabi es el primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes (282 códigos), en ellas el legislador incluyó normas sobre el comercio, vida cotidiana religión, etc. Obviamente no existía la contabilidad por partida doble debido a que el código de Hammurabi es de Mesopotamia de aproximadamente 1780 a.C. pero increíblemente en sus fragmentos podemos observar que se habla de fraude, intereses, negocios, capitales, corrupción, etc. (Galvis, A. & Roa, L., 2008).

Una de las características de este código es que servía para saber cuáles eran los delitos más frecuentes en la época, pues un delito previsto será un hecho que acontece con relativa frecuencia. En las penas aplicadas a cada delito se distingue si hay intencionalidad o no, y cuál es la "categoría de la víctima y la del agresor". Así la pena es mayor si se ha hecho adrede y menor si ha sido un accidente; mayor si la víctima es un hombre libre menor si es un esclavo. (Galvis, A. & Roa, L., 2008).

La mayoría de las penas que aparecen en el código son pecuniarias (multas), aunque también existe pena de mutilación e incluso pena de muerte. En algunos casos la ley opta por aplicar la ley del talión, es decir, hacer al agresor lo mismo que él hizo a su víctima siempre que ambos sean de la misma "categoría". (Galvis, A. & Roa, L., 2008).

Podemos citar algunos ejemplos de sus fragmentos:

Ley 5: "Si un juez ha sentenciado en un proceso y dado un documento sellado (una tablilla) con su sentencia, y luego cambió su decisión, este juez será convicto de haber cambiado la sentencia que había dictado y pagará hasta 12 veces el reclamo que motivó el proceso y públicamente se le expulsará de su lugar en el tribunal y no participará más con los jueces en un proceso". (delito de prevaricato, es decir, dicta resoluciones contrarias al texto de la ley o la funda en hechos falsos). (Historia clásica, 2007).

Ley 7: “Si uno compró o recibió en depósito, sin testigos ni contrato, oro, plata, esclavo varón o hembra, buey o carnero, asno o cualquier otra cosa, de manos de un hijo de otro o de un esclavo de otro, es asimilado a un ladrón y pasible de muerte”. (delito de cohecho; es decir, es la suma de dinero o algún objeto de valor que se entrega de modo ilegal para acceder a algún tipo de beneficio). (Historia clásica, 2007).

Ley 33 “Si un gobernador o prefecto disponiendo de cobradores de diezmos oficiales, los reemplaza en el servicio del rey por mercenarios que él emplea, tal gobernador o prefecto merece la muerte” (delito de corrupción; es decir, es la acción humana que trasgrede las normas legales y los principios éticos). (Historia clásica, 2007).

Ley 34 “Si un gobernador o prefecto se apodera de la propiedad de un oficial, le causa daños o explota sus servicios arrendándoles, lo hace comparecer por la fuerza en justicia o se apodera del sueldo que el rey da a los oficiales, ese gobernador o prefecto merece la muerte” (delito de corrupción). (Historia clásica, 2007).

Ley 93 “Si el prestamista no ha desfalcado todo, pero sí recibido el grano y no ha escrito una tablilla' suplementaria, pero sí ha añadido los intereses al capital, este prestamista doblará y devolverá todo el trigo que ha tornado” (delito de fraude; es decir, es la acción que resulta contraria a la verdad y a la rectitud). (Historia clásica, 2007).

En la época del imperio romano las asambleas públicas, las operaciones comerciales y las reuniones 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 apoyo, asesoría o soporte a la justicia para que se juzgue el cometimiento de un delito, se le denomina forense. (Badillo, 2012).

Existen muchos tratados e historiadores de la contabilidad, pero no de la auditoría forense, ya que además en un momento determinado los tribunales por lo general no se enfocaban en la búsqueda de evidencias para demostrar la culpabilidad de las personas, por tal razón se encuentra un vacío enorme en la auditoría forense.

Desde tiempos medievales, y durante la revolución Industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentada información de forma honesta.

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

El repunte de la auditoría forense comenzó con este hecho histórico de apresar a Al Capone debido a que, durante la época de la prohibición del licor y el juego, el crimen organizado prosperó como nunca antes en ese país. Millones de dólares fueron ganados usando prácticas criminales. El dinero era lavado y permitiría a los jefes principales permanecer fuera de las manos de la ley viviendo como magnates. Poco podía hacer la justicia contra la lucha de estas actividades criminales, no se podía aplicar ninguna prueba contra Al Capone, Lucky Luciano y Bugsy Siegel. Hasta el día que un contador en el departamento de impuesto dio con la idea de conseguir inculpar a Al Capone con la ley de impuesto, se dedicó entonces a buscar pruebas, repentinamente se encontró una abundancia de evidencia revisando las cuentas de un negocio que lavaba y hasta planchaba el dinero de Al Capone. La Fiscalía logró traer al lavador de dinero y el libro de pagos y luego se pudo comprobar que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio de los lavadores, de hecho, el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado iban lejanos. Aunque no se pudo probar el asesinato, extorsión y otros crímenes cometidos por Al Capone, los contadores y auditores forenses pudieron demostrar fraude en el pago de impuesto en Al Capone y en sus lavadores y se pudo desmantelar la organización. (enterprise Global consulting, 2017).

A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las

operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron conciencia de la efectividad del control interno. (Gonzales, 2012).

La profesión reconoció que las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por esta razón el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60s en Estados Unidos la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría.

Este desplazamiento en la detección de fraude fue el resultado de, un incremento del congreso americano para asumir una mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala, una diversidad de procesos judiciales exitosos que reclamaban que los informes financieros fraudulentos habían quedado inapropiadamente sin detección por parte de los auditores independientes y la convicción por parte de los contadores públicos de que debería esperarse de las auditorías la detección de fraude material.

Pero en esta época tampoco se dio el impulso suficiente a esta rama de las ciencias contables el cual fue diferido hasta los años 70 y 80; cuando con el caso Watergate en 1972 se dio inicio al análisis del fraude en los Estados Financieros, tan pronto como este escándalo salió a la luz, fueron reveladas una serie de actividades ilegales paralelas (robo, interceptación telefónica) que dieron como resultado la dimisión del presidente Richard Nixon y la formulación de una acusación contra el presidente o algún alto funcionario del gobierno de Estados Unidos. (Concepción, 2015).

Se puede decir entonces que para combatir el fraude, la corrupción, los delitos económicos, el juez o fiscal que pretende impartir justicia se apoya decididamente en las pruebas que son aportadas, alcanzadas, analizadas, investigadas por los auditores forenses. Estas pruebas como más adelante veremos, deben ser de tipo penal contable especializado. La auditoría forense en los últimos años va teniendo una especial importancia por todos los casos de corrupción que se han dado en todo el mundo y en especial en esta parte del continente y como no decirlo en nuestro país el Perú.

Hoy en el Siglo XXI los medios de comunicación están llenos de artículos sobre el fraude y la corrupción. Hoy en día hay más denuncias, más leyes en contra y más juicios de la corrupción que en toda la historia humana. Tenemos más investigadores, más policías, más fiscales, más jueces y más cárceles que nunca.

Hemos creado comisiones anti-corrupción, fiscales anti-corrupción, zares anti-corrupción, defensores de los pueblos, veedurías anti-corrupción, contralorías anti-corrupción, organismos cívicos, comerciales y públicos anti-corrupción, proyectos y campañas anticorrupción, cursos y seminarios anticorrupción, videos y películas anticorrupción, tratados y manifiestos anti-corrupción y hasta chistes y payasos anti-corrupción (faenón).

Ahora que nos encontramos en el tercer milenio, nos damos cuenta de que estamos viviendo en un nuevo mundo, el cual evoluciona sin cesar, acelerándose cada día más. Hoy hemos pasado de una economía de endeudamiento a una que se rige bajo la ley de la oferta y la demanda. Esta nueva economía ya no exige al líder de la empresa un resultado positivo del ejercicio contable, sino una creación de valor presente y previsto y enteramente competitivo. En esta nueva economía, que descansa en el conocimiento, todos tienen la vocación de ser más libres, pero también más responsables; la responsabilidad de conducir su carrera, de dirigir su propia empresa y destino.

En esta era el auditor se enfrentará con corruptos en los negocios, en los gobiernos y en las demás organizaciones. Para el auditor encontrar e informar hallazgos es simplemente su trabajo, pero, para los auditados involucrados en fraude y corrupción, el auditor es su enemigo. Se consumen con un odio fanático contra el auditor que divulga, prueba y testifica sobre sus fechorías. Tratan inicialmente de callar, comprar o amenazar al auditor y fallando en esto, a menudo buscan mecanismos de represalia. El desafío del auditor es cumplir su deber y, a la vez, protegerse.

Desgraciadamente, en países 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 que puedan ser controladas y eliminadas a tiempo.

1.1.3 El Fraude

La palabra fraude viene del latín *frauss*, que significa engañar, aunque en otras legislaciones de otros países, como en España, significa estafar, por lo que fraudar o estafar, no dejan de ser un engaño para las personas que quienes lo sufren resultan ser afectadas en su patrimonio. Por otra parte, como en el caso de Portugal, en este país se le conoce al fraude, como trampa o burla. (Pérez, 2013)

El delito de estafa tiene una larga historia que, en el derecho occidental, se remonta al derecho romano; Sin embargo, el abordaje histórico de la estafa como fenómeno social se remonta más allá.

Es así que antiguas civilizaciones Previeron disposiciones contra el fraude y distintos tipos de fraude, por ejemplo, la ley Babilónica de Hammurabi (siglo XX a.C.), el Avesta Persa, el Libro del Profeta Amós, el Corán, los Códigos de Manú y de Yajnavalkaya (conminación a menudo de castigos feroces, como en el caso del orfebre fraudulento, a quien se daba muerte mediante descuartizamiento con golpes de navaja) y las leyes de Atenas. (Jugo, 2013)

En primer lugar dentro de estas leyes antiguas, y a manera de ejemplo, se citará la disposición de la Biblia en torno al tema de las defraudaciones en el libro de Amós, el cual viene a ser uno de los más descriptivos en torno al tema, en su capítulo 8, versículos 4, 5 y 6, Amós señala: " Oíd esto, los que pisoteáis a los necesitados y arruináis a los pobres de la tierra diciendo: 'Cuándo pasará la luna nueva, para que vendamos el trigo ; y el sábado, para que abramos los almacenes del trigo; para que reduzcamos el peso y aumentemos el precio, falsificando fraudulentamente las balanzas; para comprar a los pobres por dinero y a los necesitados por un par de zapatos; para que vendamos los desechos del trigo". (Cap. 8:4,5 & 6 Libro de Amos). (Jugo, 2013).

En segundo lugar, que este tema da una noticia acerca de los orígenes de las actuaciones fraudulentas en la cultura occidental: La mayoría de casos que documenta y describe la Biblia refieren a la defraudación mediante pesas y medidas

falsas, lo que a la par de ofrecer el referente cultural de las relaciones sociales reinantes entre los judíos de ese tiempo, liga, como se señalará posteriormente, los casos de fraude al funcionamiento económico y, sobre todo, comercial del estado de Israel. Si bien, no se dice mucho acerca de la pena o del castigo de ese tipo de acciones, sí se señala que este tipo de controversias se llevarán ante los jueces de las tribus y de ser hallada una persona culpable, se le podría castigar con cuarenta latigazos. (Jugo, 2013).

En la antigua Roma, se le conocía al fraude, como *Stellionato* o *Stellionis*, palabras que significan estelión, ya que con este nombre se le conocía a las salamandras, que eran reptiles que cambiaban sus colores, no solo por el medio donde se encontrara el animal, sino también según su propio estado interno o con la exposición al sol, siendo así el nombre que por analogía se le dio al hombre en esas épocas de Roma, por ser engañoso y fraudulento, lo cual sugirió a los Romanos el nombre de estelionato, que era el delito aplicado a los hechos cometidos en perjuicio de la propiedad ajena, que fluctuaban entre la falsedad y el hurto.

En la mitología Romana, *Fraus* era la diosa de la traición. Una ayudante de Mercurio, la palabra fraude tiene su origen en su nombre. Su equivalente griego es *Apate*. En la mitología griega *Apate* era una de los *Daimones* (ángeles y demonios), que personificaba el engaño, el dolo o fraude. Fue, junto a su correspondiente masculino *Dolos* (el daimón de los ardides y las malas artes), uno de los espíritus que salieron de la caja de Pandora. Ambos eran hijos de *Érebo* y de *Nix*, y solían estar acompañados por los *pseudólogos* (las mentiras). Por ello tenían como daimón opuesto a *Aleteia*, la verdad. (Jugo, 2013).

El fraude era definido como el dolo malo en el *Digesto*, o sea toda astucia, falacia o maquinación empleada para engañar, burlar y alucinar a otros Su pena era el trabajo, las minas para los humiliores y el destierro temporal para los honostiores. (Jugo, 2013).

La primera regulación de importancia acerca de las conductas de fraude aparece en la ley de las XII Tablas; la estafa era reducida al caso conocido como *vindicium*

falsum tultit, que ocurría cuando alguien, por medio de un título falso, se hacía remitir la posesión de una cosa litigiosa o cuya posesión fuera controvertida. (Jugo, 2013).

Esta elaboración resulta muy vaga y con poca precisión, por lo que posteriormente, se complementa con al menos otras tres formas de fraude tipificadas. Las defraudaciones se dividieron en las siguientes formas:

-Crimen Furti: Es una denominación amplísima, cubría todas las lesiones a la propiedad, incluso las perpetradas mediante engaño, le daba primordial importancia al carácter patrimonial del daño, e incluía varios tipos de lesiones, no solo la estafa, sino también, otras lesiones patrimoniales en las que no existía fraude; dicho de otro modo, el elemento primordial en este tipo de delitos era el daño patrimonial sin importar tanto el medio por el cual se había llevado a cabo. (Jugo, 2013).

Crimen Falsi: Resultado de la amplitud conceptual del primer tipo y de la indeterminación de la conducta fraudulenta, un grupo de leyes, senadoconsultos y constituciones diversas configuró esta clase de delitos, los cuales consistían en la hechura de una cosa o la modificación de ella, de tal modo que adquiriera la apariencia de otra. Perteneían al crimen falsi casos de fraudes como el uso de falso nombre, la simulación de calidades personales con fines defraudatorios o la venta a diversas personas de la misma cosa. (Jugo, 2013)

En la Edad Media no se dio un aporte significativo en cuanto a la estafa. Más bien, se cometió un error conceptual serio: los juristas medievales hicieron una confusión entre estafa y falsedad, que ocurrió porque consideraron que la falsedad era el simple medio de comisión de la estafa; por tanto, esta englobaba la falsedad y no era necesario separarlas. Esta confusión entre la estafa y la falsedad perduró en el Derecho Penal Europeo hasta el siglo XIX. (Jugo, 2013)

Sin embargo, a pesar de esta confusión, se avanzó en el sentido de la elaboración conceptual de los elementos constitutivos de la estafa.

Se llega con esta confusión hasta finales del siglo XIX, cuando se produce un cambio importante en la visión de la Estafa. A pesar de que la confusión se mantiene, se va delimitando conceptualmente ambos términos y se señala que

ambas figuras tienen una nota en común, que es el modo de comisión, pues en ambos delitos el hecho ilícito se produce por el ocultamiento de la verdad, realizado mediante engaño; pero también reconoce que la estafa y la falsedad tienen un diferente objeto de protección: la primera, el patrimonio; la segunda, la fe pública. (Jugo, 2013).

En Francia en los siglos XIX y XX Con el Código de 1810, se trató de legislar taxativamente el delito de estafa. Este Código tuvo una importancia trascendental en la historia del Derecho Continental y fue utilizado como influencia en casi todas las modificaciones posteriores que se emitieron en casi todas las legislaciones romanistas. (Jugo, 2013).

El gran aporte de esta codificación es la que tiene el mérito de haber separado a la estafa de otras falsedades y de comenzar a configurar el tipo penal tal y como es conocido actualmente. Como se dijo, este Código es influencia de la mayoría de la legislación de su época y es por ello que se parte de su regulación para el análisis de los tipos penales modernos en el Derecho Continental.

La influencia del Código Francés de 1810 se prolongó a través del tiempo. A lo largo de esos años el principal aporte que se realiza en el derecho alemán tiene que ver con la definición del ardid como medio idóneo para la estafa.

En España también tuvo la influencia prolongada del Código Francés de 1810. Cabe señalar, desde luego, que los españoles ponen especial hincapié en diferenciar las estafas de los abusos de confianza. Así, por ejemplo, en el Código Penal español de 1822 existe un tipo básico del delito de estafa, es decir, una definición del concepto de estafa con sus elementos típicos: el engaño, un acto de disposición patrimonial y el consiguiente perjuicio. Es éste, entonces, un intento de sistematizar y delimitar el concepto de estafa. (Jugo, 2013).

Ahora bien, según lo anteriormente expuesto; nos centraremos como se trata la estafa o fraude en nuestro país.

Estos delitos tienen su base legal en El Código Penal del Perú que es el cuerpo normativo que regula actualmente los delitos y su punición en nuestro país.

Si hablamos de una etapa republicana, se puede decir que surge un derecho republicano tímido producto de la independencia cuyo punto de partida lo da el proyecto de código penal de Manuel Lorenzo Vidaurre de 1828. Luego tenemos el código penal de Santa Cruz para la Confederación Peruano Boliviana, de 1836; después el código penal de 1863 (se trata del primer código penal propiamente peruano, inspirado en el código español de 1848-50 que a su vez imita al código brasileño de 1830 de influencia italiana y francesa.); el de 1924 que da paso al vigente de 1991 promulgada el 13 de diciembre del mismo año. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2016)

En el código vigente se habla de la estafa y fraude en los artículos 196 hasta el artículo 199 y da las siguientes apreciaciones:

Artículo 196.- “Estafa, El que procura para sí o para otro un provecho ilícito en perjuicio de tercero, induciendo o manteniendo en error al agraviado mediante engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de seis años”. (Dosmasuno, 2016).

Artículo 197.- “Casos de defraudación, La defraudación será reprimida con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años y con sesenta a ciento veinte días-multa cuando: se realiza con simulación de juicio o empleo de otro fraude procesal, se abusa de firma en blanco, extendiendo algún documento en perjuicio del firmante o de tercero, si el comisionista o cualquier otro mandatario, altera en sus cuentas los precios o condiciones de los contratos, suponiendo gastos o exagerando los que hubiera hecho, se vende o grava, como bienes libres, los que son litigiosos o están embargados o gravados y cuando se vende, grava o arrienda como propios los bienes ajenos”. (Dosmasuno, 2016).

Artículo 198.- “Administración fraudulenta, Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que, en su condición de fundador, miembro del directorio o del consejo de administración o del consejo de vigilancia, gerente, administrador o liquidador de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes: ocultar a los accionistas, socios, asociados o terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos

beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables, proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica, promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones, aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito, fraguar balances para reflejar y distribuir utilidades. Inexistentes, omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica, asumir préstamos para la persona jurídica, Usar en provecho propio, o de otro, el patrimonio de la persona”. (Dosmasuno, 2016).

Artículo 198-A.- “Informes de auditorías distorsionadas, Será reprimida con la pena señalada en el artículo anterior el auditor interno o externo que a sabiendas de la existencia de distorsiones o tergiversaciones significativas en la información contable-financiera de la persona jurídica no las revele en su informe o dictamen”. (Dosmasuno, 2016).

Artículo 199.- “Contabilidad paralela, El que, con la finalidad de obtener ventaja indebida, mantiene contabilidad paralela distinta a la exigida por la ley, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de un año y con sesenta a noventa días-multa”. (Dosmasuno, 2016).

1.1.4 Historia de la Corrupción

Esta palabra emana del vocablo latín “corruptio”, que se encuentra conformado por los siguientes elementos: el prefijo “con “, que es sinónimo de “junto”; el verbo “rumpere”, que puede traducirse como “hacer pedazos”; y finalmente el sufijo “tio”, que es equivalente a “acción y efecto”. (Etimología de corrupción, 2018)

Corrupción es la acción y efecto de corromper (depravar, echar a perder, sobornar a alguien, pervertir, dañar). El concepto, de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española (RAE), se utiliza para nombrar al vicio o abuso en un escrito o en las cosas no materiales. (Real Academia Española, 2017)

En otro sentido, la corrupción es la práctica que consiste en hacer abuso de poder, de funciones o de medios para sacar un provecho económico o de otra índole. Se

entiende como corrupción política al mal uso del poder público para obtener una ventaja ilegítima. (Concepto de definición, 2016)

Durante el reinado de Ramsés IX, 1100 a.C., en Egipto. Un tal Peser, antiguo funcionario del faraón, denunció en un documento los sucios negocios de otro funcionario que se había asociado con una banda de profanadores de tumbas. (La Vanguardia, 2012).

Los griegos tampoco tenían un comportamiento ejemplar. En el año 324 a.C. Demóstenes (político y orador Ateniese), acusado de haberse apoderado de las sumas depositadas en la Acrópolis por el tesorero de Alejandro, fue condenado y obligado a huir. Pericles (político y orador Ateniese), conocido como el Incorruptible, fue acusado de haber especulado sobre los trabajos de construcción del Partenón. (La Vanguardia, 2012)

En Roma, el potente caminaba seguido por una nube de clientes: cuanto más larga era su corte, más se le admiraba como personaje. Esta exhibición tenía un nombre: adesectatio. A cambio, el gobernante protegía a sus clientes, con ayudas económicas, intervenciones en sede política, etc. los clientes, a su vez, actuaban como escolta armada. También había acuerdos entre candidatos para repartirse los votos (coitiones) y para encontrar un empleo solía recurrirse a la commendatio, que era el apoyo para conseguir un trabajo, lo que hoy equivaldría al enchufe o contacto. (La Vanguardia, 2012).

Los romanos tenían un concepto de la política diferente: lo más importante era el honor. Para llegar a la cumbre, el candidato tenía que tener currículum: haber ocupado cargos, tener una educación y proceder de una buena familia. Pero, además, tenía que tener patrimonio ya que había de presentar una fianza a principio del mandato. Y cuando finalizaba, se hacían las cuentas. Si te habías enriquecido, tenías que devolverlo todo. (La Vanguardia, 2012).

En caso de corrupción, había dos penas muy severas: una era el exilio; la otra era el suicidio. Esta última, de alguna manera, era más recomendable porque por lo menos te permitía mantener el honor. (La Vanguardia, 2012)

Desviar los recursos públicos era una práctica reprobable, pero en los negocios particulares se hacía la vista gorda. (La Vanguardia, 2012).

Cicerón reconocía que: Quienes compran la elección a un cargo se afanan por desempeñar ese cargo de manera que pueda colmar el vacío de su patrimonio. El caso más célebre es el de Verre, gobernador en Sicilia. Se le imputaron extorsiones, vejaciones e intimidaciones, con daños estimados, para la época, en 40 millones de sestercios (un poco más de 40 millones de euros). Catón, el censor, sufrió hasta 44 procesos por corrupción. El general Escipión hizo quemar pruebas que acusaban a su hermano Lucio sobre una estafa perpetrada a daños del imperio: fue condenado al destierro. En Roma se llevaron a cabo irregularidades que recuerdan mucho a las de hoy: por ejemplo, el teatro de Nicea, en Bitinia, costó diez millones de sestercios, pero tenía grietas y su reparación suponía más gastos, con lo que Plinio sugirió que era más conveniente destruirlo. (La Vanguardia, 2012).

En la edad media La llegada de la religión católica impuso un cambio de moral importante. Robar pasó a ser un pecado, pero al mismo tiempo con la confesión era posible hacer tabla rasa, lo que desencadenó una larga serie de abusos. La corrupción era una práctica tan extendida al punto que, como todos sabemos, Judas Iscariote vendió a los romanos a su maestro Jesús por treinta monedas de plata. (La Vanguardia, 2012).

En la edad media, el auge de los señores feudales fue un caldo de cultivo para prácticas vejatorias. Hubo un tiempo en que no quedaba otro remedio. Sabías que esto funcionaba así y que habías de contar con ello. En aquel entonces había formas de corrupción que se consideraban legales, legítimas. Basta pensar que no se cobraban auténticos impuestos. El campesino buscaba la protección de un señor feudal y a cambio le ofrecía algo de la tierra. (La Vanguardia, 2012).

Así, por ejemplo, Felipe II, rey de Francia en el siglo XIII, imponía feroces impuestos a sus súbditos y les obligaba a fuertes donaciones, que no eran otra cosa que ingresos que iban a sus arcas privadas. En el mismo periodo, se puede citar en Italia el caso de Dante. El escritor sitúa a los corruptos en el infierno; pero fue declarado culpable de haber recibido dinero a cambio de la elección de los nuevos Priors y de haber aceptado porcentajes indebidos por la emisión de órdenes y

licencias a funcionarios del municipio. Fue condenado al exilio. (La Vanguardia, 2012).

Si hay un periodo histórico donde la ilegalidad se extendió como una mancha de aceite en España fue el que va del siglo XVI al XVIII. (La Vanguardia, 2012).

Los mecanismos de la corrupción son universales, pero en España se celebra como herencia de la picaresca española. La aceptación de la corrupción es una construcción cultural y, desgraciadamente, en España queda hasta simpática. (La Vanguardia, 2012).

La Revolución Francesa, con la llegada de Robespierre, conocido como el Incorruptible, trajo un aire fresco que duró muy poco. Incluso el jacobino Saint-Just se vio obligado a reconocer que nadie puede gobernar sin culpas. El régimen de Bonaparte siguió la estela de corrupción de la monarquía anterior. Napoleón solía decir a sus ministros que les estaba concedido robar un poco, siempre que administrasen con eficiencia. Pero, sin lugar a dudas, el más corrupto de todos fue Talleyrand. El emperador francés decía de él que era el hombre que más ha robado en el mundo. Es un hombre de talento, pero el único modo de obtener algo de él es pagándolo. Su lista de abusos llenaría páginas y páginas. (La Vanguardia, 2012).

La llegada del capitalismo y de la revolución industrial aumentó las relaciones comerciales y, al mismo tiempo, las prácticas ilegales. En este periodo, se suponía que la llegada de una nueva clase social al poder podía traer mayor transparencia y evitar los abusos anteriores, perpetrados por la nobleza. Porque, diga lo que se diga, el hecho de ser ricos no les había impedido a las élites, a lo largo de los siglos anteriores, robar (o comprar cargos y títulos). Pero la realidad es que tampoco la burguesía iluminada pudo evitar caer en la tentación de usar la política para su enriquecimiento personal. (La Vanguardia, 2012).

En el siglo XX, la llegada de los totalitarismos no hizo otra cosa que reforzar las prácticas delictivas de los gobernantes. Con el fascismo y el comunismo la corrupción entra a formar parte del funcionamiento del Estado. (La Vanguardia, 2012).

Entre las regulaciones más importantes sobre actos de corrupción destacamos la primera constitución de EUA donde se empleó el concepto de impeachment, juicio político que consideraba a la traición, el soborno y la corrupción como actos a ser juzgados y castigados por ley. Este concepto solo fue aplicado a los presidentes y jueces. (La Vanguardia, 2012).

En la actualidad, con la consolidación del Estado de derecho, se supone que el fenómeno debería estar bajo control, gracias a una mayor transparencia. Y que, por lo menos, la corrupción debería ser mal vista y tener una reprobación social, pero hay estudios que indican lo contrario. (La Vanguardia, 2012).

En lo que respecta a nuestro país La corrupción en el Perú y países latinoamericanos aparece con la invasión y conquista española (1532) en donde la clase política dominante y gobernante es corrupta, dejándonos caudillistas, jefes, cúpulas militares, cúpulas religiosas y no Líderes honestos, patriotas capaces. La sociedad peruana tiene raíces pasadistas y es cultivadora del pasado, lo cual es muy honroso, pero existe muy poca valoración del futuro. (Torres, 2015).

El poder reside y emana del pueblo, ante la falta de una adecuada educación cívica patriótica, filosófica, ideológica, ética moral, etc. La renovación de la sociedad apoyada en valores éticos, en principios como el de la democracia del pueblo, como la defensa de los derechos humanos, como el valor del medio ambiente, genera la ausencia de ciudadanos capaces de sentirse sujeto de derechos y de obligaciones, de actuar, exigir y de cumplir como tal, actuando con indiferencia ante el autoritarismo, ante esto se aprovechan la clase política que ve al Estado como fuente de riqueza, clase política que ante la oportunidad de realizar la Reforma Constitucional, clama por la Asamblea Constituyente, como si los nuevos congresistas serían los sabios idóneos para tal finalidad. (Flores, 2015)

Las causas que hacen posible este problema se podrían clasificar en los niveles sociales, económico y político. En lo social, la falta de un servicio profesional que fiscalice los actos de los gobernantes; insuficiente participación ciudadana en actos de fiscalización y evaluación de la gestión pública. En lo económico, el insuficiente pago a los trabajadores públicos genera un descontento y hace posible que la corrupción tenga cabida en las acciones públicas; asimismo, el desinterés de

conocer que hacen las autoridades con nuestros recursos, el cual con lleva a que dichas autoridades manejen los recursos públicos sin ninguna inspección. (García, 2011).

En lo político, la impunidad de los actos de corrupción, los modelos sociales que transmiten ideas erróneas creando anti-valores, el soborno internacional, salarios demasiados bajos, el control económico o legal sobre los medios de comunicación que impiden se exponga a la luz pública los procesos de decisión, Falta de transparencia en la información concerniente a la utilización de los fondos públicos, etc. (García, 2011).

1.1.4.1 El Plan Bicentenario

El Perú al 2021, tiene como uno de sus objetivos nacionales conseguir un Estado democrático y descentralizado que funciona con eficacia, y articuladamente entre sus diferentes sectores y los tres niveles de gobierno al servicio de la ciudadanía y el desarrollo, garantizando la seguridad nacional, lo que implica lograr que el Estado se oriente al servicio de los ciudadanos y la promoción del desarrollo, y que el ejercicio de la función pública sea eficiente, democrático, transparente, descentralizado y participativo, en el marco de una ciudadanía ejercida a plenitud por las personas. Asimismo, el Plan Bicentenario ha considerado como un lineamiento de política específico la Lucha contra la Corrupción en todos sus niveles, y Participar activamente en el tratamiento de los temas de la agenda del sistema internacional en foros y organismos internacionales, en especial los relativos a las nuevas amenazas como el tráfico ilícito de drogas, la criminalidad internacional organizada, la lucha contra la corrupción, el cambio climático, el terrorismo, etcétera. Considerando este marco y orientación, el Plan Nacional de Lucha Contra la Corrupción 2012-2016 plantea la siguiente formulación: Visión, Un país libre de corrupción con una administración pública eficiente, honesta e inclusiva y una ciudadanía donde impere una cultura de valores éticos. Objetivo General, Estado transparente que promueve la probidad en el actuar público y privado; y garantiza la prevención, investigación, control y sanción efectiva de la corrupción en todos los niveles. (Plan bicentenario, 2011).

El antídoto parece claro: más controles y contrapesos, más vigilancia ciudadana, instituciones más fuertes. Esta es la razón por la cual la corrupción disminuye en contextos democráticos. Hoy, nuestra democracia se ve también amenazada por la corrupción: si no se le enfrenta decididamente, la democracia se vacía de contenido. En la actualidad existe un Plan Nacional Anticorrupción que debe ser apoyado, y las actuales denuncias que afectan a tres de nuestros ex presidentes deben ser investigadas a fondo.

Algunos datos importantes nos muestran la Figura N° 1 con respecto al flagelo de la corrupción a nivel Latino América.

CORRUPCIÓN

TRANSPARENCIA INTERNACIONAL

ESTUDIO REALIZADO EL 2016



1.2 Bases Teóricas

Para explicar el propósito de la Auditoría Forense debemos fundamentar algunos conceptos que están ligados a esta clase de auditoría y su orientación nos ayudara a definir nuestro trabajo de investigación.

1.2.1 ¿Qué es un delito?

Un delito es un comportamiento (voluntario o involuntario) que resulta contrario a lo que establece la ley. Es decir, el delito implica la violación de la ley, por lo tanto; merece ser castigado con una sanción o pena de acuerdo a su gravedad. También se conoce como delito todo aquello que resulta condenable desde el punto de vista moral o ético. (Portro, J. & Gardey, A., 2012).

1.2.2 Elementos del delito

Los elementos del delito son: la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad. Estos tres elementos cuando se presentan en conjunto convierten una acción en delito. Cuando la conducta es típica y antijurídica estamos frente al injusto y esto no es suficiente para tipificarlo como delito necesariamente se debe contar con el elemento de la culpabilidad.

La tipicidad, es la verificación de si la conducta coincide con lo descrito en la ley.

La antijuridicidad, es cuando no concurre ni una causa de justificación (legítima defensa, estado de necesidad).

La culpabilidad, es el análisis del individuo para determinar si puede o debe responder penalmente por su conducta. (Peña, O. & Almanza, F., 2010).

1.2.3 Clasificación general del delito

El investigador en ciencias penales, Eduardo Alejos Toribio nos muestra los aspectos sustanciales de la clasificación del delito. Que por cierto esta descripción es muy escasa a nivel de jurisprudencia y legislación.

Veamos una vista panorámica en la Figura N° 2 como se clasifica el delito:

CLASIFICACIÓN GENERAL DEL DELITO

POR SU GRAVEDAD



1 TRIPARTITO 2 BIPARTITO

POR LA ACCIÓN



1 COMISIÓN 2 OMISIÓN
3 COMISIÓN POR OMISIÓN

POR SU EJECUCIÓN



1 INSTANTANEO 2 PERMANENTE
3 CONTINUADO 4 FLAGRANTE
5 CONEXO O COMPUESTO

POR LA CONSECUENCIA DE LA ACCIÓN



1 FORMAL 2 MATERIAL

POR LA CALIDAD DEL SUJETO



1 IMPROPIO 2 PROPIO

POR LA FORMA PROCESAL



1 ACCIÓN PRIVADA 2 ACCIÓN PÚBLICA
3 ACCIÓN PÚBLICA A INSTANCIAS DE PARTE

POR EL ELEMENTO SUBJETIVO



1 DOLOSO 2 CULPOSO

POR LA RELACIÓN PSÍQUICA ENTRE EL SUJETO Y SU ACTO



1 PRETERINTENCIONAL

2 ULTRAITENCIONAL

POR EL NUMERO DE PERSONAS

POR EL BIEN JURIDICO VULNERADO



1 INDIVIDUAL

2 COLECTIVO

1 SIMPLE

2 COMPLEJO

3 CONEXO

POR LA UNIDAD DEL ACTO Y LA PLURALIDAD DEL RESULTADO



1 CONCURSO REAL

2 CONCURSO IDEAL

POR LA NATURALEZA INTRÍNSECA

POR EL DAÑO CAUSADO



**1 COMÚN 2 POLÍTICO 3 SOCIAL
4 CONTRA LA HUMANIDAD**

1 LESIÓN

2 RESULTADO

Figura N° 2 Clasificación general del delito

Fuente: elaboración propia basado en estudio realizado por Eduardo Alejos Toribio

1.2.4 El tipo

Figura que crea el legislador para valorar determinada conducta delictiva, es una descripción abstracta de la conducta prohibida. (Peña, O. & Almanza, F., 2010).

Para la relevancia del estudio nos enfocaremos solo a las tipologías que se relacionan con actos fraudulentos y de corrupción.

1.2.4.1 Tipologías del Delito de Cuello Blanco (White Collar)

Es un misterio saber qué motiva a una persona convertirse en un delincuente de cuello blanco, aunque son muchos los psicológicos que tras décadas estudiando el perfil de las personas que cometen estos delitos, se enfocan en la codicia o la diversión de jugar en esta especie de área gris legal.

Las proporciones del daño de este tipo de delitos lo ubican entre los principales problemas económicos de nuestro siglo. Las personas pierden sus propiedades, sus empleos, su seguridad y sus sueños. De hecho, un único crimen corporativo podría hacer más daño que cientos de delitos de la calle. Pero en algunos países, el riesgo-beneficio del delincuente de cuello blanco compensa y anima a ejercerlo.

1.2.4.2 Aparición del Concepto

El término Delito de Cuello Blanco fue acuñado por el sociólogo norteamericano Edwin H. Sutherland el 27 de diciembre de 1939.

Sutherland asociaba el concepto de delito de cuello blanco bajo una doble condición: el estatus social del sujeto activo (persona respetable de elevada condición social) y el espacio en donde se desarrolla la actividad delictiva (delito que se comete en ejercicio de la profesión de aquél).

El autor enfatiza en que no existen diferencias entre los delitos de cuello blanco y los delitos comunes en cuanto a su proceso etiológico (causa u origen); pero enfatiza que rara vez alcanzan las normas penales a los poderosos por tres razones fundamentales:

- a) por su posición dominante.
- b) por la ausencia de leyes sancionadoras de estas conductas.

c) por la tendencia a métodos no punitivos (castigos) de control social.

Desde esta perspectiva, Sutherland pone en conocimiento la inadecuación de las teorías tradicionales para explicar este tipo de comportamiento delictivo. Las conductas delictivas centradas en la pobreza, la desestructuración social o los desórdenes mentales no servían para explicar la comisión de delitos económicos protagonizados por personas que ocupaban posiciones de poder. (Gonzales P. , 2011).

El autor elabora la teoría de la asociación diferencial. Parte Sutherland de la premisa de que el delincuente de cuello blanco no se concibe así mismo como un criminal al no ser tratado ni legal ni socialmente como tal. La asociación diferencial se produce al vivir inmerso en el mundo de los negocios, en donde se produce una desorganización social (u organización social diferencial) regida por unos códigos de comportamiento enmarcados en la ilegalidad, que son transmitidos por aprendizaje y reforzados mediante claras técnicas de neutralización (todo el mundo lo hace, el cumplimiento de la ley es imposible, el legislador no comprende el mundo del business). (Gonzales P. , 2011).

Es un dato cierto que el delito no se limita a lo marginal ni a lo económico, pero lo relevante es reconocer su existencia. El enriquecimiento en perjuicio de terceros, puede aparecer solapado por la ausencia de leyes formales tipificadoras de ciertas conductas; pero desde el punto de vista material, la acción no difiere de aquél otro que produce iguales consecuencias y que encuentra reflejo en las normas penales. (Gonzales P. , 2011).

El compromiso social es el principal valor de la obra de Sutherland; entendía que el excesivo juridicismo en lo que se refiere a los delitos de cuello blanco lejos de propiciar un sistema de defensa de los derechos de los ciudadanos, como tantas veces se afirma, en realidad, lo que crea es una doble balanza de la justicia: de un lado la balanza que penaliza sistemáticamente los delitos de los pobres y de otro la que se muestra complaciente y condescendiente con los delitos de los ricos. Hasta aquí, como se puede observar, los contornos de lo que se debe entender como delitos de cuello blanco no aparecen suficientemente identificados: giran en torno a la condición social del sujeto que los realiza y al ámbito en el que se materializan.

1.2.4.3 Aproximación al Concepto

En su origen, the white collar crime fue un concepto más social que legal. Fue una creación sociológica, pero posteriormente trascendió al ámbito jurídico para designar una serie de delitos con características comunes.

La obra de Sutherland denuncia la impunidad penal de los poderosos que utilizan como plataforma de enriquecimiento su privilegiada posición socio laboral. No reclama una tipología nueva de delitos, sino un tratamiento equiparable al que reciben los delincuentes comunes.

Estudios en criminalidad económica reportan un conjunto de infracciones que deben ser consideradas delitos de cuello blanco y que están constituidas por trece definiciones: formación de cárteles; abuso de poder económico de las multinacionales; obtención fraudulenta de fondos del Estado; infracciones informáticas; infracciones a niveles de empresa (creación de sociedades ficticias, falsificación de balances, fraudes sobre el capital de sociedades); violación de las normas de seguridad y salud; fraudes en perjuicio de acreedores; infracciones contra el consumidor o competencia desleal, publicidad engañosa; infracciones fiscales; infracciones cambiarias; infracciones de bolsa e infracciones contra el medio ambiente. (Gonzales P. , 2011).

Como se observa estas infracciones recaen solo en personas jurídicas y no en las personas naturales como autores del delito en sí.

Edwin Sutherland utiliza la denominación de crimen de cuello blanco, delito de cuello blanco, o white collar crime, a ciertos actos delincuenciales que se caracterizan por una violación de la ley cometida por personas de nivel socioeconómico elevado, en el desarrollo de sus actividades profesionales y en vista de llegar a tener ingresos más significativos. (Zambrano, 2012)

Al llamado delito de cuello blanco se lo ha etiquetado también como delito económico o financiero, o delito institucionalizado, etc. y consecuentemente se admiten las variantes de delincuencia de cuello blanco, delincuencia económica o financiera, o delincuencia institucionalizada.

En una sociedad animada por el deseo de crecimiento y expansión económica, aparece y se incrementa la delincuencia de cuello blanco, constituida por infracciones cometidas exclusivamente por personas de alto nivel socioeconómico, acomodadas y de buena reputación, que abusan del ejercicio de sus actividades inclusive; Cuando se encuentra este grupo social frente a la posibilidad de tener poder, el poder hecho realidad es capitalizado en muchos casos en procura de llegar a un enriquecimiento que por vías morales y legales es inalcanzable.

Cuando se estudia a la delincuencia organizada bajo los rubros de delincuencia de cuello blanco o institucionalizada, aparecen en el esquema criminológico como sujetos activos, personas de cierta preparación cultural, social y económica, que abusan del poder sabiendo de antemano que casi siempre esta forma delictiva es impune, o por falta de tipicidad.

Con respecto al entorno social, este se solidariza por la diferencia instintiva que el público establece entre la criminalidad violenta y la delincuencia astuta y porque se llega a considerar al delincuente de cuello blanco como un hombre sin la suerte que tienen los de más.

Estadísticamente se ha de comprobar el gran número de procesos y de detenidos por casos de falsa delincuencia institucionalizada, en los que se escandaliza con el enjuiciamiento a funcionarios del gobierno de menor jerarquía por actos de corrupción pequeños, frente a la criminalidad organizada desde las altas esferas del gobierno para abusar de los dineros públicos, mediante diversas formas como peculado, desfalco, malversación, etc., estos actos son generalmente impunes. Se crea la falsa delincuencia de cuello blanco, para distraer la atención y dar una imagen de impermeabilidad gubernativa a la corrupción y al fraude.

1.2.5 Algunas Formas de Delito de Cuello Blanco

Sin que se pueda agotar la casuística de estas modalidades, puntualizamos algunas tipologías:

a) La delincuencia de cuello blanco como forma de delincuencia institucionalizada es perpetrada por elementos que pertenecen a grupos que tiene el poder político y utilizando ésta ventaja en beneficio personal. (Zambrano, 2012).

b) La delincuencia de cuello blanco perpetrada por las corporaciones o transnacionales, en las que se mezclan como sujetos activos tanto personas particulares como funcionarios públicos, buscando mecanismos ingeniosos como la subfacturación de los precios reales. De esta manera se obtienen ganancias paranormales, porque se falsean datos en cuanto al precio real de fabricación y el precio real de venta, o entre el precio de exportación y el que realmente se recibe. (Zambrano, 2012).

c) Hay una gama de delitos propios cometidos por personas que ocupan determinados cargos o funciones públicas, en quienes el Estado ha depositado la confianza en el buen manejo de sus negocios. Estos sujetos abusando del cargo se apropian de los dineros públicos (peculado), o les dan un destino no autorizado (malversación), o dolosamente permiten un gasto innecesario de fondos públicos que ocasiona un faltante en el momento de la redención de cuentas (desfalco). (Zambrano, 2012).

Para no incurrir en falsas apreciaciones hay que distinguir al funcionario público que tiene poder político y que es el verdadero delincuente de cuello blanco, del que reuniendo las condiciones para ser sujeto activo de un delito propio (ej. peculado) carece de poder político, y que es un falso delincuente de cuello blanco. La verdadera delincuencia de cuello blanco es normalmente impune por las motivaciones ya determinadas, a diferencia de la de otros funcionarios públicos que es perseguida y sancionada.

d) Son formas de criminalidad sofisticada, la perpetrada mediante la falsificación documental, con el previo aprovisionamiento de maquinaria computarizada de similares características técnicas a las que son de uso oficial. (Zambrano, 2012).

Tanto en los fraudes colectivos nacionales como en los delitos económicos de las transnacionales se pretende cubrir con un manto de impunidad la responsabilidad penal, con el falso argumento de que los entes corporativos no pueden ser sujetos pasibles de pena. Esto ya cambio felizmente, pero no es la persona jurídica la que debe responder penalmente sino sus miembros como individualidades, a quienes sí puede válidamente aplicarse la ley penal.

Es importante mencionar que los delitos de cuello blanco deben ser debidamente tipificados tanto a nivel nacional como internacional, es decir se debe legislar en forma supra territorial para que se pueda aplicar la ley debidamente. Como se trata de una tendencia criminalizante es necesario que se legisle acertadamente y con seriedad jurídica.

Esta clase de delitos por tener características especiales la mayoría de estudiosos las quiere enmarcar en los llamados delitos ocupacionales, delitos contra la propiedad que son muy difíciles de probar, en derecho penal esta clase de prácticas se conoce como delitos económicos.

Cabe resaltar que esta clase de delitos está íntimamente ligada a los delitos cometidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. Principalmente aquellos funcionarios que tienen poder político y que utilizan este medio para poder cometer el delito económico de alto nivel y sea catalogado como cuello blanco. No siendo por lo tanto aplicable a funcionarios públicos de menor jerarquía.

Los delitos de cuello blanco se distinguen de la criminalidad convencional por sus características peculiares que a continuación detallo:

- a) El sujeto activo, persona de alto status económico y poder político.
- b) Actividad profesional, la comisión del delito se debe llevar a cabo en el desarrollo de la actividad empresarial y profesional de la persona. No basta el poder económico y político.
- c) Lesión de la confianza, esta clase de delitos proporcionan altos niveles de rentabilidad para el perpetuador y provocan un significativo daño económico a los afectados.
- d) Ignorancia de la víctima, que es afectada en forma individual o colectiva.
- e) La falta de conciencia de los delitos de cuello blanco, la mayoría de afectados no tienen bien en claro cómo se les afecta al realizarse estos delitos.
- f) La imagen de honorabilidad del autor, pese al daño que podría causar el perpetuador estas personas no se encuentran estigmatizados por la sociedad por que no lo ven como un delincuente.

g) La implementación diferencial de la ley, la sanción y los tribunales, En la mayoría de los casos a los delincuentes de cuello blanco le es aplicada una sanción privilegiada en comparación al daño que ocasionan sus actos.

h) La imposibilidad de ser explicada con las teorías convencionales, no se puede estudiar estos fenómenos bajo los estudios convencionales.

i) La dificultad para descubrirlos, por su complejidad y por su falta de tipificación a nivel mundial. (Burgos, 2014).

1.2.6 Delito Ocupacional o Profesional

Es el delito que ocurre cuando un individuo se aprovecha de su condición legal para cometer un acto que esta fuera de la ley. El sujeto toma ventaja de su actividad profesional para robarle a su empleador. Al igual que los delitos de cuello blanco esta clase de crímenes no son violentos y solo buscan el beneficio personal que se traducen la final en pérdidas financieras o de activos. Para entender esta clase de delitos primero debemos conocer que es el fraude, como ocurre, de que depende que se genere entre otros aspectos importantes. (Prucommercialre, 2010)

1.2.7 El Fraude

Es la acción contraria a la verdad y a la rectitud en perjuicio de un tercero. El Black's Law Dictionary define fraude como: los múltiples medios por los cuales la ingenuidad humana puede transmitir la propiedad sobre algo, los cuales son preparados por un individuo para obtener una ventaja sobre otro, mediante falsas indicaciones o supresión de la verdad. Esto incluye todas las sorpresas, trucos, manipulaciones u ocultamientos, y cualquier medio desigual por el cual el otro es engañado. La Association of Certified Fraud Examiners define al fraude ocupacional como la utilización de la posición laboral para el enriquecimiento personal a través del uso intencional de los recursos de la organización en beneficio propio. (Sayas, 2016)

La principal característica del fraude es la clandestinidad. A diferencia del crimen callejero, que es violento y visible, el defraudador intenta mantener oculto su accionar por el mayor tiempo posible. La consecuencia es que cuando se descubre

un fraude, solo se puede dimensionar esa parte, como en el clásico ejemplo de la punta del iceberg, la parte importante quizás nunca se llegue a revelar. Muchos casos importantes, comienzan por el descubrimiento de un caso en apariencia menor, pero que es el hilo conductor a esquemas más complejos de complicidades y perjuicios relevantes para la compañía.

La mayor parte de personas que cometen fraude contra sus empleadores no son criminales comunes. En su mayoría son profesionales de confianza, con muchos años en la compañía y que no se consideran como violadores de la ley.

1.2.7.1 Fraude Corporativo o Empresarial

Este término es utilizado cada vez más debido a la crisis financiera y a los escándalos de fraude a nivel mundial. El fraude corporativo agrupa todas aquellas acciones ilícitas que perjudican los intereses de los stakeholders, dañan las instituciones públicas y privadas, elaboran y divulgan estados financieros fraudulentos y todo aquello que va en contra de la ley con el objeto de generar un beneficio económico en favor de un grupo de personas y en perjuicio de muchos. (Calleja, 2014).

Esta clase de acciones van desde la distorsión intencionada de los estados financieros, manipulación, alteración de documentos y registros contables, que son cometidos por directivos o empleados perjudicando a su propia compañía. Esta clase de fraude se caracteriza por ser transnacionales y su cuantía son muy difíciles de estimar. (Calleja, 2014).

Seguidamente explicaremos las particularidades de este delito:

- a) Transnacional, en un mundo globalizado las entidades se internacionalizan utilizando los recursos necesarios para obtener beneficios.
- b) Mutante, esta clase de delitos es cambiante y novedoso por eso es tan difícil de catalogar.
- c) Crimen de Cuello Blanco, delitos cometidos por individuos de buena formación profesional y de status económico alto. (Calleja, 2014).

Seguidamente mostraré los tipos de fraude corporativos, ver figura N° 3:

APROPIACIÓN INDEBIDA



DE ACTIVOS

MANIPULACIÓN



CONTABLE

TRANSACCIÓN



NO AUTORIZADA

FRAUDES



**SOBORNO Y
CORRUPCIÓN**



CORPORATIVOS



FRAUDE FISCAL



**INFORMACIÓN
PRIVILEGIADA**



BLANQUEO DE CAPITALES



CIBERCRIMEN

Figura N° 3 Tipos de Fraude Corporativos

Fuente: elaboración propia según datos de Laura Calleja Madinabeitia

Seguidamente explicare los tipos de riesgos que están sometidas las empresas que sufren un delito económico:

a) Riesgos empresariales, la entidad que falsifica su contabilidad y reduce la transparencia de sus cuentas anuales, a largo plazo perjudica su propia reputación, ya que una de las consecuencias más difíciles de calibrar es el daño que sufre la compañía en su imagen de cara al exterior. Con estas prácticas la credibilidad de la empresa se deteriora y se reduce su rentabilidad futura, porque impide acceder a proveedores, ya sean gobiernos o bancos, con lo que el coste de los negocios aumenta y afecta a su posición en el contexto empresarial. Los costes de corrupción repercuten en las empresas en la pérdida de oportunidades comerciales y multas o sanciones diversas. Así, las prácticas fraudulentas suponen una pérdida para la compañía, que hacen peligrar su supervivencia. (Calleja, 2014).

b) Riesgos económicos y legales, Las diversas prácticas de corrupción son ilegales en la mayoría de países, por lo que las compañías involucradas tendrán que soportar el pago de sanciones financieras, penalizaciones legales, pérdida de licencias y asumir incluso una condena a prisión de los empleados y directivos implicados. El fraude en los mercados financieros puede generar pérdida de confianza e inseguridad, afectando al desarrollo sostenible y equilibrado de la economía, ahuyentando la inversión extranjera y limitando el crecimiento del empleo. En caso de que el fraude se cometa en otro país, las repercusiones legales pueden afectar a la propia organización en el país de origen, por lo que es necesaria una legislación internacional y la intervención de organismos existentes de lucha contra el fraude. (Calleja, 2014).

c) Riesgos sociales y personales, estas actividades delictivas perjudican indirectamente a los accionistas, inversores, clientes, proveedores y empleados de la entidad afectada. Estos últimos pueden perder la confianza en la dirección de la compañía, y en ciertos casos algunos trabajadores intentarán sacar provecho de los beneficios obtenidos, o como consecuencia de su descontento bajarán su rendimiento e iniciativa en la empresa, mientras otros optarán por abandonar. En cuanto a los directivos o empleados implicados, la comisión de un delito económico puede perjudicar negativamente a su reputación y suponer el fin de su carrera,

además de la obligación a asumir consecuencias penales, civiles y laborales. En el siguiente apartado nos centraremos a analizar cuáles son los factores que influyen en el comportamiento del defraudador desde el punto de vista sociológico. (Calleja, 2014).

1.2.7.2 El Triángulo del Fraude

Para entender este tipo de conductas el Dr. Donald R. Cressey desarrolló la teoría denominada el triángulo del fraude, ver figura N° 4:

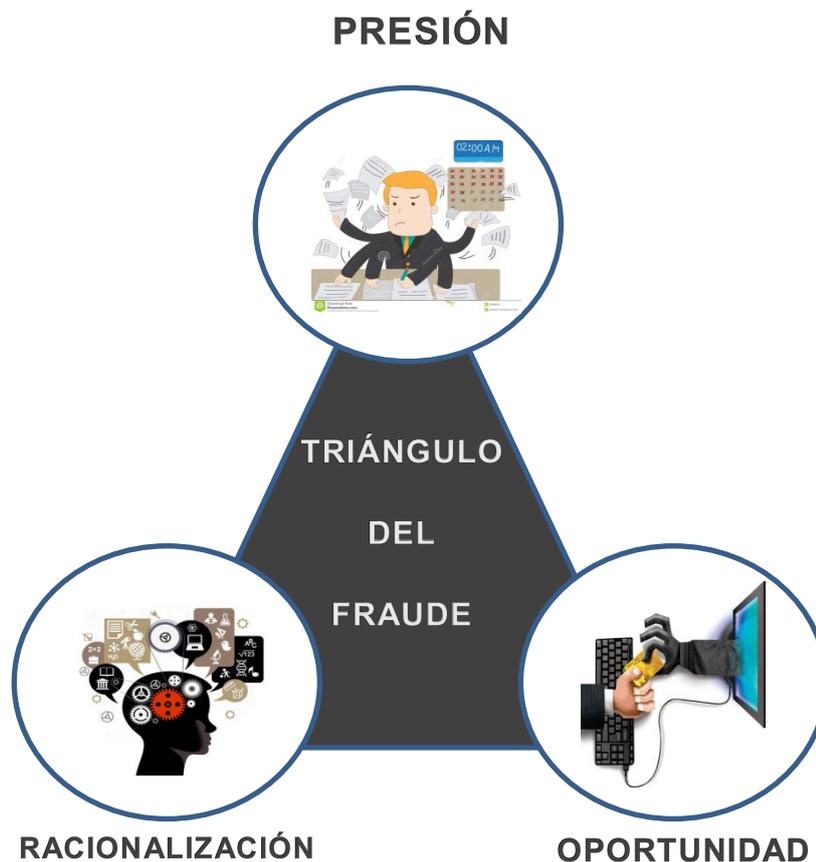


Figura N° 4 Triángulo del Fraude

Fuente: elaboración propia basado en teoría de Dr. Donald R. Cressey

Según Cressey hay tres factores que deben estar siempre presentes para que ocurra el fraude:

a) La presión, es la necesidad financiera no compartida (todos tenemos problemas financieros; pero no todos cometemos un fraude) que el defraudador tiene que resolver y como la solución no la encuentra por la vía legal, entonces considera la comisión de un acto ilegal para resolver el problema que puede ser personal o profesional. (Calleja, 2014).

Entre las presiones más comunes podemos señalar: incapacidad para pagar cuentas propias, vicios, necesidad de alcanzar metas, deseos de conseguir objetos materiales de gran valor a corto plazo.

b) La oportunidad, es el método que a través del cual se puede cometer el fraude. El defraudador debe usar su posición de confianza para resolver su problema financiero con la percepción de que el riesgo de ser sorprendido es bajo y definitivamente debe ser secreto para que la acción fraudulenta no se descubra. (Calleja, 2014).

Entre los indicadores más comunes que promueven la oportunidad tenemos: la confiabilidad (en exceso y sin ningún tipo de supervisión), el acceso privilegiado (archivos, base de datos), el conocimiento del lugar de trabajo (para calcular el riesgo del fraude), fallas, incompetencias, debilidades del control interno y medidas de seguridad.

c) La racionalización, es la justificación del delito haciéndolo parecer un acto aceptable o justificable. Estas personas se ven como personas honestas y normales que solo cayeron en situaciones desfavorables. Es importante señalar que la racionalización se presenta al inicio del fraude; después desaparece. El fraude se comete una y otra vez con mucha más frecuencia desapareciendo por completo la justificación. (Calleja, 2014).

Entre las razones más comunes que indican los perpetradores para justificar sus actos tenemos: solo estaba tomando el dinero prestado, tuve que robar para cumplir con mi familia, me pagan mucho menos y lo que hago vale más, mi empleador es deshonesto y se lo merecía.

1.2.7.3 El Diamante del Fraude

Este nuevo planteamiento fue elaborado por David T. Wolfe y Dana R. Hermanson, quienes añadieron un componente más al ya citado triángulo del fraude y que consiste en la capacidad y es este elemento que condiciona la ocurrencia o no de un delito económico.

A continuación, mostramos los elementos del diamante del fraude en la figura N°5:

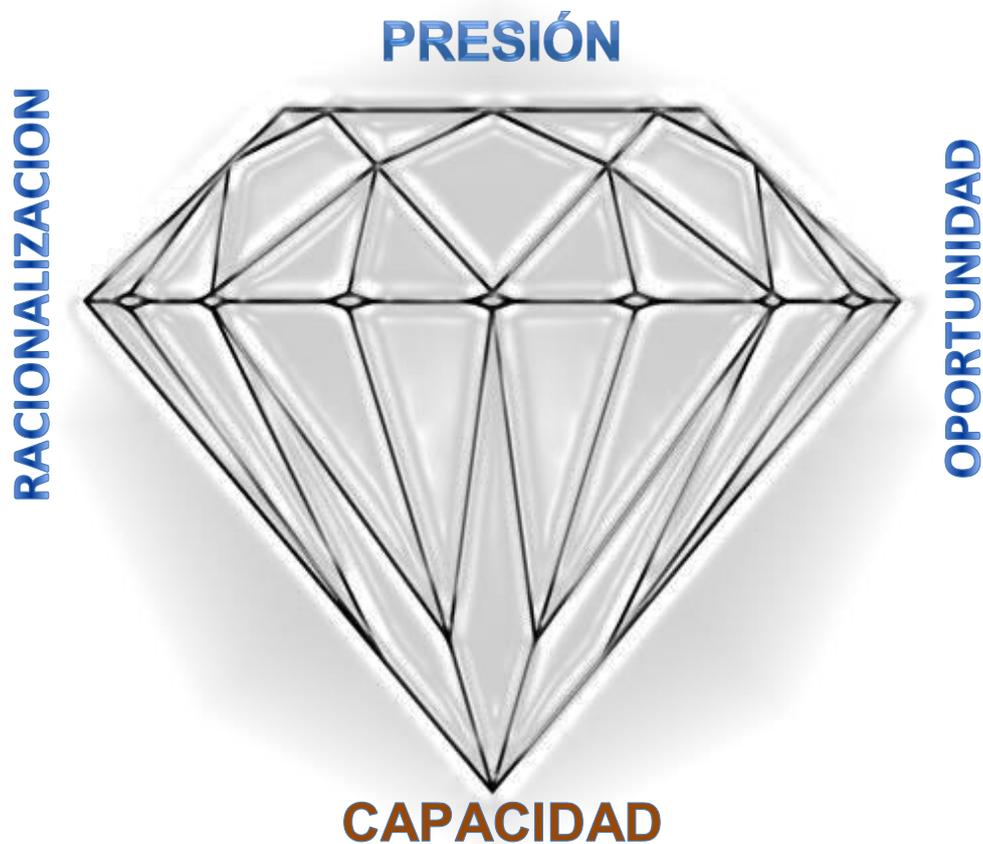


Figura N° 5 Diamante del Fraude

Fuente: elaboración propia según datos de Laura Calleja Madinabeitia

Como se podrá observar los autores hacen énfasis en la capacidad o habilidad que tienen estas personas para cometer los actos fraudulentos especialmente cuando se trata de ocultar el delito y cuando se trata de sumas significativas. Este estudio es muy importante porque permite identificar los posibles candidatos para la ejecución de un fraude y nos centra en un tipo específico de individuo: altos ejecutivos, personal responsable y empleados con la capacidad de cometer el fraude. (Calleja, 2014).

Existen otros estudios que tratan de explicar el fraude y viene hacer la combinación de los dos anteriores con algunos matices particulares. Por ejemplo, el modelo del triángulo del acto del fraude estudiado por Steve Albrecht no se basa en las condiciones si no en acciones y los divide en, el acto, el ocultamiento y la conversión y que también se deben de dar en simultaneo para que se produzca el fraude. (Calleja, 2014).

Otro estudio es la llamada la escala del fraude sostenida por Albrecht, howe y Marshall. Ellos indican que no existe un perfil determinado del defraudador y establecen la probabilidad de que ocurran actos delictivos en diferentes escenarios y especialmente en los de tipo financiero. Este aporte se caracteriza por que reemplaza la racionalización del triángulo del fraude por la integridad personal. (Calleja, 2014).

Otro estudio es el nuevo diamante del fraude que divide a los individuos en defraudadores por accidente y los llamados depredadores. Los primeros actúan bajo las condiciones del triángulo del fraude los segundos poseen mente criminal y se dejan llevar por la arrogancia. Estas características reemplazan a la oportunidad y la racionalización, pero tiene en común la oportunidad. (Calleja, 2014).

1.2.8 El Perfil del Defraudador

El fraude en las empresas es uno de los principales riesgos a los que se exponen las compañías, sea cual sea el sector al que pertenezcan. El perjuicio no es solo económico también tiene un impacto de imagen empresarial. En consecuencia, las empresas deben tomar medidas encaminadas a anticiparse a la realización de estos fraudes.

A continuación, muestro unos datos interesantes con respecto al perfil del defraudador en base a un estudio realizado por la prestigiosa PwC en el 2014 para Perú. Ver figura N° 6.

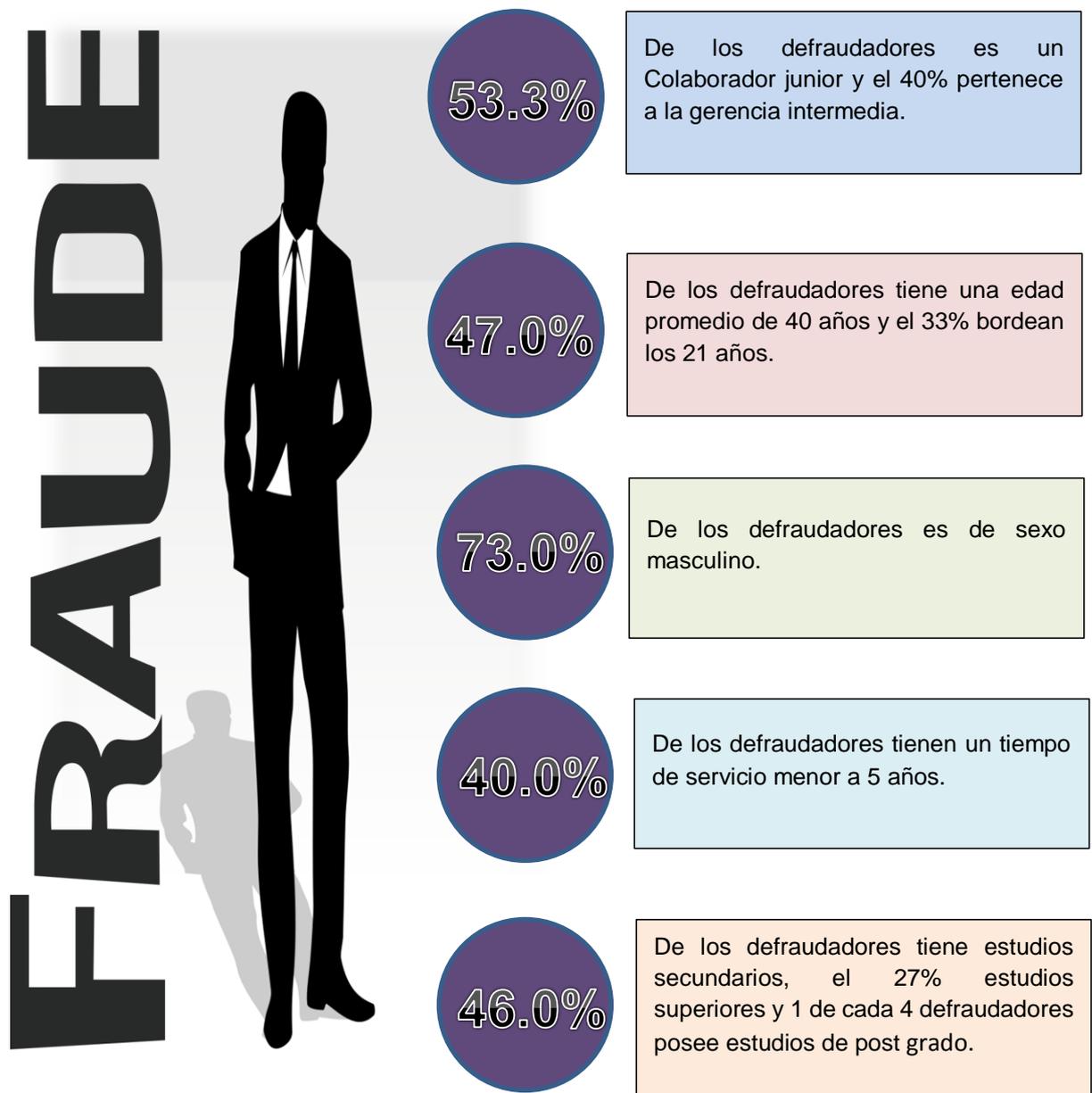


Figura N° 6 Perfil del Defraudador

Fuente: Elaboración propia en base a datos de estudios de PwC 2014 en Perú

El estudio mencionado anteriormente busca a nivel Perú crear conciencia en las empresas para que estén alertas a esta clase de delitos que tiene un crecimiento impresionante en las diversas latitudes del mundo y que se manifiestan como fraudes, corrupción, lavado de dinero, delitos informáticos entre otros.

El estudio destaca que el 6.3% de las empresas peruanas han sufrido un episodio de delito económico y cuyo rango está entre US\$ 5 Millones y US\$ 100 Millones de Dólares. Esto nos da una idea de la dimensión de esta clase de delitos y que en nuestro país se sigue dando a diario. Las empresas más afectadas son las del sistema financiero por la cantidad de dinero que mueven a diario. Este grupo de empresas al igual que las empresas de telecomunicaciones y empresas farmacéuticas representan el 19.5% de empresas afectadas, este índice es mucho menor al registrado en América Latina (32.25%) y el mundo (36.7%) esto se explica porque en el Perú los delitos económicos no son detectados a tiempo o simplemente no se reportan, por falta de sistemas de control adecuado. (Documentop.com, 2014)

Lo más preocupante es que el 12.5% de las empresas desconoce cuánto ha perdido, lo que indicaría el escaso conocimiento de esta problemática.

En cuanto a los tipos de delitos más recurrentes que se producen en las empresas peruanas, podemos mencionar la apropiación ilícita de activos con un 75%, fraude en la adquisición de bienes y servicios con un 37.5%, corrupción y soborno en un 18.8%. Según el estudio las formas de detección de estos delitos son a través del análisis de datos en un 25% y auditorías internas de rutina 25%. (Documentop.com, 2014).

La mayoría de delitos económicos en empresas peruanas tienen origen interno (94%) y su represalia más frecuente es el despido (73.3%), seguida de la toma de acciones civiles (26.7%) y la comunicación a entidades legales (13.3%). (Documentop.com, 2014).

Existe otro estudio sobre los perfiles globales del defraudador realizado por la prestigiosa KPMG en el año 2013 y que se basa en los atributos personales de las personas que cometen los delitos económicos.

En la figura N° 7 podemos observar cuales son los atributos más comunes del defraudador a nivel global.

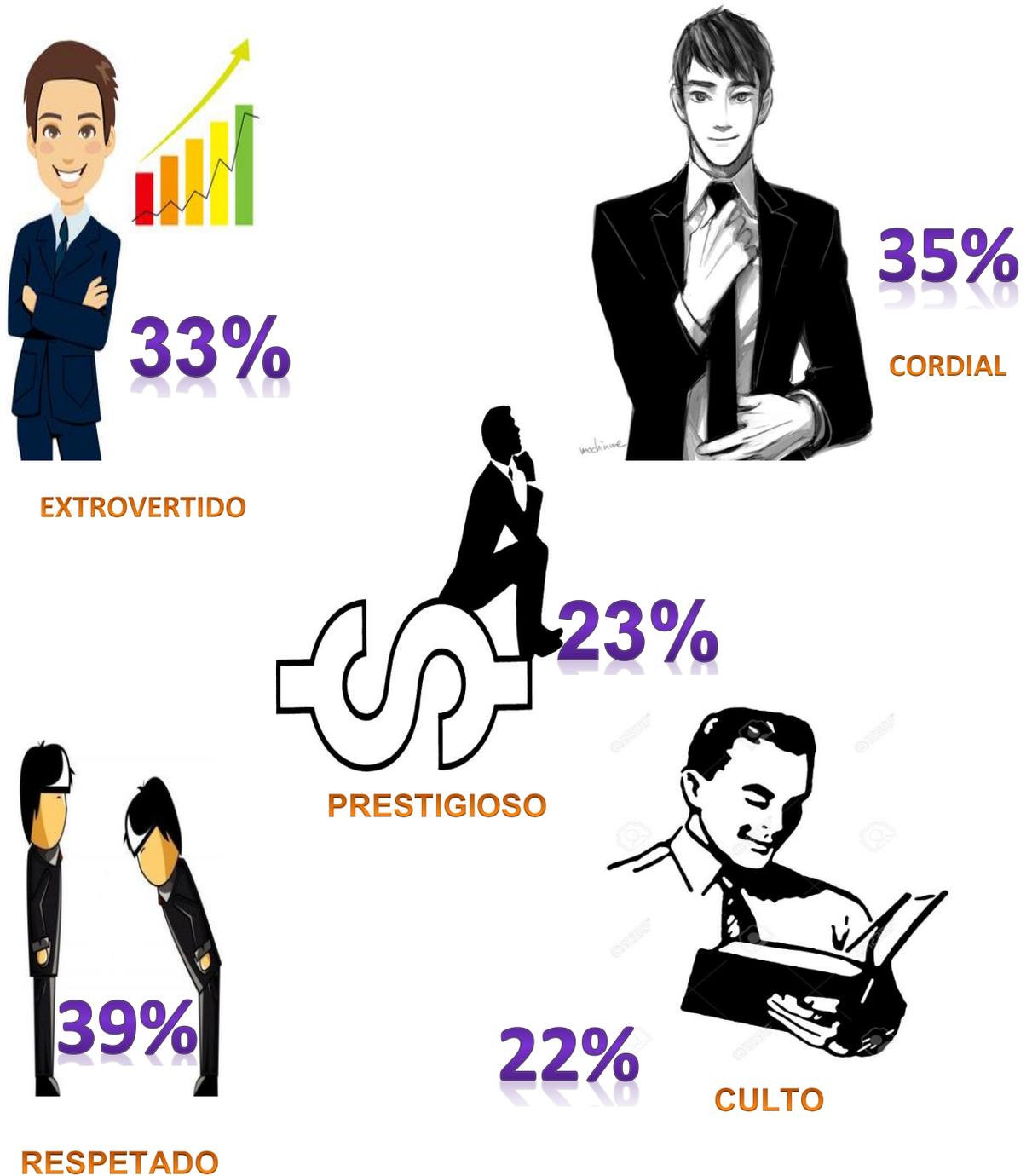


Figura N° 7 Atributos Personales del Defraudador

Fuente: Elaboración propia en base a estudio realizado por la KPMG 2013

Como pudimos observar en la figura N° 7 hay un porcentaje de 39% que nos indica que los defraudadores son respetados en su entorno laboral por esta razón no se cuestionan sus actos. La diversidad de atributos de estos personajes no nos muestra un prototipo de defraudador, por este motivo las empresas deberían estar alertas ante cualquier sospecha de delito económico. (Mars, 2013)

1.2.9 Reporte a las Naciones de la ACFE

La ACFE (Asociación de Examinadores de Fraude Certificado) es una organización con más de 65,000 expertos profesionales en materia de prevención, disuasión y detección de fraudes a nivel mundial. Entre las áreas vinculadas a esta clase de profesionales tenemos: auditores internos, forenses, investigadores, policiales, seguridad, administración de justicia, contralores, auditores externos, expertos en evaluación de riesgos, recursos humanos, entre otras áreas afines.

Esta asociación elabora cada 2 años un estudio sobre fraudes y delitos económicos de cuello blanco, publicado por primera vez en 1996 su misión es brindar una visión completa sobre temas de anticorrupción y fraude.

El objetivo principal de esta clase de estudio es aportar elementos y herramientas para implementar las acciones necesarias para minimizar el fraude y los delitos de cuello blanco.

El término Fraude Ocupacional es muy amplio y abarca una gran variedad de conductas delictivas cometidas por empleados, ejecutivos, gerentes, directores, y dueños de diversas empresas de todo tipo y sectores. Los esquemas de este tipo de delitos son muy diversos y simples. Desde el despilfarro de materiales hasta la manipulación de estados financieros. (Acfe, 2016).

Su clasificación abarca tres grandes grupos: la corrupción, que es abusar de la influencia en negocios para beneficio propio o grupal. La apropiación indebida de activos, que es el mal uso de los recursos de la empresa. Y el fraude de los estados financieros, que es la intención de realizar un registro, declaración falsa u omisión en los estados financieros de la empresa. (Acfe, 2016).

Seguidamente en la figura N° 8 mostrare la clasificación del fraude según ACFE para el año 2016

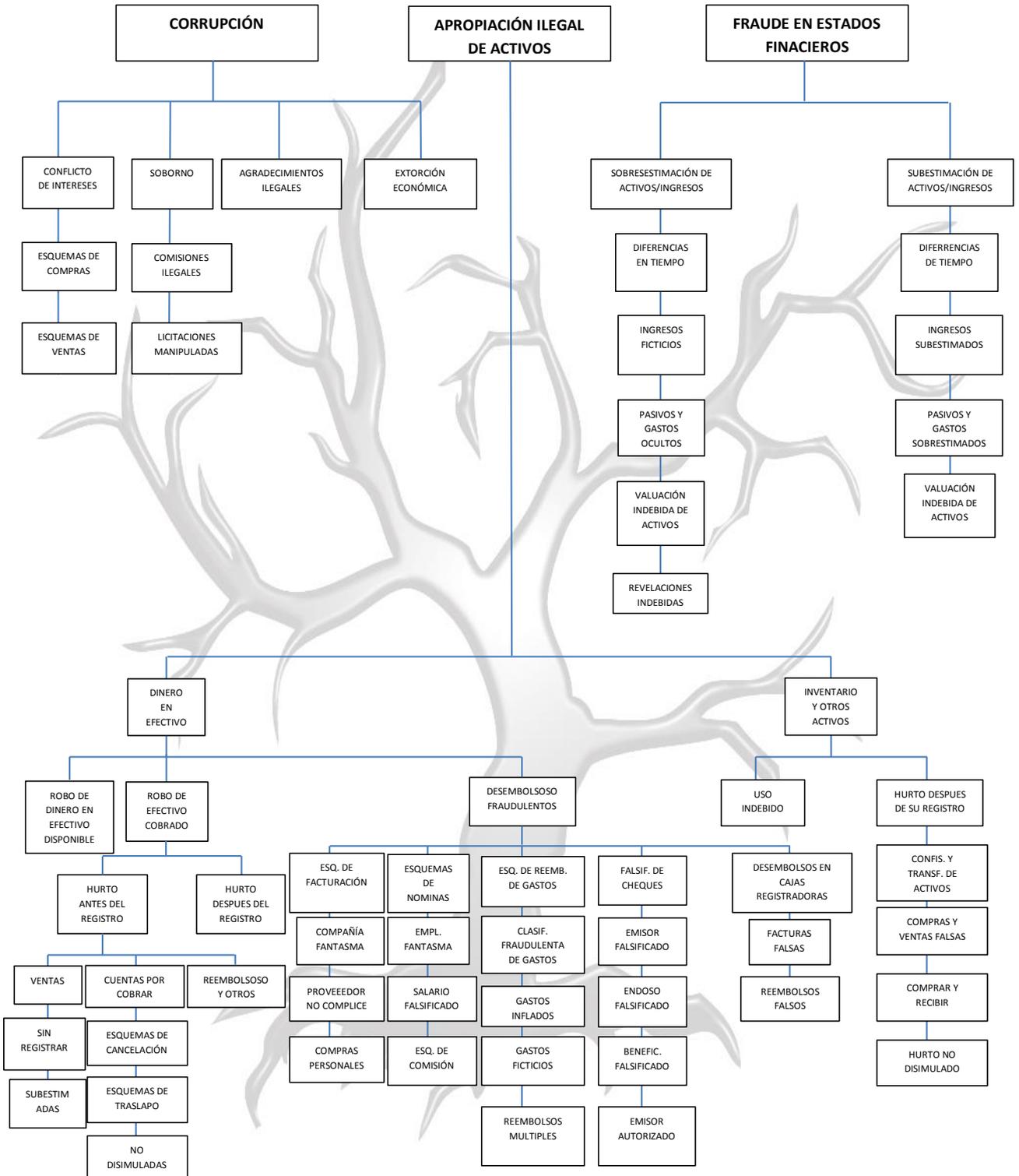


Figura N° 8 Árbol del fraude

Fuente: elaboración propia según datos de la ACFE para el 2016

La ACFE al analizar los casos de fraude por primera vez en 1996, observaba varios patrones en la forma como se producían los ilícitos. Organizaron los casos de acuerdo con estos patrones y descubrieron que casi todos los esquemas de fraude ocupacional caían en categorías específicas, las cuales atacaban diferentes funciones y operaciones dentro de la organización.

Para el año 2012 la ACFE modifico algunos esquemas que atacaban al dinero en efectivo añadiendo la categoría denominada Robo de Efectivo Cobrado y la dividió en hurto de dinero en efectivo antes de su registro y hurto de dinero en efectivo después de su registro. También se añadió la categoría de Robo de Dinero en Efectivo.

Así mismo, renombraron y reenfocaron la categoría Fraude en Estados Financieros. Para el año 2016 se enfatizó que estos esquemas afectan tanto la posición y los resultados de la empresa y no solo los activos y las ganancias producidas.

1.2.10 Tipos de Fraude en el Perú

En nuestro país la base legal para tipificar esta clase de delitos la encontramos en el Código Penal Decreto Legislativo 635 promulgado el 03 de abril de 1991, que a sus 26 años de creada ha sufrido 600 modificaciones en su articulado original con el propósito de mejorarlo, pero aun así no es suficiente.

Hay que resaltar que en el ámbito del Derecho Penal Transnacional ha surgido una evolución muy importante por la influencia de los convenios globales y regionales (ONU, OEA, CAN) en la ampliación, modificación de las penas en nuestra legislación penal fundamental. Esto busca que nuestro país tenga una mejor armonización y estrategia legislativa universal para combatir la criminalidad organizada entre los que se puede mencionar el Cohecho Transnacional.

La adecuación de nuestra normatividad del código penal se dio porque:

- a) Han aparecido nuevas actividades delictivas y las antiguas adquieren nuevas modalidades.
- b) El incremento de grupos delictivos organizados.
- c) Los países a nivel global son afectados en un número mayor.
- d) Existe la flexibilidad, dinamismo y adaptabilidad de las organizaciones criminales en los diferentes escenarios sociales, geográficos y de mecanismos de seguridad.
- e) Las organizaciones criminales se están enraizando en el ámbito político, social, cultural, económico de los países en forma alarmante.

La figura N° 9 nos mostrará la estructuración del libro segundo parte especial del delito de nuestro código penal:

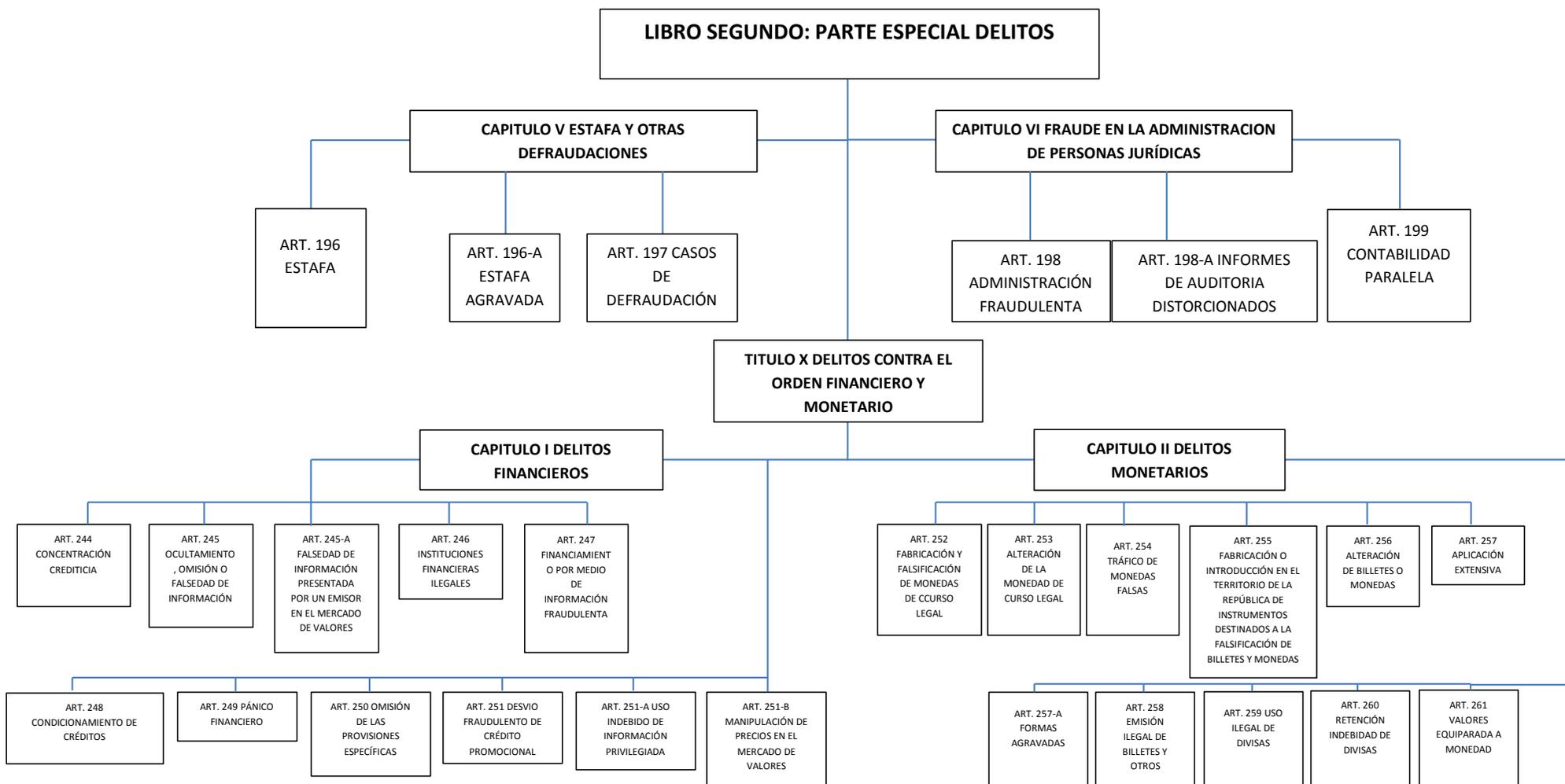


Figura N° 9 Libro segundo parte especial delitos. Fuente: elaboración propia según código penal 2016

Sobre la figura N° 9 podemos decir: que cualquier conducta que atente contra este orden perjudica el equilibrio del sistema económico y trae como consecuencia un perjuicio que se manifiesta en diferentes magnitudes y maneras.

Todos estos conjuntos de artículos tienen mucha importancia para conocer la tipología en nuestro país, así como también las conductas que atentan contra el orden económico. Debemos señalar también que el Título XI sobre Delitos tributarios fue derogado de acuerdo al Decreto Legislativo 813.

1.2.11 Delitos Tributarios

Sin duda alguna, una de las principales fuentes de recaudación de ingresos que tiene el Estado se deriva de la actividad tributaria. La potestad de poder exigir a las personas naturales y jurídicas la aportación periódica y continua de contribuciones económicas sostiene los objetivos del gobierno y orienta el sostenimiento de sus gastos. En tal sentido, entendemos que cumplir con el pago cabal y completo de los impuestos resulta una obligación para todo buen ciudadano.

El compromiso social-tributario es claro, por un lado, se colabora con el Estado a fin de que, apoyado en los tributos, pueda brindar servicios públicos de calidad, eficientes y completos y por otro lado mantiene estable el porcentaje tributario en la medida de que, al existir un cumplimiento de pago, es muy probable que los tributos no tiendan a subir. Sin embargo, no todas las personas entienden la verdadera dimensión de lo anteriormente señalado y rehúyen a sus responsabilidades tributarias.

1.2.11.1 ¿Qué es un Delito Tributario?

Se entiende por delito tributario, a toda acción u omisión en virtud de la cual se viola premeditadamente una norma tributaria, es decir, se actúa con dolo valiéndose de artificios, engaños, ardid u otras formas fraudulentas para obtener un beneficio personal o para terceros. (Arce, 2016)

Para darnos cuenta de cuándo nos encontramos ante un delito tributario debemos necesariamente ahondar sobre las diferencias entre este y una mera infracción contra la recaudación. Así, más allá de las particularidades del mismo tipo penal,

podemos señalar que en el caso de las conductas penadas por la ley penal tributaria es vital el componente subjetivo (dolo) mientras que en una infracción este componente es irrelevante (objetivación de la conducta). (Arce, 2016).

Otra diferencia radica en que tras el análisis jurídico-penal que se desarrolla en fase procesal, los jueces deberán analizar y manifestarse sobre la presencia de dos elementos, el ardid y el fraude con el que actuó presuntamente el contribuyente procesado. En el caso de la infracción, el órgano sancionador solamente considerará si efectivamente se generó una desobediencia tributaria, lo cual conllevará a la sanción directa. (Arce, 2016).

Por último, en el delito de defraudación tributaria el agente o sujeto activo del ilícito será una persona natural (por la naturaleza de la sanción punitiva) y en el ámbito de las infracciones tributarias, el contribuyente podrá ser una persona natural o jurídica. (Arce, 2016).

El delito de defraudación tributaria no sanciona que las personas no paguen el tributo correspondiente (este escenario corresponde a una infracción), únicamente se concentra en dicha conducta cuando va acompañada del engaño o junto con la no información contraria al deber; a la administración tributaria (aquí se convierte en delito). (Arce, 2016).

Finalmente, atendiendo que el ardid y la astucia son elementos configurativos de otros delitos tales como la estafa y la apropiación ilícita, es preciso marcar distancias y justificar ello en virtud a una diferencia básica. Cuando hablamos de un delito tributario, no es el sujeto pasivo el que realiza desplazamiento patrimonial alguno a favor del autor, sino que es este último, quien mediante actos fraudulentos no paga sus impuestos defraudando al fisco. (Arce, 2016).

La figura N° 10 nos muestra cómo ha evolucionado el tratamiento de los delitos tributarios en la legislación peruana:

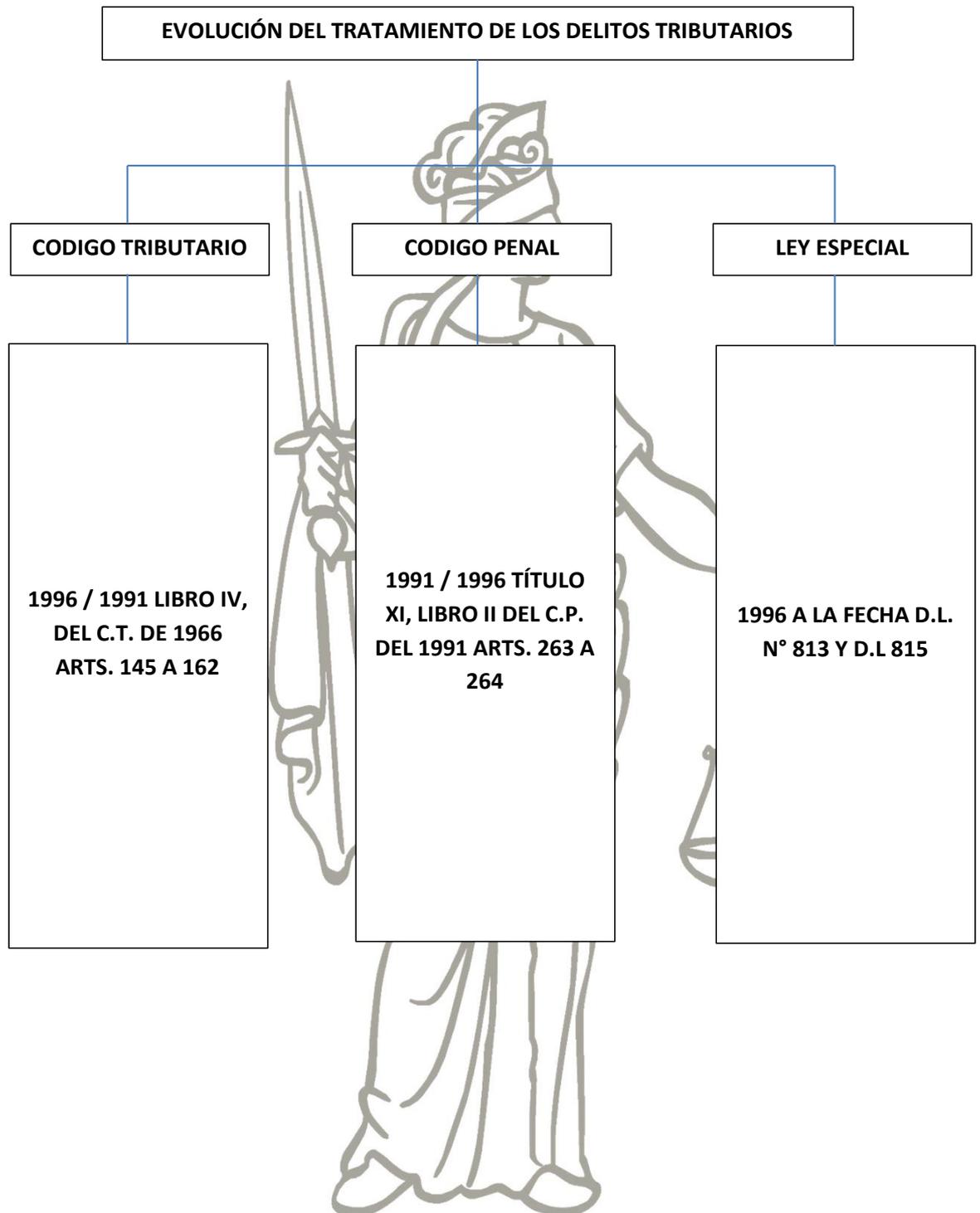


Figura N° 10 Evolución del tratamiento de los Delitos Tributarios

Fuente: elaboración propia según datos del Dr. Yube Ostos Espinoza 2013

A continuación, se mostrará la figura N° 11 D.L. 813 Delitos Tributarios:

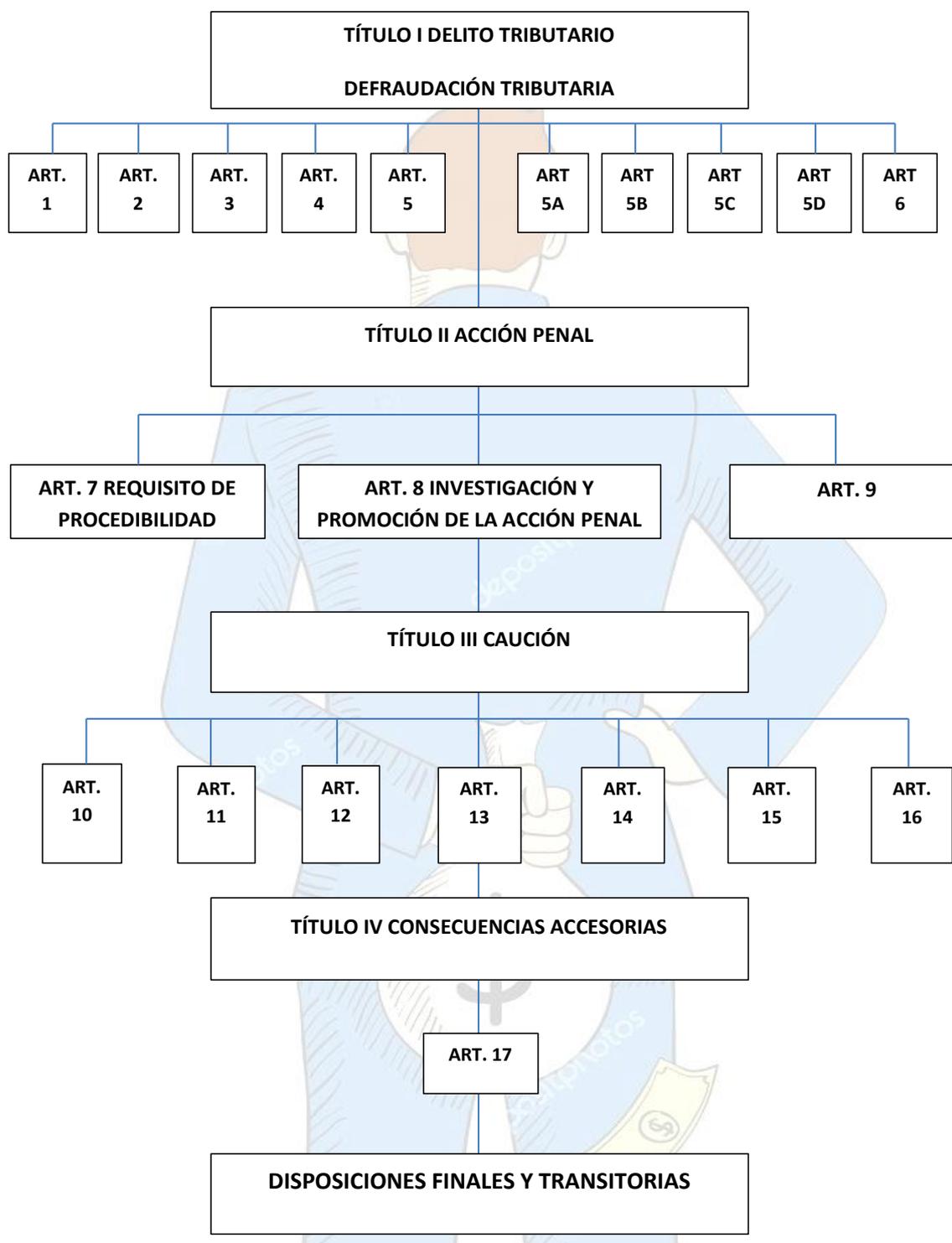


Figura N° 11 Estructura del Decreto Legislativo 813 Delitos Tributarios

Fuente: Elaboración propia según norma D.L. 813

De la figura N° 11 podemos señalar lo siguiente:

- a) Dejar de pagar todo o en parte de tributos que establezca la ley.
- b) son modalidades de defraudación tributaria: ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir tributos a pagar. También es una modalidad no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos.
- c) Cuando se simule la existencia de hechos que permitan gozar de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, devoluciones o cualquier otro tipo de beneficios. Así como también se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial.
- d) No llevar ni registrar libros contables, no anotar operaciones contables en sus diferentes formas, destruir u ocultar información relevante a la tributación.
- e) Proporcionar información falsa para inscribir o modificar datos en el RUC.
- f) Almacenar bienes para su utilización, distribución o venta en lugares no declarados a la SUNAT.
- g) Elaboración de comprobantes de pago sin autorización.
- h) Utilizar a varias personas para ocultar al deudor tributario, el tributo omitido que supere los 100 UIT. Así como también el agente que forme parte de una organización delictiva.
- i) La presente ley inhabilita según sea el caso, ejercer por cuenta propia, por tercero, profesión, comercio, contratos con el estado.
- j) Formalizar la investigación.
- k) Comunicación del indicio de comisión del delito tributario.
- l) Comunicación por parte del órgano administrativo tributario al ministerio público para cumplir con lo anterior.
- m) Desde el artículo 10 al 16 se habla de la caución que es un porcentaje que varía desde el 10% hasta el 50% de los montos defraudados.

n) También se establece medidas como el cierre temporal, clausura definitiva, cancelación de licencias y derechos, disolución de personas jurídicas y suspensión para contratar con el estado. (Vlex Perú, 2018).

1.2.12 El Error

Un error consiste en equivocaciones no intencionales que producen distorsiones en los estados financieros, tales como: errores aritméticos en los registros e información contable, descuido o interpretación equivocada de los hechos, o la aplicación errónea no intencional de la normatividad contable. (Wolters, 2016)

1.2.13 La Corrupción

Hasta hace relativamente poco tiempo, la corrupción era un concepto directamente ligado al sector público por la relevancia que daban los estudios e investigaciones a dicho ámbito; sin embargo, en los últimos años se ha ido aumentando el análisis de la corrupción sobre su presencia, influencia y consecuencias en la esfera privada empresarial. Los resultados pueden afirmar que la corrupción es un grave problema social, político, legal, económico y ético que afecta y debe preocupar tanto a instituciones públicas como a empresas privadas. (Argandoña, 2009).

A pesar de la magnitud del problema, aún persiste cierta indiferencia en el ámbito privado, al considerar que la corrupción no les afecta de forma directa, por lo que no dedican esfuerzos suficientes por contrarrestarla.

Las estrategias anticorrupción consideran tres esferas o niveles desde donde deben actuar las empresas: en primer lugar, representa una responsabilidad interna, pues afecta a la propia cultura de la empresa, su rentabilidad, capacidad de supervivencia, su relación con sus accionistas, directivos y empleados, clientes y proveedores; una responsabilidad externa respecto a sus deberes de cara a la sociedad civil, y una responsabilidad colectiva en su capacidad de organizarse con otras empresas para unir fuerzas en la lucha contra la corrupción y lograr resultados de mayor impacto. (Argandoña, 2009).

1.2.13.1 Definiendo Corrupción

Dado su carácter polifacético, lejos de tener un carácter universal existe una amplia variedad de definiciones sobre corrupción según desde qué ámbito se enfoque. Por lo cual, consideramos que antes de dar una definición concreta, conviene delimitar una serie de dimensiones comunes que podrían derivar en corrupción:

- a) Intercambio. La corrupción se basa en la interacción entre dos o más personas, entre las cuales una inicia o induce un acto corrupto y otra lo acepta. Se trata de un intercambio de beneficio -recompensa que suele suceder de forma voluntaria y con mutuo acuerdo.
- b) Violación de las normas. La corrupción es un comportamiento inmoral que va contra las normas legales y los valores morales.
- c) Abuso de poder. Los agentes corruptos utilizan su posición de poder y la autoridad conferida para su propio beneficio.
- d) Ausencia de víctimas directas. La corrupción no suele producir víctimas directamente; por el contrario, en un acto corrupto, todos los que participan pueden ganar. Las víctimas son los que están fuera de la relación de corrupción.
- e) Secretismo. Los agentes corruptos conforman una comunidad íntima, cerrada y oculta en la que acuerdan de forma secreta los objetivos y ventajas ilegales e inmorales de sus relaciones de intercambio.

Buscando ahora brindar alguna definición en base a las dimensiones antes expuestas, podemos partir desde una perspectiva general comúnmente citada en publicaciones al respecto que afirma que la corrupción es el abuso de una posición de confianza para la obtención de un beneficio deshonesto.

Partiendo desde una perspectiva más concreta, la corrupción es la acción y efecto de dar o recibir algo de valor para que alguien haga (o deje de hacer) algo, burlando una regla formal o implícita acerca de lo que se debe hacer, en beneficio del que da ese algo de valor o de un tercero. (Argandoña, 2009).

1.2.13.2 Formas de Corrupción

No hay una definición universal de corrupción, Esto se debe básicamente a que la corrupción se puede presentar en diferentes formas y en variedad de circunstancias. A continuación, consideramos importante mencionar brevemente una serie de elementos que representan las principales formas de corrupción que

pueden afectar directa o indirectamente a las empresas, y que recomendamos tener en cuenta, analizar y priorizar. Así, las principales formas de corrupción son las siguientes:

a) Soborno. Cuando la iniciativa la toma quien efectúa el pago. Algunos ejemplos podrían ser: una compensación económica por un motivo determinado, el porcentaje del valor de una operación comercial, un pago mensual por concepto de consultoría mientras el contrato esté en vigencia, etc.

b) Extorsión. Cuando la iniciativa la toma quien recibe el pago, sea de forma explícita o no. Ejemplo: una empresa es amenazada con la divulgación de información confidencial a cambio de una compensación económica.

c) Pagos de facilitación. Al ser una forma de corrupción, los pagos de facilitación son ilegales en muchos países. Pueden ser pagos exigidos por proveedores de servicios con el fin de garantizar o “facilitar” los servicios a los que la empresa tiene derecho, o bien pagos realizados por la empresa para “acelerar”, por ejemplo, la realización de un pedido, orden o entrega de bienes, el pago de una factura o concesión de permisos, etc.

En muchos países este tipo de pago es tan común que hasta se considera como algo “normal” o incluso obligatorio, por más que estén penalizados legalmente. Tanto los empleados y directivos de una empresa, como sus socios y demás stakeholders, han de tener claro cómo asegurarse de no realizar pagos de facilitación. Los más frecuentes suelen ser pagos de escasa cuantía a un funcionario para obtener más rápidamente algo a lo que se tiene derecho (como la expedición de un certificado, un pasaporte, una licencia, etc.).

d) Conflicto de intereses. El conflicto de intereses es más amplio que la corrupción, aunque a veces se mezclan. Este tipo de problema surge cuando se antepone un interés personal a los de la empresa, lo que puede derivar en acciones deshonestas y poco transparentes. En ocasiones, el beneficio personal puede suponer directa o indirectamente un perjuicio para la empresa. Un ejemplo: un empleado que acepta un pago para hacer un favor a un proveedor, en contra de los intereses de la empresa.

e) Abuso del patrocinio. Aunque es legítimo, puede ser también una forma de disimular la corrupción a través de contribuciones benéficas o patrocinios. El vincular el nombre de la empresa a un evento popular (como una actividad

deportiva, cultural, de ocio o benéfica, por poner algunos ejemplos) suele ser una práctica muy común en el mundo comercial; sin embargo, es importante asegurarse que dicha actividad se realice para el beneficio de la empresa únicamente, y no para el beneficio personal de empleados, directivos o terceros.

f) Contribuciones políticas dudosas. Similar a la anterior, pero ahora hablando de hacer una contribución a un partido político o a un candidato; resulta vital que la decisión se tome de forma transparente y con pleno consentimiento de la dirección. Es muy importante saber en qué momento se realiza esta contribución, ya que por más que sea legítima, puede ser vista como corrupción si, por ejemplo, la empresa está en proceso de negociación para obtener una licencia o un contrato público.

g) Lavado de dinero. Definiéndolo de una forma simple y sin entrar en términos legales, el “lavado” de dinero es el proceso de ocultar y/o disimular el origen ilegal de ingresos obtenidos por medios ilícitos para convertirlos en “capital legítimo” de una empresa. Este proceso de transformación es ilegal en la mayoría de países, aunque no en todos, por lo que una empresa con una política anticorrupción integrada deberá tener en cuenta este factor si se relaciona mediante operaciones de comercio exterior, por ejemplo, con organizaciones foráneas.

h) Nepotismo y favoritismo. Sobre todo, en referencia a la contratación y promoción del personal; como utilizar el poder de un cargo para favorecer, contratar o ascender de posición a un amigo, pariente o socio.

i) Manipulación de información. Se refiere al uso incorrecto de información privilegiada, como el acceso, difusión y/o venta de información clasificada de la empresa para beneficios particulares.

j) Abuso de pagos, regalos y favores. Un punto difícil de medir, ya que es una forma más sutil que utilizar dinero, pudiendo confundirse o camuflarse como un detalle legítimo de agradecimiento que muchas veces se ofrece abiertamente en el transcurso de la actividad comercial con el fin de fomentar buenas relaciones y marcar ocasiones especiales. Sin embargo, también pueden catalogarse como corrupción según el contexto y la intención con la que se realizan; por ejemplo, si se trata de un regalo costoso o lujoso brindado con la intención deliberada de obtener una mayor ventaja comercial y hasta quizás allanando el camino para siguientes regalos o favores futuros. (Argandoña, 2009).

De esta manera, resulta importante que la empresa defina a nivel interno las situaciones en que pueden o no aceptarse estos regalos o favores, e incluso llevar un registro de éstos, para proteger a la empresa y a las personas internas y externas con las que trabaja.

Dentro de este contexto pueden surgir diversos casos según las circunstancias. A continuación, apuntamos algunos que conviene tener en cuenta:

a) Ofrecer regalos a un empleado o directivo de una empresa cliente, no con el fin de obtener un favor específico, sino para que la persona se incline a conceder favores en el futuro, por si resulta necesario en algún momento.

b) Pagos (u otros tipos de recompensas) a los empleados o directivos de un fabricante, importador, mayorista o distribuidor con el fin de obtener un acuerdo, licencia o franquicia.

c) Pagos a directivos de una institución financiera con el objetivo de obtener un préstamo o garantizar condiciones más favorables en determinadas operaciones.

d) Pagos para obtener información privilegiada sobre las transacciones de una empresa que probablemente puedan influir en el precio de sus acciones, o para conocer información comercial como listas de clientes, know-how, precios, licitaciones, etc. Lo que también se conoce como venta de información privilegiada. Algunos de los métodos de empleados en estas prácticas pertenecen a la esfera de la corrupción corporativa, como la contratación de empleados o directivos de otras empresas para obtener dicha información, o sobornar a empleados o directivos de la competencia con el mismo fin.

e) Pagos a distribuidores al por menor (supermercados, hipermercados, grandes superficies, etc.) para obtener una posición privilegiada en los escaparates.

f) Pagos al director de recursos humanos de una empresa para asegurar la contratación o promoción de un empleado o directivo.

g) Pagos a profesionales independientes que tienen tareas específicas (contadores, auditores, consultores, analistas financieros, etc.) para inducirlos a modificar su valoración y actuar de forma contraria a lo que deberían.

h) Pagos a periodistas para que las noticias respecto a la empresa tengan un tono positivo y favorable. (Argandoña, 2009).

Como se puede observar lo que define la corrupción no es sólo el hecho de que sea oculto o que se haga efectivo un pago, sino la acción equivocada del empleado

o directivo respecto a su compromiso con la empresa. En otras palabras, la corrupción se refiere a la deslealtad en la toma de decisiones del empleado o directivo, que buscará sus propios beneficios en vez de los de la empresa. (Argandoña, 2009).

1.2.13.3 Clasificación De La Corrupción

Para poder comprender la magnitud de esta problemática. Podemos diferenciar las siguientes clases de corrupción:

a) Por su naturaleza

- Corrupción política. Se puede observar en las altas esferas de decisión e involucran a los funcionarios públicos que ejercen funciones de poder político (congresistas, ministros, presidentes y otros).
- Corrupción burocrática o administrativa. Afecta los niveles intermedios y bajos de los organismos públicos. En este sentido, ya no involucra funcionarios con capacidad de decisión, sino funcionarios encargados de la ejecución de las normas y del trato con los ciudadanos.

b) Por su grado de desarrollo

- Corrupción individual o directa. Se produce cuando los actos de corrupción y sus actores pueden ser identificados de forma clara. En otras palabras, el actor opera directamente sin la intervención de una red de corrupción. El ejemplo más claro de esto es la corrupción manifiesta en las “coimas” a los policías de tránsito.
- Corrupción sistémica o institucionalizada: se caracteriza por estar generalizada y se manifiesta en múltiples esferas a través de redes de corrupción. De esta manera, es difícil determinar a todos los agentes que intervienen. Este tipo de corrupción se propaga fácilmente y provoca la ausencia de valores, lo que vuelve confusa la diferencia entre lo correcto e incorrecto. (Montoya, 2015).

1.2.13.4 Actores De La Corrupción

Los principales actores de la corrupción y su rol en la comisión de actos de corrupción en el sistema de justicia son:

a) Los órganos de decisión política y ejecutiva: determinados mandos directivos encargados de diseñar, controlar y mantener las situaciones de irregularidad que propician los actos de corrupción.

b) Los magistrados y fiscales: determinados jueces y fiscales de toda jerarquía interna representan muchas veces los funcionarios de jerarquía más alta en las redes de corrupción del sistema de justicia. Sus actos de corrupción consisten, mayoritariamente, en la venta de fallos, agilización o dilatación de los procesos judiciales y en las preferencias en los procesos. Los sobornos usualmente se manifiestan a través de viajes, favores sexuales y/o cursos de especialización.

c) El personal auxiliar del Poder Judicial y el Ministerio Público: compuesto por secretarios, relatorías y asistentes técnicos. Se vinculan con la corrupción esencialmente mediante el tráfico de influencias (vínculos de conexión con los magistrados y fiscales), pero también a través de la modificación de documentos y sobornos para ejercer presión en la dilación de procesos o en su agilización. En el fuero penal, los ambientes posibilitan una relación directa y libre con los abogados litigantes, facilitando los actos de corrupción.

d) Las mesas de parte, compuestas por diversos funcionarios o servidores públicos encargados de recibir los documentos dentro de un proceso o investigación. Constituyen el primer acceso a la estructura del sistema de justicia. Su relación con la corrupción consiste en el tráfico de la documentación. También es frecuente el tráfico de información, ya sea adelantando decisiones judiciales o con la divulgación de información confidencial.

e) La Policía Nacional del Perú, en su relación con el sistema judicial, se encuentran todos los miembros del cuerpo policial encargados de colaborar con la investigación fiscal. Con el Código de Procedimientos Penales, el nexo con la corrupción en la labor policial se encontraba principalmente en la redacción de los atestados policiales y ocultamiento de pruebas. Si bien con el Código Procesal Penal esto ha cambiado relativamente, todavía se mantiene el vínculo entre la policía y la corrupción a través de la redacción y manipulación de pericias y el aprovechamiento

de la condición de personal de seguridad de magistrados y fiscales para traficar con influencias.

f) Los abogados al paso, diversas acciones de corrupción utilizan estos profesionales que consisten en ubicar letrados de su confianza en determinadas dependencias judiciales y fiscales; e incorporación de procuradores con vínculos en el sistema judicial. A ello se suma que los estudios de abogados suelen utilizar los logros académicos de sus miembros como estrategias para lavarse la cara.

g) El personal de ejecución de sentencias, se despliega en el tratamiento y permanencia de los reos en la cárcel, específicamente en el sistema de calificaciones para internos procesados y sentenciados.

h) Los litigantes: se trata de personas representadas por los abogados. (Montoya, 2015).

1.2.14 Técnicas De Corrupción

Las técnicas de corrupción son la muestra en el escenario práctico de los actos de corrupción. Procedo a enumerar brevemente las técnicas de corrupción más usuales en el sistema de justicia peruano.

a) Coimas.

b) Lobbies.

c) Redes ilícitas.

d) Acciones de acaparamiento.

e) Redes de información.

f) Estilos de prevaricato; magistrados que aprovechan de su condición para extorsionar a otros operadores de justicia y a las partes del proceso.

g) Intercambio de favores.

h) Elaboración de borradores de dictámenes y resoluciones judiciales por parte de los abogados defensores.

i) Vulnerabilidad en la situación laboral de los operadores de justicia (provisionalidad de los cargos, elecciones basadas en criterios subjetivos, discrecionalidad de los presidentes de las cortes judiciales para integrar salas y elegir magistrados suplentes, promociones no fundamentadas en la OCMA).

j) Manejo arbitrario de la asignación de expedientes.

k) Nepotismo. (Montoya, 2015).

1.2.15 ¿Por qué las empresas deben rechazar la corrupción?

Las empresas pueden emprender iniciativas de lucha contra la corrupción por diversas razones, pero básicamente vinculadas a dos grandes caminos: uno más cercano a los principios y valores morales, que sería una actitud por convicción; y otro más relacionado con los costes derivados de penas legales y pérdidas económicas, que sería más una medida por coerción, por ejemplo, una respuesta ante el riesgo que aparezcan auditores externos para investigar la empresa ante denuncias por corrupción. (Argandoña, 2009).

Si recogemos información según los diferentes casos acaecidos a nivel mundial en las últimas décadas, las empresas donde se desarrollan prácticas corruptas encuentran “beneficios” a corto plazo; sin embargo, no son capaces de alzar la vista y comprender que la corrupción es un verdadero obstáculo para el desarrollo y crecimiento empresarial y que las consecuencias reales sólo se podrán vislumbrar a mediano o largo plazo, traduciéndose en perjuicios muy altos, que pueden acabar por hundir a la empresa, y que además las consecuencias repercuten en el ámbito empresarial, la economía nacional e incluso el plano mundial. (Argandoña, 2009). En los últimos años se han hecho públicos escándalos de corrupción en la comunidad empresarial, por lo que se deduce que la eliminación de la corrupción está considerándose, cada vez más, como una prioridad. En esta investigación explicaremos a qué consecuencias se enfrenta una empresa corrupta y expondremos una serie de consejos para evitar y enfrentar la corrupción.

Incurrir en actuaciones corruptas es una estrategia equivocada, porque la ventaja competitiva que puede adquirir la empresa corrupta es poco sostenible y muy costosa a mediano y largo plazo. Una conducta que puede ser económicamente rentable cuando se practica por primera vez, deja de serlo cuando se repite y hay que llevar a cabo prácticas corruptas de forma habitual; el mantenimiento de este tipo de acciones es crecientemente costoso y los “beneficios” recibidos a corto plazo no son suficientes para cubrir las necesidades económicas de la empresa a mediano o largo plazo. (Argandoña, 2009).

Descuidar las ventajas duraderas, basadas en calidad, innovación o calidad del servicio, para pasarse a canales mucho más endeble, suele ser síntoma de falta

de calidad en la dirección. En breve: una empresa que funciona a base de prácticas corruptas, es una empresa que no tiene control de sí misma.

1.2.16 Riesgos generales que están ligados a la corrupción

Resulta difícil valorar las consecuencias de la corrupción, ya que muchas veces se escapan del control de la propia empresa, abarcando además niveles personales, legales y sociales. A continuación, distinguimos algunos riesgos generales que están muy ligados a las consecuencias de la corrupción, entre los principales podemos mencionar:

a) Riesgos personales. La corrupción afecta de forma directa al personal de la empresa, que ve lesionada su dignidad e integridad moral, y pierde la confianza en la dirección, la compañía. Una mancha por corrupción en el historial de un empleado o directivo puede arruinar su carrera y reputación, y tener consecuencias penales (como multas y hasta prisión), civiles y sanciones laborales. Según los casos, algunos empleados querrán sacar provecho de los beneficios obtenidos; otros bajarán su rendimiento e iniciativa en la empresa ante su disconformidad con lo que ven, mientras otros –quizá los mejores y definitivamente los más honestos– optarán por abandonar la empresa.

b) Riesgos empresariales. Una empresa corrupta suele caer en la falsedad contable y fiscal, viendo reducida su transparencia y deteriorada su reputación, además de la posibilidad de ser incluida en listas negras de ciertas organizaciones públicas. Asimismo, reduce su capacidad de supervivencia y rentabilidad futura, al aumentar los costes de hacer negocios a largo plazo, poniendo en peligro las operaciones comerciales al impedir el acceso a proveedores como gobiernos o bancos de desarrollo. Estudios hechos por el Banco Mundial o Ernst & Young resaltan que los costes de corrupción repercuten en las empresas en la pérdida de oportunidades comerciales y multas o sanciones diversas. Así, a largo plazo, el dinero gastado en corrupción resulta una pérdida para la empresa. Además, una vez dentro del terreno de la corrupción, es muy difícil poder salir.

c) Riesgos económicos, sociales y legales. Las diferentes prácticas de corrupción son ilegales en la mayoría de países, por tanto, en caso de salir a la luz uno o varios casos de corrupción, la empresa involucrada deberá pagar altas sumas de dinero en función de penalizaciones legales y sanciones financieras, pérdida de licencias,

incluso conlleva el riesgo de una condena a prisión de los empleados y directivos involucrados, y además puede generar un clima de inseguridad en el país, ahuyentando a la inversión extranjera, limitando el crecimiento del empleo y el desarrollo sostenible. La legislación anticorrupción internacional está consolidándose en los últimos años, creando organismos y plataformas que participan activamente en la lucha contra la corrupción en países desarrollados y en desarrollo, y en distintas esferas: pública y privada. Incluso si la acción se desarrolla en un tercer país y por un agente independiente, las repercusiones legales pueden afectar a la propia empresa en el país de origen. (Argandoña, 2009).

1.2.17 Beneficios que se obtienen al luchar contra la corrupción

A continuación, se indicará algunos beneficios que pueden obtener las empresas que mantienen una posición contraria a la corrupción y manejan una estrategia para evitarla y combatirla:

- a) Contar con la reputación de ser una empresa ética aumenta las posibilidades de acceder a nuevos mercados y aliarse con otras empresas u organizaciones públicas o privadas.
- b) La imagen transparente hace a la empresa más atractiva para las instituciones financieras, lo que involucra el manejo de cuentas, transacciones bancarias, acceso a créditos, etc.
- c) Un historial de integridad mejora las posibilidades de obtener contratos o licencias públicas.
- d) Con una estrategia anticorrupción bien definida y conocida por todos los empleados, directivos y stakeholders de la empresa, estarán mejor protegidos contra los riesgos y costes mencionados antes.
- e) Una empresa honesta fomenta buenas relaciones laborales y un entorno cómodo y agradable para trabajar.
- f) Si está sopesando la posibilidad de vender la empresa, una buena imagen y reputación ayuda para hacerla más atractiva a potenciales compradores.
- g) Una empresa firme contra toda forma de corrupción reduce de forma significativa el riesgo de sobornos, chantajes, regalos o incentivos. Una empresa que cedió a la presión, aunque sea una vez, recibirá posteriormente demandas de corrupción cada vez mayores. Es un círculo vicioso del que resulta muy difícil salir.

h) Si su empresa pretende formar parte de una cadena de suministro como proveedor de grandes empresas, éstas querrán saber si tiene implantado un programa de lucha contra la corrupción en vigor, ya que las multinacionales están sujetas a leyes y requisitos que a su vez extienden a sus proveedores. Si no dispone de un programa anticorrupción, es menos probable que su empresa sea seleccionada como proveedora de una multinacional. (Argandoña, 2009).

El mundo empresarial ha sido testigo de una serie de escándalos éticos en los últimos años, donde directivos de empresas como Worldcom, Enron o Parmalat, entre otras, han sido descubiertos por falsificar cuentas, ocultar información a sus superiores y utilizar los fondos de la empresa para fines personales. En varios países donde la corrupción tiene una amplia presencia, existen organizaciones locales y grupos de presión que trabajan desde hace décadas para combatirla, mientras que recientemente la lucha legal internacional contra la corrupción ocupa cada vez un lugar más importante, a través de la creación de una serie de convenciones y normatividad de lucha contra la corrupción a nivel internacional, las cuales repasaremos con mayor detalle en el siguiente apartado.

La corrupción tiene un impacto negativo en las empresas, los gobiernos, la sociedad y la economía, donde unos se benefician a costa de pérdidas de otros. El sector privado forma parte del problema de la corrupción (sujetos de extorsión, actores de soborno), pero lo interesante radica en que pueden también ser parte de la solución, por ejemplo, compartiendo responsabilidades y uniendo esfuerzos para encontrar las formas más eficaces para combatir la corrupción.

Los escándalos en el mundo corporativo, ya sean por corrupción, soborno, fraude o simple avaricia, generan un impacto significativo en la economía en su conjunto. Porque, por lo general, se trata de empresas que han alcanzado el liderazgo económico dentro de su sector. Por lo tanto, cuando caen, no solo arrastran a sus directivos a la cárcel, afectando a sus clientes y consumidores, sino que golpean toda una cadena de pagos y suministros.

A continuación les mostrare los cinco casos de escándalos financieros con mayor trascendencia a nivel mundial.

Escándalos financieros más relevantes a nivel mundial



CASO BERNARD MADOFF (INVERSIONISTA)

* AÑO: 2008. * DEFRAUDADOR: Bernard Madoff.

* MONTO: 65,000 Millones de USD. *MODALIDAD: Estafa Piramidal.

CONDENA: 150 años de cárcel.

CASO: ENRON (INDUSTRIA ENERGÉTICA)

* AÑO: 2001 *DEFRAUDADORES: Ken Lay-Skinning

*MONTO: 638 Millones de Euros.*MODALIDAD: Fraude contable.

*CONDENA: 45 a 275 años de cárcel.



BARINGS



CASO BARINGS BANK (ACTIVIDAD BANCARIA)

* AÑO: 1995.*DEFRAUDADOR: Nick Leeson.

* MONTO: 827 Millones de Libras Esterlinas. * MODALIDAD: Manipulación Contable.

*CONDENA: 6 años de prisión.

CASO: WORLDCOM (TELECOMUNICACIONES)

*AÑO: 2002. *DEFRAUDADOR: Bernard Ebbers.

*Monto: 180,000 Millones de dólares. * MODALIDAD: Fraude Contable.

* CONDENA: 25 años de prisión



CASO: PARMALAT (INDUSTRIA LACTEA)

*AÑO: 2003 * DEFRAUDADORES: C. Tanzi/F. Tonna

MONTO:4,000 Millones de Euros. MODALIDAD: F. Contable

*CONDENA: 18 años de cárcel.

Figura N° 12 Casos de Fraudes Financieros más relevantes en el mundo

Fuente: elaboración propia según datos de David López Cobia 2017

1.2.18 Normatividad Internacional Contra la Corrupción

Entre las principales tenemos:

- a) Convención interamericana contra la corrupción del 29 de marzo de 1996 ratificada por el Perú el 24 de marzo de 1997 mediante DECRETO SUPREMO 012-97-RD.
- b) Convención de las naciones unidas contra la corrupción (2003) resolución 58/4 de la asamblea general del 31 de octubre del 2003 ratificada por el Perú el 20 de octubre de 2004 mediante DECRETO SUPREMO 075-2004-RE.
- c) Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) del 21 de noviembre del 1997 adoptada por el Perú en la misma fecha.
- d) Convención de las naciones unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos resolución 55/25 del 15 de noviembre de 2000 ratificada por el Perú el 20 de noviembre de 2001 mediante RESOLUCIÓN LEGISLATIVA 27527 del 04 de octubre del 2001.
- e) Plan andino de la comunidad andina de naciones de lucha contra la corrupción suscrita por el Perú el 13 de junio de 2007.
- f) Declaración de seguridad en las américas del 28 de octubre de 2003. (IDEHPUCP, 2017)

1.2.18.1 Otros instrumentos Internacionales

- a) Plan de acción contra la corrupción en Asia y el Pacífico, elaborado por el Asian Development Bank (ADB) y la Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) aprobada el 30 de noviembre del 2001.
- b) Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la corrupción aprobada el 11 de Julio de 2013.
- c) Convenio civil sobre la corrupción del Consejo de Europa aprobada el 04 de noviembre de 1999.

- d) Convenio penal sobre corrupción del consejo de Europa adoptada el 27 de enero 1999.
- e) Protocolo contra la corrupción comunidad de desarrollo del África austral aprobación el 14 de agosto de 2001.
- f) Convenio centroamericano para la prevención y represión de los delitos de lavado de dinero y activos relacionados con el tráfico ilícito de drogas y delitos conexos adoptado el 11 de Julio de 1997.
- g) Convención general de la unión europea contra la corrupción suscrita el 27 de mayo de 1997.
- h) Convenio de la unión europea relativo a la lucha contra actos de corrupción en los que estén implicados funcionarios del 25 de junio de 1997.
- i) Decisión de la unión europea relativa a una red de puntos de contacto en contra de la corrupción decisión 2008/852/JAI.
- j) Declaración sobre la cooperación internacional para la prevención y la justicia penal en el contexto del desarrollo (1990) decisión 2008/852/JAI.
- k) Declaración de la organización de las naciones unidas sobre la corrupción y el soborno de las transacciones comerciales internacionales (1996) decisión 2008/852/JAI.
- l) Código internacional de conducta para los funcionarios o titulares de cargos públicos del 28 de enero de 1997.
- m) Declaración de Quito sobre desarrollo social y democracia frente a la incidencia de la corrupción del 08 de junio de 2004. (IDEHPUCP, 2017).

1.2.19 Breves Apreciaciones Sobre Las convenciones Anticorrupción

De la normativa internacional mencionaremos tres de las más importantes:

- a) Convención Interamericana Contra La Corrupción. Esta Convención, es el primer instrumento jurídico internacional en su tipo. Reconoce expresamente la trascendencia internacional de la corrupción y la necesidad de contar con un instrumento que promueva y facilite la cooperación entre los países para combatirla. Los propósitos de esta Convención son:

- Promover y fortalecer el desarrollo de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción.
- Promover, facilitar y regular la cooperación entre los Estados a fin de asegurar la eficacia de las medidas y acciones para prevenir, detectar, sancionar y erradicar los actos de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas y los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio. (Departamento de cooperación jurídica, 2011).

Entre los aspectos fundamentales de esta convención podemos señalar:

- Esta Convención reconoce que la corrupción no podrá ser solucionada únicamente con acciones represivas, sino que es necesario que los estados adopten medidas preventivas orientadas a modernizar las instituciones de gobierno y a eliminar las causas de la corrupción o las condiciones que la propicien. De igual manera, la Convención concibe la lucha contra la corrupción como un proceso y no como el resultado de acciones puntuales. Por lo tanto, el esfuerzo debe ser permanente y de desarrollo progresivo.
- Otro aspecto fundamental que destaca este instrumento es el reconocimiento de que los esfuerzos para combatir la corrupción deben hacerse mediante la coordinación y el compromiso de todos los actores, y no únicamente desde el Estado. En particular, reconoce la importancia y necesidad de la participación de la sociedad civil en esta lucha.
- La Convención Interamericana contra la Corrupción establece la extradición de personas por delitos de corrupción; la cooperación y la asistencia entre los Estados a fin de obtener pruebas y la realización de otros actos necesarios para facilitar los procesos y actuaciones referentes a la investigación o juzgamiento de actos corruptos. Asimismo, facilita los mecanismos para la identificación, rastreo, confiscación y decomiso de bienes derivados de actos corruptos. Además, exhorta a los países a evitar que el secreto bancario pueda ser utilizado para encubrir o este tipo de actos. (Departamento de cooperación jurídica, 2011).

b) Convención de las Naciones Unidas Contra La Corrupción. Esta convención reconoce que una función pública eficiente y transparente es la base de un buen gobierno. Asimismo, indica que, para evitar los efectos nocivos de la corrupción, es

indispensable que sus normas sean aplicables también al sector privado y se involucre a la sociedad en el diseño e implementación de estrategias en la materia.

Los propósitos de esta convención son:

- Adoptar medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente la corrupción, así como el fortalecimiento de las normas existentes.
- Fomentar la cooperación internacional y la asistencia técnica en la prevención y la lucha contra la corrupción.

El aspecto fundamental de esta convención es:

- El tratamiento que otorga a los fondos provenientes de actos de corrupción desviados de las arcas públicas nacionales a terceros países. La recuperación de activos es fundamental, ya que estos fondos son propiedad del Estado y es indispensable su reincorporación a los países de los que fueron sustraídos, lo que obliga a los Estados Parte a brindar mayor cooperación para prevenir y detectar movimientos de fondo. (Secretaría de la función pública, 2012).

c) Convención Para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros En Transacciones Comerciales Internacionales. La Convención Anticohecho de la OCDE es un acuerdo internacional suscrito por países que establecen medidas para disuadir, prevenir y penalizar a las personas y a las empresas que prometan, den o encubran gratificaciones a funcionarios públicos extranjeros que participan en transacciones comerciales. Es el único instrumento internacional que centra sus preocupaciones en la oferta de la corrupción ya que sobornar a funcionarios públicos para obtener ventajas en el comercio internacional socava la gobernabilidad, el crecimiento económico y la competitividad en los mercados. Los propósitos de esta convención son:

- Eliminar la competencia desleal generada por gratificaciones extraoficiales.
- Castigar o penalizar a las empresas y a las personas que prometan u otorguen pagos a oficiales extranjeros con el fin de favorecer y beneficiar sus negocios.

Entre los aspectos fundamentales de esta convención tenemos:

- Esta Convención busca prevenir la realización de actos de cohecho en transacciones comerciales internacionales de los países signatarios y

promueve el establecimiento e imposición de sanciones a servidores públicos, personas, empresas y profesionales que encubran o participen en un acto de esta naturaleza. A través de ella, se define el delito, la base jurisdiccional, las disposiciones secundarias y la organización de la cooperación mutua entre los estados miembros en asuntos de apoyo y extradición.

- Esta Convención exige que las leyes anticohecho de los países signatarios se apliquen no sólo a particulares, sino también a las empresas, lo cual es clave para que éstas tengan responsabilidad ante las leyes de los actos de corrupción que se lleven a cabo para su beneficio. Además, los Estados miembros tienen la obligación de tipificar el cohecho internacional en las legislaciones nacionales y se comprometen a establecer sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias para el delito de soborno extranjero las cuales deben ser, al menos, comparables a las sanciones por soborno de funcionarios públicos nacionales.
- La Convención también exige eliminar la deducción fiscal de los pagos de soborno, incluir jurisdicción sobre actos de corrupción cometidos en el país y en el extranjero y tomar medidas para garantizar que las decisiones para investigar o juzgar los casos de cohecho no estén influenciadas por consideraciones de interés económico. En este sentido, se deben prohibir las prácticas de contabilidad y auditoría que facilitan el ocultamiento de prácticas corruptas. Al igual que las otras convenciones, la Convención de la OCDE insta a proporcionar asistencia técnica jurídica a los demás Estados parte para investigar y perseguir los actos de cohecho en el extranjero. (Secretaría de la función pública, 2012).

1.2.20 Principales Leyes Anticorrupción A nivel Mundial

Es importante recalcar que no solo organismos internacionales se preocupan por este flagelo, también existe una corriente de países que va en crecimiento y que aplican determinada normativa para luchar con este fenómeno globalizado.

Los países están sujetos a normas y políticas de carácter internacional que tienen el propósito de prevenir, frenar o controlar la corrupción. Éstas están enfocadas principalmente en el sector gubernamental.

Principales Leyes anticorrupción a nivel mundial



Figura N° 13 Ejemplos de leyes anticorrupción en todo el mundo

Fuente: Elaboración propia según guías anticorrupción para compañías Abbott 2010

De la figura N° 13 podemos destacar las siguientes leyes:

a) La Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero. La Ley de Prácticas Corruptas Extranjeras, mejor conocida por sus siglas en inglés “FCPA”, representó la decisión del Congreso de los Estados Unidos de América a determinar que la competencia en los mercados extranjeros debe de estar basada en méritos a la calidad de precios y productos en lugar de basarse a pagos a líderes políticos extranjeros cuya procedencia sea cuestionable.

La FCPA tiene dos enfoques principales respecto de: la divulgación y la prohibición. El enfoque sobre la divulgación constituye la primera parte de la Ley y contiene disposiciones sobre contabilidad y registros. Esta sección establece que una corporación debe de mantener registros precisos de todas las transacciones que lleve a cabo. El segundo enfoque el enfoque prohibitivo de la FCPA prohíbe el soborno realizado por las empresas de E.U. a funcionarios extranjeros.

De manera específica, la Ley prohíbe a las compañías americanas y a sus representantes la utilización del correo u otro medio de comercio interestatal para llevar a cabo un pago ilícito a un funcionario extranjero o un político para utilizar su poder o influencia para ayudar a que la firma americana obtenga o conserve negocios para sí misma o para cualquier otra persona. (Antilavadodenedinero.com, 2018).

b) Ley Contra El Soborno del Reino Unido. La UK Bribery Act (UKBA). Es una ley dictada por el Parlamento del Reino Unido que pretende robustecer la normativa antisoborno. En efecto, ha sido calificada como la más dura, a nivel mundial, de las legislaciones comparadas en este tema: establece penas privativas de libertad de hasta 10 años y su aplicación es casi universal: solamente es necesario que se constate la situación de hecho sancionada por la UKBA por un individuo u organización que esté de algún modo relacionado con el Reino Unido. Al respecto, cabe desde ya destacar que el artículo 12 de la UKBA determina la jurisdicción sobre las contravenciones (incumplimientos) de los artículos 1, 2 y 6 cometidas dentro del Reino Unido (artículos que establecen los delitos de soborno y cohecho a un funcionario público extranjero, respectivamente), pero extiende su jurisdicción

a las contravenciones cometidas fuera de él, cuando son ejecutadas por personas de nacionalidad británica o que residan en el Reino Unido.

A su vez es sumamente relevante tener presente que el artículo 7, relativo a la responsabilidad corporativa, no establece estas limitaciones a su alcance: el artículo 12 N° 5 prescribe (ordena) al respecto que no importa si estos actos de cohecho han sido cometidos dentro o fuera del Reino Unido, sólo requiere que la organización responsable realice toda o parte de su actividad comercial dentro del Reino Unido. Como principio general, puede afirmarse que una organización no será responsable por casos particulares de cohecho, cuando demuestre que ha tomado resguardos adecuados para evitarlos. Será la empresa quien deberá probar que ha implementado los mecanismos apropiados para evitar la corrupción en cada caso.

Entre los fundamentos destacables de esta ley podemos mencionar:

- Sólo se relaciona con el soborno, y no con otros crímenes de cuello blanco.
- La organización puede resultar responsable por fallar en la prevención de que una persona cometa cohecho en su nombre, pero sólo si esa persona realiza servicios para esa entidad (es muy improbable que la organización resulte responsable simplemente por actos de una persona que solamente proporciona suministros a la empresa).
- Los facilitation payments (pagos de facilitación) son pagos que inducen a un funcionario a realizar funciones rutinarias que ellos están de igual modo obligados a ejecutar. Aquellos actos, quedan todos comprendidos y son sancionados por la UKBA. Los analistas se fijarán celosamente en todas las circunstancias que rodean los hechos a efectos de determinar si en los hechos un determinado pago corresponde o no a un soborno.

Como podemos observar existen tantos esfuerzos multiplataforma a nivel intercontinental, continental, regional, nacional, local, que a pesar de todas estas normativas la corrupción no cesa. Al contrario, a medida que la economía evoluciona este fenómeno se transforma y se va enquistando en nuestra sociedad y que al aparecer le quiere ganar la partida. (Boffil, M. & Alvarez, J., 2011).

1.2.21 La Corrupción y la Realidad en el Perú

Luchar contra la corrupción implica tomar decisiones técnicas y operativas, pero sobre todo es imprescindible el compromiso político al más alto nivel del Estado peruano. Estas decisiones deben ser acciones concretas y específicas que propicien resultados valiosos para la población y fortalezcan el Estado democrático de derecho.

La formulación de una estrategia debe estar fundada en criterios teóricos que dialoguen con los ámbitos de respuesta política tanto preventiva, normativa, institucional como de control; y debe ser concordante con la evidencia existente o por generar sobre las prácticas y tipos de corrupción imperantes. En ese sentido, crear indicadores o informes sobre el cumplimiento, avance o agendas pendientes resulta un asunto prioritario en los distintos países de la región que han adoptado políticas y estrategias de lucha contra la corrupción.

Una idea extendida de la corrupción es aquella que se entiende simplemente como una desviación de recursos públicos en beneficio privado; en otros casos, como una falta ética; y también como un problema exclusivamente público, como la antinomia de una conducta social esperada que afecta a la institucionalidad democrática. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Sin embargo, teniendo en cuenta los actuales casos de corrupción, podemos afirmar que el Estado requiere del sector privado y de la sociedad civil como aliados y socios estratégicos para enfrentar este flagelo. La participación de estos tres actores institucionales es fundamental al momento de plantear soluciones, definir rumbos, consolidar un compromiso político de ancha base y elaborar una estrategia de lucha integral; así como también por supuesto al momento de medir los avances de las políticas públicas en ese terreno.

1.2.21.1 Enfoques de la corrupción

Existen cuatro grandes enfoques de lucha contra la corrupción. Cada uno comprende diferentes objetos, instituciones, técnicas, tecnologías y actores especializados. A continuación, detallamos dichos enfoques:

a) El enfoque de la prevención se concentra en medidas como la reducción de tiempo de los trámites públicos, salarios acordes con la función desempeñada, la rotación de funcionarios, campañas de sensibilización, estrategias de capacitación a funcionarios y ciudadanos, sistemas de monitoreo y rendición de cuentas, control exhaustivo de la situación patrimonial de los funcionarios, implementación de sistemas de protección al denunciante, la evaluación y mitigación de riesgos, el control de las redes de lobbies a través de los registros de agentes intermediarios, registro de visitas, y los acuerdos interinstitucionales de buenas prácticas en el ejercicio de influencias. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Eso no significa que las medidas de control y sanción hayan desaparecido o tengan que desaparecer, sino más bien que la propuesta de respuesta política es más balanceada, combina instrumentos de prevención como de control y sanción.

Uno de los objetivos más importantes es involucrar dentro del aparato preventivo tanto a los actores sociales honestos como a los deshonestos, y evitar medidas que desincentiven a los que participaron en actos corruptos a denunciar los hechos, por las consecuencias negativas para sí mismos. Son medidas, y esto es lo importante, que no buscan cambiar los valores o estructuras mentales de los sujetos, sino modificar la expectativa por parte del agente respecto del tipo de respuesta sistémica, al variar, simplemente, las reglas procedimentales. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

b) El enfoque de combate y lucha contra la corrupción se concentra en la represión de todo comportamiento corrupto, y esto deja abierta la posibilidad de que si una de las partes quiera denunciar un arreglo se le ofrezca la protección, las garantías y los incentivos para hacerlo. Asimismo, implica la necesidad de invertir esfuerzos para desestructurar el crimen organizado, especialmente el crimen organizado transnacional, el cual se corresponde con el nuevo paradigma del derecho penal que es el crimen transnacional porque trasciende la frontera de un país. Es evidente que para ello se necesitan esfuerzos sobre todo en lo que respecta el monitoreo, detección y captura de dinero proveniente del lavado de activos y de negocios ilícitos. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

c) El enfoque de fortalecimiento institucional se dirige a la reforma de los procedimientos administrativos, agilización de trámites, rendición de cuentas, etc. La idea básica es generar una estructura que, por sí misma, desaliente la corrupción, independientemente de si los funcionarios son intrínsecamente más o menos corruptos. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

d) El enfoque normativo se centra en la adecuación de normas, firma de tratados y de acuerdos. Este enfoque es indisoluble de cualquier política anticorrupción, sea que esta privilegie más la dimensión preventiva o la de combate y control. La importancia de legislar en materia anticorrupción tiene que ver con la institucionalización de paradigmas comunes. La corrupción supone la normalización de prácticas ilícitas, la confianza y complicidad con otros agentes y, cuando es endémica, con una creciente expectativa de que el sistema actuará en consecuencia con fines subalternos. La probabilidad de desalentar estos ilícitos y abrir el camino para una respuesta coordinada es mayor cuando el sistema cuenta con un marco jurídico anticorrupción que cuando carece de él. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.21.2 Plan Nacional De Lucha Contra La Corrupción DS N° 119-2012-PCM

El Plan anticorrupción pretendió dotar a la administración pública de herramientas que permitan la prevención, investigación y sanción a la corrupción en todas sus formas. De esta manera, el Plan anticorrupción se concibió en torno a un objetivo general: Contar con un Estado transparente que promueve la probidad en el actuar público y privado; y garantiza la prevención, investigación, control y sanción efectiva de la corrupción en todos los niveles. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

La estructura del plan nacional de lucha contra la corrupción está conformada por 5 objetivos, 15 estrategias y 55 acciones, que constituyen un documento que, al menos en su estructura y formulación, resulta un instrumento con mayores ventajas que el Plan anterior que rigió la actuación gubernamental durante el periodo 2008-2011 y debería convertirse en el instrumento más importante del Estado para dar algunos pasos adelante en la prevención y represión de las graves y extendidas prácticas de corrupción. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.21.3 Política Nacional De Integridad y Lucha Contra La Corrupción

Con el D.S. 092-2017-PCM del 14 de Setiembre se promulgo la Política Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción, importante instrumento propuesto por la Comisión de Alto Nivel Anticorrupción (CAN), que establece los objetivos, lineamientos y estándares que deben cumplir las instituciones del Estado para promover la integridad, prevenir y sancionar la corrupción.

Es importante señalar que es la primera vez que nuestro país cuenta con una política pública en materia de integridad y lucha contra la corrupción, construida de forma participativa con el sector público, privado y la sociedad civil, que contribuye a profundizar la coordinación de la acción del Estado para hacer frente a la corrupción en todas sus manifestaciones. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.21.4 Importancia Del D.S. 092-2017-PCM

La Política Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción traza tres objetivos específicos: mejorar la capacidad preventiva del Estado; la identificación y gestión de riesgos; y fortalecer la capacidad sancionadora del Estado frente a los actos de corrupción. En esa línea, la política establece estándares nacionales de cumplimiento obligatorio para las entidades públicas de los diferentes niveles de gobierno en materia de transparencia, acceso a la información pública y rendición de cuentas; reforma del sistema electoral y de organizaciones políticas; cultura de integridad y ética pública; gestión de intereses y conflicto de intereses; de denuncias por corrupción; carrera pública; contrataciones de obras, bienes y servicios; sistema gestión nacional de control; sistema de justicia penal; sistema disciplinario sancionador y de recuperación de activos y perdida de dominio. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

La CAN se encargará de realizar el seguimiento, monitoreo y evaluación de la Política Nacional y del Plan Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción que se actualizará cada 4 años. Todas las entidades de los diferentes poderes del

Estado, organismos constitucionales autónomos y de los diferentes niveles de gobierno deberán adecuar su marco normativo a esta norma. En tanto, las organizaciones del sector privado y de la sociedad civil deberán implementar esta política pública en cuanto le sea aplicable y como un instrumento guía u orientador. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.21.5 Análisis del D.S. 092-20147-PCM

Esta norma desarrolla conceptos importantes en materia de corrupción como, por ejemplo:

- a) Gran corrupción y pequeña corrupción. Suele producirse en altas esferas de los gobiernos, implicando consecuentemente grandes abusos de poder, violación sistemática de la legalidad, inestabilidad económica y desconfianza en la institucionalidad formal del gobierno. La Pequeña Corrupción o “corrupción administrativa”, se vincula directamente con la prestación de servicios públicos y suele darse en la interacción entre las/los servidores/as civiles y ciudadanos/as para agilizar trámites, evitar multas, etc.
- b) Corrupción activa y corrupción pasiva. La primera engloba todos aquellos actos de corrupción en los que se ofrece un pago o beneficio, mientras la segunda agrupa todos aquellos casos en los cuales un servidor/a civil exige o requiere la entrega de alguna forma de pago o dádiva.
- c) Fraude y malversación. Ambas formas de corrupción implican la sustracción y apropiación, total o parcial de un bien sea éste público o privado por parte del personal encargado de su administración. Así, por ejemplo, malversación supone la apropiación total o parcial del bien administrado. Mientras que fraude implica el uso de información falsa o engañosa para así inducir a un propietario o administrador en la entrega, involuntaria, del total o parte del bien a su cargo.
- d) Abuso de funciones. Incumplimiento de la normativa por un servidor/a civil en ejercicios de sus funciones con el objetivo de alcanzar beneficios personales para sí o a favor de terceros.

e) Favoritismo y nepotismo. Ninguna de ambas formas de corrupción implica un beneficio personal directo, sino que, vincula a los/las servidores/as civiles corruptos en sus relaciones interpersonales beneficiando a sus familiares, grupo político, etc. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

En el caso peruano, muchos de estos tipos de corrupción han sido asumidos como delitos en el Código Penal y otros tantos son considerados faltas administrativas. En el ámbito penal, tenemos por ejemplo las siguientes figuras:

a) Cohecho: El empleado público busca obtener u obtiene dinero u otro beneficio a cambio de realizar y omitir una conducta funcional.

b) Peculado: Apropiación de los bienes del Estado por parte de los empleados públicos a su favor o de terceros, así como el uso indebido de los mismos para un fin distinto al que le corresponde.

c) Colusión: Concertación entre un empleado público y personas particulares en los procesos de contratación pública para defraudar al Estado.

d) Malversación de fondos: uso distinto al que estaba destinado el dinero o bienes que administra el empleado público, afectando el servicio o la función pública encomendada.

e) Tráfico de influencias: invocación de influencias reales o simuladas ante un empleado público que conozca un caso judicial o administrativo, a cambio de recibir dinero u otro beneficio.

f) Enriquecimiento Ilícito: Incremento de patrimonio del empleado público sin justificación en relación a sus ingresos legítimos.

g) Concusión: El empleado público, abusando de su cargo, obliga o induce a otra persona a dar o prometer indebidamente un bien o beneficio patrimonial.

h) Negociación Incompatible: El empleado público que indebidamente, en provecho propio o de terceros, se interesa por cualquier contrato u operación en el que interviene en virtud de su cargo. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

En el ámbito administrativo se puede identificar ciertas prácticas que podrían tener vinculación con actos de corrupción. Entre estas tenemos:

- a) Recibir doble remuneración del Estado: El empleado público recibe simultáneamente remuneraciones de dos o más entidades públicas.
- b) Nepotismo: El empleado público contrata a una persona con la que tiene parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad.
- c) Ventaja indebida: El empleado público procura u obtiene beneficios económicos o de otra índole, mediante el uso de su cargo o influencia.
- d) Conflicto de intereses: El empleado público mantiene relaciones en cuyo contexto sus intereses personales pudieran estar en conflicto con el cumplimiento de sus deberes y funciones.
- e) Incumplimiento del deber de imparcialidad: El empleado público en el ejercicio de su cargo favorece a las personas, partidos políticos o instituciones con las que se encuentra vinculado.
- f) Incumplimiento del deber de cautelar los bienes del Estado: Uso inadecuado de los bienes del Estado asignados para el desempeño de la función pública. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

En cuanto a los actores que participan en la corrupción podemos mencionar:

- a) Participan aquellos/as que son parte de los acuerdos corruptos (corrupto – corruptor) y, por otra, involucra a actores vinculados en la lucha contra la corrupción (prevención y sanción). (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.21.6 Percepción de la Corrupción y Gobernanza

Las herramientas internacionales más conocidas son:

- a) Índice de percepción de la corrupción. Este índice mide el alcance general de la corrupción en razón a las percepciones ciudadanas de frecuencia y magnitud de sobornos al interior del sector público. Con respecto al Perú, durante el periodo 2012 - 2014, los resultados del Índice de Percepción de Corrupción (IPC) se mantuvieron

constantes con un puntaje de 38; por otra parte, en los años posteriores, es decir, 2015 y 2016, la tendencia de los puntajes fue decreciente, es decir, el puntaje descendió a un 3.6 y 3.5 respectivamente. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

b) Índice Mundial de Gobernanza. Esta herramienta desarrollada por el Banco Mundial desde 1996, mide la magnitud de la mala gestión y el soborno. Combina los puntos de vista de empresarios/as, expertos/as y usuarios/as de servicios públicos, llegando a componer seis dimensiones:

- Rendición de cuentas.
- Estabilidad Política y ausencia de violencia.
- Efectividad Gubernamental.
- Calidad regulatoria.
- Estado de Derecho.
- Control de la Corrupción.

Para efecto del trabajo de investigación nos interesa la última dimensión, la referente al control de corrupción, puesto que mide la percepción respecto al uso del poder público para intereses privados, incluyendo la pequeña y la gran corrupción. Para la medición de los resultados la escala utilizada es de 0 a 100, donde 0 equivale a un deficiente control de la corrupción y 100 equivale a un control óptimo de la corrupción. En América Latina se han considerado 37 países para la medición. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Las herramientas nacionales más conocidas son:

a) Novena encuesta nacional sobre corrupción. Es un proyecto realizado por la Asociación Civil Proética. Esta encuesta permitió identificar a la corrupción como uno de los principales problemas en nuestro país. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

b) Encuesta nacional de hogares. En la encuesta correspondiente al primer semestre del 2017 los resultados señalan que la corrupción desplaza a la delincuencia como el principal problema que afecta al país. La encuesta recoge información de las 25 regiones, además de Lima Provincia. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

c) Encuesta nacional lucha de la corrupción desde el sector privado. Esta encuesta elaborada en el 2013 por Ipsos Apoyo, por encargo de la Comisión de Alto Nivel Anticorrupción, examina por primera vez la percepción del sector empresarial en relación a la corrupción, contando con la participación de Gerentes/as Generales, Directores/as Ejecutivos/as y/o Presidentes/as Ejecutivos/as de las 700 empresas más importantes en facturación que operan en el país. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.22 Causas y Efectos de la corrupción

Entre las principales causas tenemos:

- a) Escasa coordinación entre entidades encargadas de prevenir, controlar e investigar la corrupción.
- b) Información desigual y no estandarizada sobre corrupción.
- c) Alcance limitado de las acciones anticorrupción en el ámbito regional o local.
- d) Insuficiente capacidad de los mecanismos para la detección temprana (prevención).
- e) Escasos mecanismos para mejorar la capacidad de sanción de la corrupción, mejorar.
- f) Poco liderazgo orientado al cumplimiento de las responsabilidades.
- g) Poco reconocimiento de los principios éticos y valores morales. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Entre los principales efectos tenemos:

- a) Afectación de los derechos humanos.

b) Desvío de recursos cruciales para el desarrollo.

c) Desconfianza en las instituciones. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Este Decreto Supremo hace un apartado en sus apreciaciones y da a conocer cómo funciona el sistema de control interno (SCI) en las entidades de la administración públicas.

1.2.23 Sistema de Control Interno

La Ley N° 28716, Ley de Control Interno de las entidades del Estado, creada el año 2014 define al Sistema de Control Interno (SCI) como el conjunto de acciones, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos organizados e instituidos en cada entidad del Estado para promover la eficiencia, eficacia y transparencia en las actividades realizadas por las entidades públicas. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

Para la medición del nivel de implementación del Sistema de Control interno (SCI) en el año 2014 la Contraloría General de la República realizó un estudio en 655 entidades públicas, de las cuales 219 corresponden al nivel de Gobierno Central, 176 a nivel de los Gobiernos Regionales y 260 a nivel de los Gobiernos Locales. Este estudio consistió en determinar el estado de implementación del SCI por componentes, los cuales son:

a) Ambiente de control.

b) Evaluación de Riesgos.

c) Actividades de Control Gerencial.

d) Sistema de Información y Comunicaciones.

e) Supervisión.

Se utilizó como herramienta metodológica una encuesta para la recolección de información, la cual se aplicó a los/las Jefes/as de Órganos de Control Institucional de 655 entidades públicas de los 3 niveles de gobierno. Este estudio sirvió para establecer un Índice de Implementación del Sistema de Control Interno, en el cual

se determinó una escala de 0 a 100, donde a mayor valor se entiende una mejor implementación del SCI. (Presidencia del Consejo de Ministros, 2016).

1.2.24 Normatividad Nacional Anticorrupción

A continuación, daré a conocer la normatividad base principal anticorrupción en el Perú:

a) Ley bases anticorrupción:

- LEY N° 27658 del 17 de enero de 2002 Marco de modernización de la gestión del estado.
- LEY N° 27693 del 12 de abril de 2002 Ley que crea la unidad de inteligencia financiera.
- LEY N° 28716 del 17 de abril 2006 Ley de control interno de las entidades del estado.
- LEY N° 29542 del 21 de junio de 2010 Ley de protección al denunciante en el ámbito administrativo y de colaboración eficaz en el ámbito penal. (IDEHPUCP, 2017).

b) Decretos Supremos anticorrupción:

- DECRETO SUPREMO 092-2017-PCM del 14 de Setiembre 2017 Política nacional de integridad y lucha contra la corrupción.
- DECRETO SUPREMO 027-2007-PCM del 22 de marzo 2007 Política nacional de obligatorio cumplimiento para las entidades del gobierno nacional.
- DECRETO SUPREMO 063-2010-PCM del 02 de junio de 2010 Implementación del portal de transparencia estándar en las entidades de la administración pública.

- DECRETO SUPREMO N° 10-2012 del 19 de abril de 2012 Ley de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado.
- DECRETO SUPREMO 054-2011-PCM del 22 de junio de 2011 Plan bicentenario: el Perú hacia el 2021.
- DECRETO SUPREMO 119-2012-PCM del 08 de diciembre de 2012 plan nacional de lucha contra la corrupción 2012-2016.
- DECRETO SUPREMO 004-2013-PCM del 08 de enero 2013 Política nacional de modernización de la gestión pública.
- DECRETO SUPREMO 046-2013-PCM del 22 de abril 2013 Estrategia anticorrupción del poder ejecutivo. (IDEHPUCP, 2017).

Existe también normatividades sectoriales anticorrupción, normatividad institucional anticorrupción, leyes de carácter preventivo (código de ética, ley de transparencia y acceso a la información pública, etc).

Estas normas y políticas nacionales abordan las medidas que el gobierno está desarrollando para dictar la naturaleza y competencia de instituciones relacionadas con la prevención y persecución de la corrupción, regulaciones para resolver conflictos de interés que enfrentan los funcionarios públicos, transparencia de los presupuestos y compras gubernamentales y control del lavado de dinero y activos, entre otros aspectos.

La corrupción de altos funcionarios del estado y de empresarios no es novedad de este tiempo ni particular al Perú. Sin embargo, la dimensión de la corrupción peruana y las evidencias que fundamentan la responsabilidad y el compromiso de las más altas autoridades públicas y privadas en actos delictivos y corruptos, exige una seria revisión del sistema actual de control y de su accionar en los distintos organismos del estado. Podemos afirmar que, por una rápida revisión de las principales instituciones del estado, parecería que el principal problema no ha sido la falta de legislación. El problema radicaría, más bien, en la dificultad para aplicar y acatar la ley. Es decir, en la voluntad política de exigir que la ley se cumpla,

primero, y en la ausencia de sanciones y premios que refuercen este cumplimiento. Es precisamente en este punto en que se debe poner particular énfasis para crear y aplicar los mecanismos que aseguren el cumplimiento de la ley.

Es importante resaltar que los diferentes ámbitos institucionales y sociales examinados demuestran que nuestra sociedad adolece de un serio déficit de sentido ético en el espacio público. Una serie de comportamientos, prácticas sociales traslucen un muy débil compromiso con lo público y el bien común, e indican que la acción política ha prescindido del horizonte ético de los valores.

En la esfera pública, la corrupción ha generado una desconfianza generalizada frente a las instituciones estatales. Esta ausencia de credibilidad social es uno de los costos más graves de la corrupción, porque quebranta la relación entre el ciudadano y el Estado, y privatiza la vida pública. El individuo o el grupo social toma en sus manos las funciones delegadas en el poder público en el momento en que desconfía de la imparcialidad de las instituciones estatales.

La figura N° 14 nos mostrara la tipificación de los delitos para funcionarios públicos en nuestro código penal vigente.

Tipologías De Delitos Cometidos Por Funcionarios Públicos

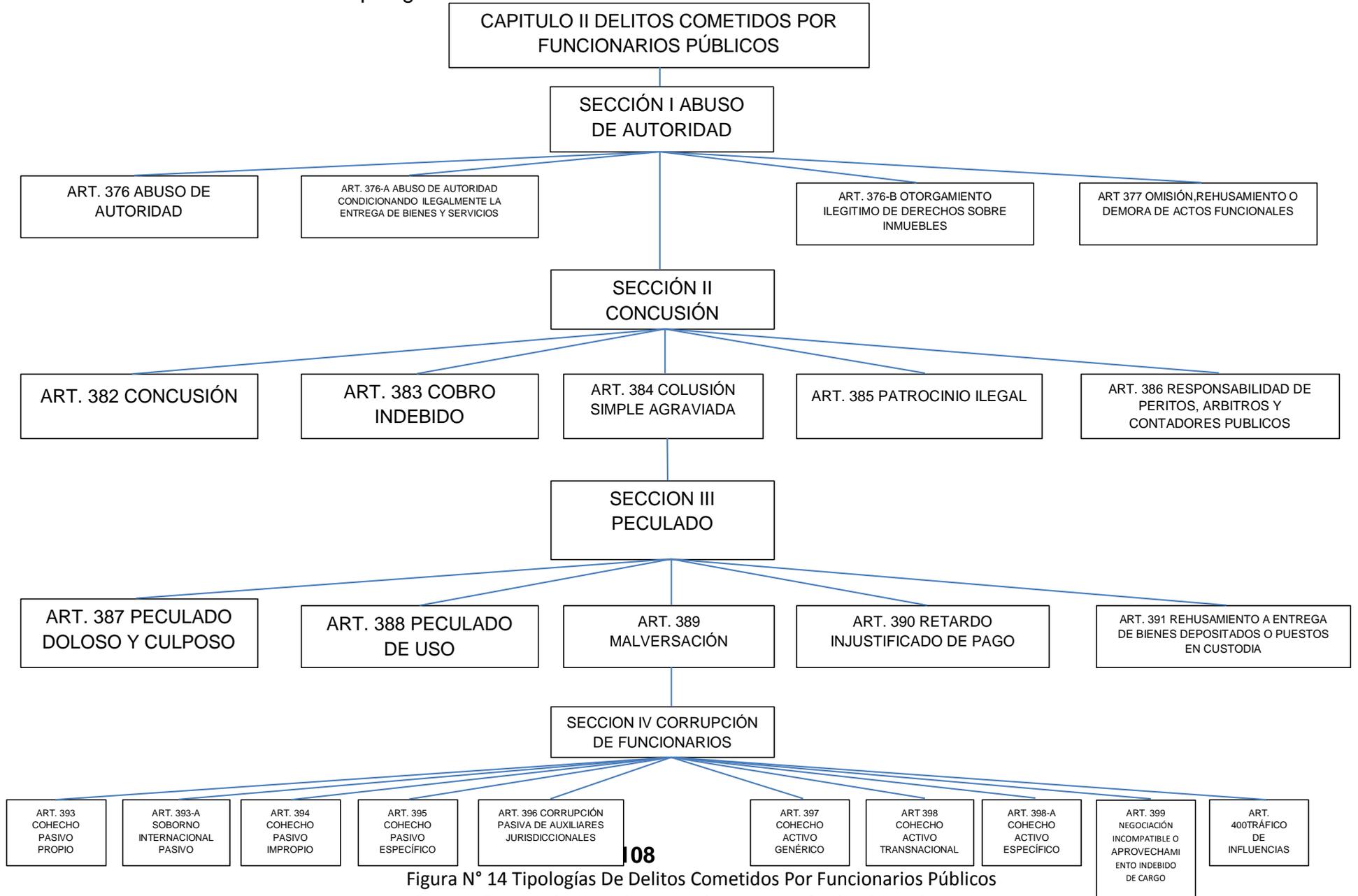


Figura N° 14 Tipologías De Delitos Cometidos Por Funcionarios Públicos
Fuente: Elaboración propia según tipología del Código Penal Peruano

De la Figura N° 14 podemos señalar lo siguiente: La calidad de funcionario público no es accidental, sino que su conducta es un elemento fundamental de la sanción penal de los delitos de corrupción. En esta medida, todo análisis de una acción de corrupción debe partir por identificar al funcionario público.

Para el Derecho penal, funcionario público es quien ejerce una función o cargo en la Administración Pública, independientemente del vínculo contractual que aquel tenga con el Estado o de su régimen laboral. También es irrelevante si el servicio es realizado como trabajo remunerado o no remunerado (honorario). (Montoya, 2015).

Por institución o ente del estado no sólo debe entenderse al gobierno y sus ministerios. El estado lo comprenden también los gobiernos regionales, los gobiernos locales (municipios), las empresas del Estado o los organismos autónomos que están en la Constitución (Poder Judicial, Ministerio Público, Tribunal Constitucional, Jurado Nacional de Elecciones, etc.).

Por otro lado, existe un estudio realizado por la defensoría del pueblo de mayo del 2017 en la cual nos indica que dentro de todas estas tipologías las más recurrente es el peculado con el 36% de los casos investigados, seguido de la colusión con el 14%, negociación incompatible 7%, malversación 5%, cohecho activo genérico 8%, cohecho activo propio 5%, concusión 4%, extensión del tipo peculado y malversación 2%, otros 19%.

1.2.25 La Ética De La Función Pública

Una de las principales causas del fenómeno de la corrupción es la ausencia de valores o pautas éticas en la sociedad. Esta situación y la complejidad de las sociedades actuales explican la poca claridad para determinar lo correcto y lo incorrecto en el ejercicio de la función pública.

Efectivamente, la administración pública considerada como organización tiene su propia ética, que se encuentra plasmada en la normativa ético jurídica correspondiente (Código de Ética de la Función Pública) y en la normativa de naturaleza administrativa que regula los procedimientos de actuación de los funcionarios. (Montoya, 2015).

Un código de ética tiene la finalidad de dar a conocer a los miembros de una determinada organización humana el compromiso ético en el que están inmersos entre ellos, con la sociedad civil, y con el Estado. A diferencia de los ordinarios códigos normativos, más que ser un sistema jurídico cerrado y exhaustivo de conductas positivas y negativas, los códigos de ética contienen determinados principios que manifiestan unas reglas generales susceptibles de interpretación.

Un código de ética, por tanto, es la máxima expresión de la cultura de una organización humana. (Montoya, 2015).

El Código de Ética de la Función Pública en el Perú fue aprobado mediante la Ley 27815 Ley del Código de Ética de la Función Pública, reglamentada en el Decreto Supremo N° 033-2005-PCM.

El artículo 6° del código reconoce una serie de principios éticos esenciales, de observancia obligatoria por parte de todos los funcionarios públicos (o servidores públicos). Estos principios rectores de la función pública cumplen un papel fundamental en la orientación del debido ejercicio del cargo público, puesto que ellos serán la base normativa para construir toda la estructura que regule el debido desempeño de la función pública. Estos principios son:

- a) Respeto: el funcionario debe adecuar su conducta hacia el respeto de la Constitución y las leyes, garantizando que en todas las fases del proceso de toma de decisiones o en el cumplimiento de los procedimientos administrativos se respeten los derechos a la defensa y el debido procedimiento.
- b) Probidad: el funcionario debe actuar con rectitud, honradez y honestidad, procurando satisfacer el interés general y desechando todo provecho o ventaja personal.
- c) Eficiencia: el funcionario debe brindar calidad en cada una de las funciones a su cargo, procurando obtener una capacitación sólida y permanente.
- d) Idoneidad: el servidor debe estar apto técnica, legal y moralmente para ejercer la función pública. El funcionario debe propender a una formación sólida acorde con la realidad, capacitándose permanentemente para el debido cumplimiento de sus funciones.
- e) Veracidad: el funcionario debe expresarse con autenticidad en las relaciones funcionales con todos los miembros de su institución y con la ciudadanía, y debe

contribuir al esclarecimiento de hechos que se relacionen con el desempeño de su cargo.

f) Lealtad y obediencia: el funcionario actúa con fidelidad y solidaridad hacia todos los miembros de su institución, cumpliendo las órdenes legítimas que le imparta el superior jerárquico competente.

g) Justicia y equidad: el funcionario debe tener buena disposición para cumplir cabalmente con cada una de sus funciones, otorgando a cada uno lo que es debido y actuando con equidad en sus relaciones con el Estado, con los ciudadanos, con sus superiores y con sus subordinados.

h) Lealtad al Estado de Derecho: el funcionario de confianza debe lealtad a la Constitución y al Estado de Derecho. El funcionario se encuentra prohibido de ocupar cargo de confianza en régimen de facto bajo sanción de cese automático de la función pública. (Montoya, 2015).

Por otro lado, el artículo 7° del código establece una serie de deberes de la función pública de observancia obligatoria por parte del servidor público. Dichos deberes, se entiende, dimanen de la observancia de los principios básicos éticos jurídicos establecidos en el artículo 6° del código. Así, los deberes ético-jurídicos de la función pública son los siguientes:

a) Neutralidad: el funcionario debe actuar con absoluta imparcialidad política, económica o de cualquier otra índole en el desempeño de sus funciones, demostrando independencia respecto de sus vinculaciones con personas, partidos políticos o instituciones.

b) Transparencia: el funcionario debe desempeñar su labor con transparencia. En principio, todos los actos funcionariales se consideran públicos y son accesibles al conocimiento de todo ciudadano.

c) Discreción: el servidor debe guardar reserva respecto de hechos o informaciones de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que estén exceptuados de las normas que regulan el acceso y la transparencia de la información pública.

d) Ejercicio adecuado del cargo: el funcionario en el ejercicio de su cargo no debe ejercer ningún tipo de represalia o coacción contra otros servidores públicos u otras personas.

e) Uso adecuado de los bienes del Estado: el funcionario debe proteger y conservar los bienes del Estado, debiendo utilizar los que le fueran asignados para el

cumplimiento de su función de manera racional. El funcionario debe utilizar los bienes del Estado para fines exclusivamente públicos.

f) Responsabilidad: todo servidor público debe desarrollar sus funciones a cabalidad y en forma integral. En situaciones extraordinarias, el funcionario puede realizar tareas que no sean propias de su cargo, siempre que estas resulten necesarias para mitigar, neutralizar o superar las dificultades que se enfrenten. (Montoya, 2015).

Asimismo, en el artículo 8° del mencionado código se establecen una serie de prohibiciones ético-jurídicas de la función pública, extraídas de los deberes y principios plasmados en el artículo 6° y 7° del código. Dichas prohibiciones son:

a) Mantener intereses en conflicto: el funcionario no debe mantener relaciones o aceptar situaciones que puedan generar conflicto entre sus intereses personales, laborales o económicos y el cumplimiento de su función pública.

b) Obtener ventajas indebidas: el funcionario no debe obtener o procurar beneficios indebidos, para sí o para otros, mediante el uso de su cargo, autoridad, influencia o apariencia de influencia.

c) Realizar actividades de proselitismo político: el funcionario no debe realizar actividades de proselitismo político aprovechándose de su cargo público.

d) Hacer mal uso de información privilegiada: el funcionario no debe participar en operaciones financieras donde utilice información privilegiada de la entidad a la que pertenece o que pudiera tener acceso a ella por razón de su cargo.

e) Presionar, amenazar y/o acosar: el funcionario no debe ejercer presiones, amenazas o acoso sexual contra otros funcionarios públicos que pudieran vulnerar la dignidad de las personas o inducir a la realización de acciones dolosas.

Cabe notar que este código es de aplicación para toda la actividad que despliega la administración pública, es decir, abarca el ejercicio de la función pública en todos los niveles y ámbitos estatales. (Montoya, 2015).

1.2.26 El Lavado De Activos

El lavado de activos es un fenómeno de dimensiones internacionales. Dada la interdependencia existente entre los países y el alto desarrollo tecnológico de las telecomunicaciones, los capitales fluyen fácilmente por el sistema financiero

mundial. Esto permite a la delincuencia organizada operar local e internacionalmente, por lo cual el lavado de activos normalmente involucra movimientos de capitales entre distintos países. (Rozas, 2008)

Todo el mundo reconoce ahora que debemos enfrentar firme y efectivamente a delincuentes cada vez más escurridizos, bien financiados y tecnológicamente expertos, que están decididos a utilizar todos los medios disponibles para subvertir (alterar) los sistemas financieros que son la piedra angular del comercio internacional legítimo. (Rozas, 2008).

El combate del lavado de dinero, involucra a todos los sectores económicos. En el caso del sector financiero, su responsabilidad es mayor. El sector financiero recibe y canaliza buena parte del flujo de capitales de la economía, lo cual facilita que el dinero de procedencia ilícita se confunda con recursos de origen legal. Por lo tanto, el sector financiero es especialmente vulnerable a ser utilizado sin su consentimiento ni conocimiento para el lavado de dinero. Por lo anterior, el sector financiero debe adoptar medidas especiales para prevenir el lavado de activos, que contribuyan a la acción de las autoridades en la prevención y castigo de este delito. Estas medidas tienen un carácter especial y superan el simple deber de colaboración con la autoridad que corresponde a todo ciudadano. (Rozas, 2008).

La privilegiada posición de contadores y auditores dentro de las empresas y entidades públicas no solo les permite implementar mecanismos y controles de prevención, sino también, detectar y tomar acciones concretas frente al lavado de dinero. Sin embargo, ello requiere no solo estar actualizado y alerta sobre las características y contornos de este fenómeno, sino estar consciente de la responsabilidad que el ejercicio profesional demanda al respecto. (Rozas, 2008).

La problemática que ocasiona el lavado de dinero se considera como un fenómeno de carácter social y económico, dado que su origen está condicionado por diversas acciones ilegales que a su vez se gestan en el desorden y la descomposición social. Esto quiere decir que el fenómeno del lavado de dinero tiene como fuentes a otros fenómenos sociales que lo alimentan y fortalecen. Su connotación económica está dada porque su accionar se desarrolla, se genera y se moviliza al interior del Sistema Financiero. (Rozas, 2008).

En el transcurso de los últimos diez años el lavado de dinero ha adquirido mayor envergadura, ya que no solo se limita a una circunscripción territorial determinada, pues, por lo regular, su ámbito de acción es de carácter internacional, afectando no solo intereses individuales, sino lo que es más importante, también colectivos. En su realización intervienen casi siempre organizaciones de índole delictiva que disimulan sus operaciones bajo aparentes actividades lícitas que pueden ser empresariales, comerciales o bancarias. (Rozas, 2008).

El lavado de dinero va a definirse de múltiples formas, pero siempre debe tenerse en cuenta el fin que persiguen los delincuentes, es decir, la intención de querer darle una apariencia lícita, para evitar ser vinculados con el delito de donde se obtuvo las ganancias ilegales.

En el Perú, el 26 de junio del 2002, se promulgó la Ley N° 27765, Ley Penal contra el Lavado de Activos, la misma que extiende el lavado de activos a otros delitos como fuentes generadoras de ganancias ilegales. Esta norma nació como consecuencia de las disposiciones internacionales y sobretodo en aplicación de las recomendaciones del GAFI. (Rozas, 2008).

Pero ahora rige otra legislación. Con la publicación del Decreto Legislativo 1106 de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado, para investigar o procesar a alguien ya no es necesario demostrar el delito precedente. Basta que la persona conozca o deba presumir que los fondos tienen un origen ilícito.

Este requisito hace que el desbalance patrimonial sea un indicio importante para investigar o procesar, pero no para condenar. Para que alguien sea condenado por este delito, se tendrá que vincular el desbalance directamente con el delito precedente (delito previo). (Rozas, 2008).

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y la Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas, de la Organización de los Estados Americanos (CICAD - OEA), se han constituido en un apoyo fundamental en los esfuerzos de los Estados para el desarrollo de una política integral contra las diversas manifestaciones de las actividades delictivas y, especialmente, contra el lavado de dinero y/o activos. (Rozas, 2008).

1.2.26.1 Definición De Lavado de Activos

La mayoría de naciones han aceptado la definición aprobada por la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas de 1988; sin embargo, por ser limitante el delito precedente de tráfico ilícito de drogas, se vio la necesidad de ampliar este concepto, entendiendo que no solo el tráfico ilícito de drogas generaba grandes cantidades de dinero, sino otras formas de delitos organizados, como el tráfico de armas, tráfico de personas, corrupción, delitos aduaneros, secuestros, etc. A continuación, algunos de los conceptos más difundidos y aceptados:

a) La conversión o transferencia de propiedad, a sabiendas de que deriva de un delito criminal, con el propósito de esconder o disfrazar su procedencia ilegal o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito a evadir las consecuencias legales de su accionar.

b) Ocultar o disfrazar la naturaleza real, fuente, ubicación, disposición, movimiento, derechos con respecto a, o propiedad de, bienes a sabiendas de que derivan de ofensa criminal.

c) La adquisición, posesión o uso de bienes, sabiendo al momento en que se reciben, que deriva de una ofensa criminal o de la participación en algún delito.

d) La Asociación de Especialistas Certificados en Anti lavado de Dinero (ACAMS) señala que el lavado de dinero, en general, es el proceso de esconder o disfrazar la existencia, fuente ilegal, movimiento, destino o uso ilegal de bienes o fondos producto de actividades ilegales para hacerlos aparentar legítimos. En general, involucra la ubicación de fondos en el sistema financiero, la estructuración de transacciones para disfrazar el origen, propiedad y ubicación de los fondos, y la integración de los fondos en la sociedad en la forma de bienes que tienen la apariencia de legitimidad.

e) Los expertos en auditoría forense Miguel A. Cano y Danilo Lugo (Colombia) lo definen como el mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país. Estos dineros generalmente provienen de actividades ilegales como el tráfico de drogas, el secuestro, la extorsión, el boleteo, la evasión fiscal o de recursos provenientes de funcionarios corruptos tanto del sector privado como del

sector público etc., los cuales pueden ser depositados o pasados por las diferentes entidades para el respectivo “lavado”, tipificando conductas delictuosas contempladas por las leyes de los diferentes países. (Rozas, 2008).

1.2.26.2 Términos y Sinónimos Aceptables En Otros Países

- a) Argentina: Lavado de activos.
- b) Bolivia: Legitimación de ganancias ilícitas.
- c) Brasil: Lavado de bienes, derechos y valores.
- d) Chile: Lavado de dinero.
- e) Colombia: Lavado de activos.
- f) Ecuador: Conversión o transformación de bienes (lavado de dinero).
- g) México: Operaciones con recursos de procedencia ilícita.
- h) Panamá: Blanqueo de capitales.
- i) Paraguay: Lavado de dinero o bienes.
- j) Perú: Lavado de activos.
- k) Uruguay: Blanqueo de dinero.
- l) Venezuela: Legitimación de capitales. (Rozas, 2008).

1.2.27 Características Del Lavado De Activos

Considerado como un delito económico y financiero, perpetrado generalmente por delincuentes de cuello blanco que manejan cuantiosas sumas de dinero que le dan una posición económica y social privilegiada, el Lavado de activos integra un conjunto de operaciones complejas, con características, frecuencias o volúmenes que se salen de los parámetros habituales o se realizan sin un sentido económico. Trasciende a dimensiones internacionales, ya que cuenta con un avanzado desarrollo tecnológico de canales financieros a nivel mundial. (Rozas, 2008).

1.2.28 Efectos Perjudiciales Del Lavado De Activos

a) Competencia desleal: Uno de los efectos microeconómicos más graves del lavado de dinero es que se hace sentir en el sector privado y consiste en una competencia desleal. A menudo, quienes lo practican emplean compañías de fachada que mezclan las ganancias de actividades ilícitas con fondos legítimos, para ocultar ingresos mal habidos, subvencionando sus artículos y servicios a niveles por debajo de los precios del mercado. (Rozas, 2008).

b) Debilitamiento de la integridad de los mercados financieros: Las instituciones financieras que dependen de ganancias ilícitas tienen una tarea difícil en la administración acertada de sus bienes, obligaciones y operaciones. Dado que grandes sumas de dinero lavado pueden llegar a una institución financiera y luego desaparecer repentinamente, sin aviso, mediante transferencias electrónicas ocasionadas por factores fuera del mercado, tales como operaciones de aplicación de la ley. Pudiendo ello, originar problemas de liquidez y pánico bancario. (Rozas, 2008).

c) Pérdida del control de la política económica: Actualmente, se calcula la magnitud del lavado de activos entre el 2 y 5 por ciento del producto interno bruto del mundo, o aproximadamente 600.000 millones de dólares. En algunos países de mercados en desarrollo es posible que las ganancias ilícitas reduzcan los presupuestos gubernamentales, con el resultado que los gobiernos pierdan control de la política económica. De hecho, en algunos casos, la magnitud de la base acumulada de bienes de ganancias lavadas puede emplearse para acaparar el mercado o monopolizar pequeñas economías. (Rozas, 2008).

d) Distorsión de la Moneda y de las Tasas de Interés: El lavado de dinero también puede afectar adversamente las monedas y las tasas de interés cuando sus ejecutores reinvierten los fondos donde sus manejos tienen menos posibilidad de ser detectados, en lugar de hacerlo donde la tasa de rendimiento es más elevada. Por lo tanto, es una amenaza, pues genera inestabilidad monetaria debido a la distribución inadecuada de recursos ocasionada por la distorsión artificial de los precios de bienes y productos básicos. (Rozas, 2008).

e) Pérdida de rentas públicas: El lavado de dinero disminuye los ingresos tributarios del Estado y, por tanto, perjudica indirectamente a los contribuyentes honrados. También hace más difícil la recaudación de impuestos.

Esta pérdida de rentas públicas generalmente significa tasas de impuestos más elevadas de lo que serían si las ganancias del delito, que no pagan impuestos, fueran legítimas. (Rozas, 2008).

1.2.29 Proceso del Lavado De Activos

Los adelantos tecnológicos y la globalización, entre otros factores, han facilitado la utilización de mecanismos o tipologías de lavado, en los cuales se hace más

compleja la identificación estructural de la operación o de etapas de la misma dificultando el proceso mismo de detección y comprobación de la operación de lavado. El proceso de lavado de activos se caracteriza por manejar grandes sumas de dinero, y tiene como inconveniente su colocación, traslado y depósito. Es por ello que los delincuentes deben realizar una serie de transacciones múltiples, que generalmente ocurren en varias etapas. A continuación, se presentan enfoques de distintos especialistas:

a) Según el enfoque de Zund o Modelo del ciclo del agua:

- Precipitación:
 - ◆ Producción del dinero o billete originado en el delito previo.
- Infiltración:
 - ◆ El dinero recogido por la organización criminal es sometido a una primera fase de lavado transformándolo, por ejemplo, en billetes de alta denominación.
- Corriente de aguas subterráneas:
 - ◆ El dinero se convierte en otras formas patrimoniales.
- Desagüe:
 - ◆ El dinero es entregado a otra área de la organización o atrás para proceder a la realización de transferencias normalmente al exterior.
- Nueva acumulación y estación de bombeo:
 - ◆ El dinero es nuevamente recibido por la organización y se destina a la apertura de cuentas en entidades financieras.
- Estación de depuración y aprovechamiento:
 - ◆ Se utilizan testaferros y se mueven los dineros de cuenta en cuenta para encubrir rastros criminales.
- Evaporación y precipitación:
 - ◆ El dinero lavado cuyo rastro legal ha sido borrado (evaporado) es destinado nuevamente a actividades criminales o utilizado para el goce del delincuente. (Rozas, 2008).

b) Según el enfoque de Bernasconi o Modelo de fases:

- Primer Grado:
 - ◆ Se denomina Money Laundering, es decir, conjunto de actuaciones con las cuales en el corto plazo se liberan los bienes contaminados.
- Segundo Grado:
 - ◆ Se denomina Recycling y se refiere a las operaciones a mediano y largo plazo de bienes ya lavados que son posteriormente utilizados para lograr una desconexión absoluta del delito previo.

c) Según el enfoque de Miguel A. Cano y Danilo Lugo (Colombia):

- Obtención de dinero en efectivo o medios de pago:
 - ◆ Consecuencia de actividades ilícitas (venta de productos o prestación de servicios ilícitos).
- Colocación:
 - ◆ Incorporación del producto ilícito en el torrente financiero o no financiero de la economía local o internacional.
- Estratificación, diversificación o transformación:
 - ◆ Es cuando el dinero o los bienes introducidos en una entidad financiera o no financiera, se estructuran en sucesivas operaciones, para ocultar, invertir, transformar, asegurar o dar en custodia bienes provenientes del delito o mezclar con dineros de origen legal, con el propósito de disimular su origen ilícito y alejarlos de su verdadera fuente.
- Integración, inversión o goce de los capitales ilícitos:
 - ◆ El dinero ilícito regresa al sistema financiero o no financiero, disfrazado como dinero legítimo. (Rozas, 2008).

d) Según el enfoque de la Unidad de Inteligencia Financiera (Perú):

- Colocación:
 - ◆ En esta fase, se recolectan los activos obtenidos ilegalmente y se introducen en la economía nacional o internacional (mediante el sistema financiero o por transacciones en efectivo), para después realizar con ellos diversas operaciones tendientes a dificultar su

control, ocultar su origen y facilitar al anonimato de sus propietarios. Esta fase es la que presenta mayor riesgo para el lavador.

- Ocultación:
 - ◆ En esta fase, los activos derivados de actividades delictivas se hacen circular dentro del sistema económico del país, con el fin de cambiar su naturaleza, ubicación, origen y destino, y así perder su rastro. Fundamentalmente, se busca desvincular su origen como ingresos procedentes de actividades ilícitas.
- Integración:
 - ◆ En esta fase, trata de mezclarse el activo ilícito con una actividad económica legal para aparentar que proviene de actividades lícitas. El resultado final de esta fase es la aparición de recursos lavados en la economía, con apariencia legítima. (Rozas, 2008).

1.2.30 Acciones De Prevención y Detección De Lavado De Activos

El lavado de dinero es la manera que tiene el crimen organizado para tratar de desmentir el adagio que dice que “el crimen no paga”.

Es un intento de decirles a los vendedores de drogas ilícitas, a los traficantes de armamento ilegal, a los funcionarios públicos corruptos y otros criminales que pueden ocultar sus ganancias, y es darles combustible para que operen y amplíen sus empresas delictivas. (Rozas, 2008).

Combatir a los que lavan dinero y fortalecer mundialmente los regímenes legales contra el lavado de dinero reducirá los delitos financieros al negarles a los delincuentes los medios de cometer otros delitos graves. En una medida menor, pero real, fortalecer los regímenes legales contra el lavado de dinero, particularmente en las áreas de identificar a quienes originan las transferencias de giros internacionales, también tendrá impacto en el financiamiento del terrorismo. Como mínimo, las medidas fuertes contra el lavado de dinero significan una ayuda para crear un conjunto de pruebas para exponer la conducta delictiva y ayudar a las agencias encargadas de aplicar la ley a identificar a los perpetradores y establecer casos legales contra ellos, que conduzcan a su arresto y acusación. (Rozas, 2008).

Existe un variado número de iniciativas que tienen como propósito el control y la reducción del lavado de dinero. A continuación, se mencionan algunas:

a) Las Unidades De Inteligencia Financiera. Las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) son organismos nacionales que tienen distintas misiones a nivel mundial. A menudo, reúnen información sobre actividad financiera sospechosa o inusual, analizan los datos y los ponen a disposición de las autoridades y otras UIF, bajo acuerdos multilaterales de cooperación.

La creación y mantenimiento de las UIF son parte de las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), y son evaluadas como parte de las revisiones que realizan el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial sobre los controles de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo de los países. (GAFI. Recomendación 26). (Rozas, 2008).

- La Unidad De Inteligencia Financiera UIF Perú: Creada por Ley 27693 la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) del Perú es una entidad de derecho público con autonomía funcional, técnica y administrativa, realiza el análisis, tratamiento y transmisión de información recibida de sujetos obligados, para la prevención y la detección del lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.
- La UIF del Perú tiene autonomía Funcional (Ejercicio independiente de sus funciones. Libre de cualquier tipo de presión o injerencia gubernamental. Tan solo interviene en aquellos casos que han sido materia de un ROS por parte de alguno de los sujetos obligados a informar, todos pertenecientes al sector privado), Técnica (Ente especializado en materia de lavado de activos), y Administrativa (Independencia en sus decisiones y actos administrativos).
- Funciones:
 - ◆ Recibe y analiza la información sobre transacciones sospechosas que presenten los sujetos obligados.
 - ◆ Solicita la ampliación de la información recibida de los sujetos obligados respecto de un caso reportado.
 - ◆ Solicita a las personas obligadas por Ley, la información relevante para la prevención y análisis del lavado de activos.

- ◆ Comunica al Ministerio Público aquellas transacciones que luego del análisis, se presuman vinculadas a actividades de lavado de activos para que proceda de acuerdo a ley. (Rozas, 2008).

b) Acuerdos De capital o Basilea. Han evolucionado en función del ritmo de los acontecimientos, siempre con el fin de reducir al máximo el endeudamiento de las entidades financieras y garantizar la capacidad de respuesta ante el riesgo operacional, de crédito y de mercado.

El acuerdo de **Basilea I**, se firmó en 1988, estableció unos principios básicos en los que debía fundamentarse la actividad bancaria como el capital regulatorio, requisito de permanencia, capacidad de absorción de pérdidas y de protección ante quiebra. Este capital debía ser suficiente para hacer frente a los riesgos de crédito, mercado y tipo de cambio. El acuerdo establecía también que el capital mínimo de la entidad bancaria debía ser el 8% del total de los activos de riesgo (crédito, mercado y tipo de cambio sumados).

El acuerdo **Basilea II**, aprobado en 2004, aunque en España no se llegó a aplicar hasta el 2008. Desarrollaba de manera más extensa el cálculo de los activos ponderados por riesgo y permitía que las entidades bancarias aplicaran calificaciones de riesgo basadas en sus modelos internos, siempre que estuviesen previamente aprobadas por el supervisor. Este acuerdo incorporaba, por lo tanto, nuevas tendencias en la medición y el seguimiento de las distintas clases de riesgo. Se hizo énfasis en metodologías internas, revisión de la supervisión y disciplina de mercado.

El acuerdo **Basilea III**, aprobado en diciembre de 2010, intentó adaptarse a la magnitud de la crisis económica, atendiendo a la exposición de gran parte de los bancos de todo el mundo a los “activos tóxicos” en los balances de los bancos y en los derivados que circulaban en el mercado. El temor al efecto dominó que pudiera causar la insolvencia de los bancos, hizo que se establecieron nuevas recomendaciones como:

- Endurecimiento de los criterios y aumento de la calidad del volumen de capital para asegurar su mayor capacidad para absorber pérdidas.
- Modificación de los criterios de cálculo de los riesgos para disminuir el nivel de exposición real.

- Constitución de colchones de capital durante los buenos tiempos que permitan hacer frente el cambio de ciclo económico.
- Introducción de un nuevo ratio de apalancamiento como medida complementaria al ratio de solvencia.

En el Perú, la Superintendencia de Banca y Seguros es consciente de las ventajas en seguridad y estabilidad que genera un esquema como el propuesto en Basilea II, y no está al margen de esta reforma internacional de la regulación bancaria. (Rozas, 2008).

1.2.31 Normativa Nacional Del Lavado De Activos

a) Políticas y Planes:

- Política Nacional contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo y fortalecen la Comisión Ejecutiva Multisectorial contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo CONTRALAFI, Decreto Supremo N° 018-201 JUS del 15 de Setiembre de 2017: esta norma tiene le fin de promover y consolidar la intervención del Estado y lograr resultados eficaces en la lucha contra estos delitos. Se trata de la primera política nacional diseñada en este campo para prevenir, detectar, investigar y sancionar estos delitos y contribuir así a la estabilidad económica, política y social del país. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).
- Plan Nacional de Lucha contra el LA/FT (Plan Nacional ALA/CFT) Decreto Supremo N° 057-2011-PCM del 30 de junio de 2011: Tiene por objeto el fortalecimiento del Sistema ALA/CFT a nivel nacional en sus componentes de prevención, detección y represión penal, contribuyendo a su vez a la protección de la integridad y estabilidad del sistema económico-financiero, a la reducción del poderío económico del crimen organizado y el terrorismo, y a la lucha contra la corrupción. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

b) Sistemas

- Sistema Anti Lavado de Activos y contra el Financiamiento del Terrorismo SILAFIT basado en tres componentes fundamentales; la prevención, la detección y la represión penal.
- Sistema de prevención del LA/FT - SPLAFT conformado por las políticas y procedimientos establecidos por los sujetos obligados, de acuerdo a las disposiciones normativas sobre la materia, mediante la gestión de los riesgos de LA/FT a los que se encuentran expuestos, cuya finalidad es prevenir y evitar que sea utilizado con fines ilícitos. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

c) Delitos:

- Lavado de Activos delito autónomo tipificado en sus distintas modalidades en los artículos del 1, 2, 3 y 4 del Decreto Legislativo N° 1106, Decreto Legislativo de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado.
- Financiamiento del Terrorismo La Ley N° 29936 del 21 de Noviembre del 2012 delito autónomo tipificado en el artículo 4-A del Decreto Ley N° 25745; Consiste en la provisión, aporte o recolección de fondos, recursos financieros o económicos o servicios financieros o servicios conexos para cometer: cualquiera de los delitos previstos en Decreto Ley N° 25475, cualquiera de los actos terroristas definidos en tratados de los cuales el Perú es parte o la realización de los fines de un grupo terrorista o terroristas. Los fondos o recursos, a diferencia del lavado de activos, pueden tener origen lícito o ilícito. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

d) Congelamiento y Transporte De Fondos:

- Congelamiento administrativo es la facultad que tiene la UIF-Perú para disponer, con carácter excepcional, el congelamiento de fondos en los casos vinculados a los delitos de Lavado de Activos y de Financiamiento del Terrorismo, donde exista urgencia de las circunstancias o el peligro en la demora, y siempre que sea necesario por la dimensión y naturaleza de la investigación.

- Transporte Transfronterizo de Dinero en efectivo e instrumentos financieros negociables emitidos al portador (IFN). Ley N° 28306 del 06 de Julio 2004 que modifica la Ley N° 27693 del 21 de marzo 2002 Ley de Creación de la Unidad de Inteligencia Financiera según esta norma toda persona natural, nacional o extranjera, que ingrese o salga del Perú, está obligada a declarar bajo juramento, el dinero en efectivo o IFN que porte consigo por más de US\$ 10,000 o su equivalente en moneda nacional u otra moneda extranjera. Asimismo, está prohibida de llevar consigo dinero en efectivo o IFN por más de US\$ 30,000 o su equivalente en moneda nacional u otra moneda extranjera y en todo caso, el ingreso o salida de dichos importes deberá efectuarse necesariamente a través de empresas legalmente autorizadas por la SBS para realizar ese tipo de operaciones. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

e) Grupos, Asociaciones, Comités, Organizaciones:

- Grupo de Acción Financiera - GAFI creado en 1989 por el Grupo de los Siete G-7, y en abril de 1990 dio a conocer sus Cuarenta Recomendaciones consideradas como un conjunto de estándares que tienen por objeto proporcionar un plan de acción necesario para la lucha contra el lavado de dinero.
- Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica - GAFILAT Se creó formalmente el 8 de diciembre de 2000 en Cartagena de Indias, Colombia. Tiene por objetivo combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, a través del compromiso de mejora continua de las políticas nacionales contra ambos temas y la profundización en los distintos mecanismos de cooperación entre los países miembros.
- Grupo Egmont instancia que reúne a las Unidades de Inteligencia Financiera UIF del mundo. El 9 de junio de 1995, representantes de 24 países y 8 organizaciones internacionales se reunieron en el Palacio de EGMONT en Bélgica para discutir sobre las

organizaciones especializadas en la lucha contra el lavado de dinero, conocidas en ese entonces, como disclosures receiving agencies, que correspondían a las actuales UIF. Entre los documentos más importantes resalta los principios para el intercambio de información entre las unidades de inteligencia financiera

- Organización de Estados Americanos - OEA que a través de GELAVEX Grupo de Trabajo de CICAD-OEA encargado de fortalecer las capacidades humanas e institucionales de sus Estados miembros para reducir la producción, tráfico y uso de drogas ilícitas, así como la legitimación de capitales a través de esta acción delictiva.
- Comité de Supervisión Bancaria de Basilea El Comité fue establecido en 1975 por los presidentes de los bancos centrales de los once países miembros del Grupo de los Diez (G-10) Es la organización mundial que reúne a las autoridades de supervisión bancaria, cuya función es fortalecer la solidez de los sistemas financieros.
- Asociación Internacional de Supervisores de Seguros - IAIS Organización voluntaria de supervisores y reguladores de seguros de 140 países. Asimismo, la conforman más de 130 observadores representantes de instituciones internacionales. Desarrolla los principios básicos, estándares y guías de orientación, además de proporcionar capacitación y organizar seminarios sobre materia de Seguros.
- Asociación de Supervisores de Seguros de América Latina - ASSAL en el año 1979 se aprobó el Estatuto para la creación de ASSAL, en la ciudad de Buenos Aires, Argentina; Es un organismo internacional que agrupa a las máximas autoridades supervisoras de la actividad de seguros de Latinoamérica. En este organismo participan 21 países, 19 países latinoamericanos como miembros de pleno derecho y dos (2) miembros adherentes, España y Portugal.
- Convenciones, Convenios y Protocolos Internacionales.

- Resoluciones del Consejo de Seguridad de la ONU Éste es el único órgano de la ONU cuyas decisiones los Estados Miembros están obligados a cumplir. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

1.2.32 Paraísos Fiscales

No existe una única versión sobre qué es un paraíso fiscal exactamente, pero en principio, como idea general, podemos decir que un paraíso fiscal es un territorio o Estado que ofrece especiales beneficios tributarios para empresas y personas no residentes, es decir, extranjeros.

Cuando una persona o empresa acude a un paraíso fiscal, no solo lo hace en busca de bajos impuestos, también lo hace en busca del secreto bancario. El secreto bancario es una disposición legal de algunos países que establece que los bancos no pueden brindar información sobre el contenido o procedencia de sus cuentas a nadie. También puede no estar establecido por ley, y funcionar de hecho mediante una gran hostilidad y hermetismo a la hora de brindar información a terceros.

Esto significa que los bancos en los paraísos fiscales admiten cuentas con una cantidad indefinida de dinero, y sin pedir explicaciones sobre la procedencia del mismo. El secreto es el principal atractivo de los paraísos, ya que brinda las condiciones ideales para el banqueo o lavado de dinero cuando éste proviene de medios ilícitos o elude impuestos en su país de origen.

Este aspecto representa uno de los puntos más débiles en los esfuerzos para enfrentar el fenómeno del lavado de activos, ya que los países que ofrecen la condición de paraísos fiscales se caracterizan por el anonimato de las transacciones, así como por una falta de cooperación con las autoridades de persecución. De manera, que cuando el lavador, haciendo uso de las facilidades que proporciona la revolución tecnológica unida a una liberación de capital y desregulación bancaria, logra transferir los recursos generados de actividades delictivas a países con estas características tiene altas posibilidades de insertar posteriormente con apariencia de legitimidad recursos de origen delictivo.

Existen unos 73 paraísos fiscales alrededor de todo el mundo. Los paraísos fiscales son territorios cuyos sistemas tributarios favorecen, de manera especial, a sus no residentes, tanto personas físicas como entidades jurídicas.

Los paraísos fiscales en el mundo tienen características específicas que permiten su identificación, entre estas podemos mencionar:

- a) Poseen escasos o nulos convenios con otros países, en materia tributaria.
- b) Ofrecen a empresas y ciudadanos protección del secreto bancario y comercial.
- c) No poseen normas de control de movimientos de capitales (origen o destino). convivencia de un régimen tributario tanto para clientes nacionales como extranjeros.
- d) Poseen una infraestructura jurídica, contable y fiscal que permite la libertad de movimiento de personas y bienes.

Son innumerables las ventajas fiscales que reciben las empresas o ciudadanos que se domicilian allí. Podemos enumerar la exención parcial o total del pago de impuestos, o también ofrecer leyes o normas que no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países.

Un paraíso fiscal puede ser disfrutado tanto por personas físicas como por jurídicas. Las personas físicas (por ejemplo, artistas, deportistas, famosos o jubilados) gozan de los privilegios de un paraíso fiscal residiendo en ese país (a veces no es condición). En estos lugares se evitan las cargas fiscales, pero también se pueden planificar herencias y legados. Las personas jurídicas se aprovechan de la no sujeción al impuesto de beneficios obtenidos por compañías constituidos en esos países, de la libertad de movimientos de capitales y de los dividendos que reciben de las filiales.

Como sucede en la mayoría de los ámbitos de la sociedad, los pobres son los más vulnerables ante estas situaciones. Una razón es porque sólo las élites adineradas pueden eludir sus obligaciones impositivas. Estas personas y empresas multinacionales siempre encuentran la manera de obtener beneficios y ventajas competitivas. Además, el secreto bancario facilita el blanqueo de dinero de hechos corruptos, de venta ilegal u otros delitos. (Inspiration, 2018).

Secuencia general en la investigación de lavado de activos en el Perú

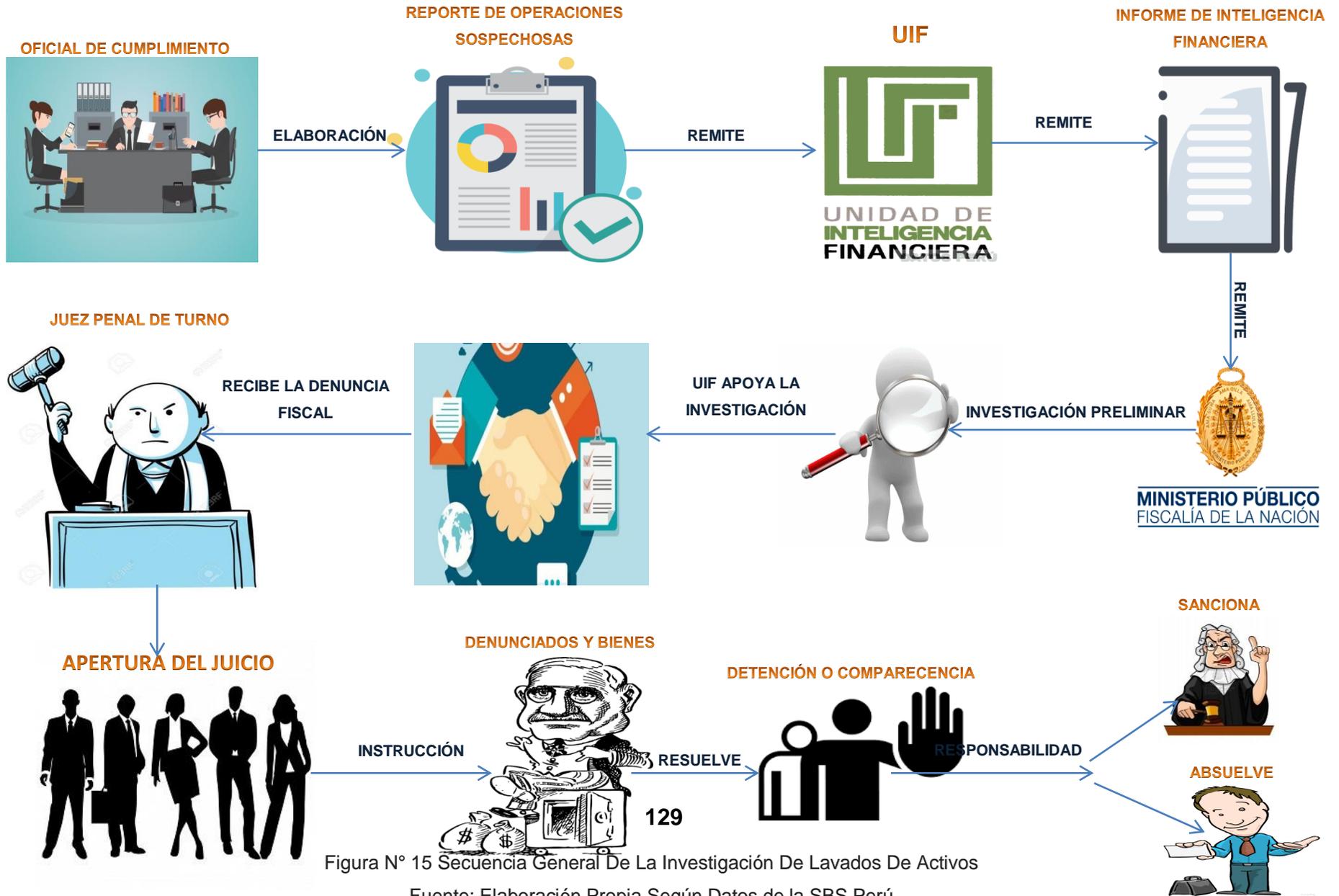


Figura N° 15 Secuencia General De La Investigación De Lavados De Activos

Fuente: Elaboración Propia Según Datos de la SBS Perú

Debemos precisar en la Figura N° 15 ciertos conceptos para entender bien la secuencia general de investigación:

a) Sujeto Obligado (SO). Son todas aquellas personas naturales o jurídicas que por la actividad económica que realizan, están obligadas a reportar a la unidad de inteligencia financiera del Perú. Entre ellos podemos mencionar:

- Las empresas del sistema financiero y del sistema de seguros y demás comprendidas en los artículos 16 y 17 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702.
- Las empresas emisoras de tarjetas de crédito y/o débito.
- Las cooperativas de ahorro y crédito.
- Los fiduciarios o administradores de bienes, empresas y consorcios.
- Las sociedades agentes de bolsa, sociedades agentes de productos y sociedades intermediarias de valores.
- Las sociedades administradoras de fondos mutuos, fondos de inversión, fondos colectivos, y fondos de seguros de pensiones.
- La Bolsa de Valores, otros mecanismos centralizados de negociación e instituciones de compensación y liquidación de valores.
- La Bolsa de Productos.
- Las empresas o personas naturales dedicadas a la compra y venta de vehículos, embarcaciones y aeronaves.
- Las empresas o personas naturales dedicadas a la actividad de la construcción e inmobiliarias.

- Los casinos, sociedades de lotería y casas de juegos, incluyendo bingos, tragamonedas, hipódromos y sus agencias, y otras similares.
- Los almacenes generales de depósito.
- Las agencias de aduana.
- Las empresas que permitan que mediante sus programas y sistemas de informática se realicen operaciones sospechosas.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compra y venta de divisas.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen al servicio de correo y Courier.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen al comercio de antigüedades.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen al comercio de joyas, metales y piedras preciosas, monedas, objetos de arte y sellos postales.
- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a los préstamos y empeño.
- Las agencias de viajes y turismo, hoteles y restaurantes.
- Los Notarios Públicos.
- Los Martilleros Públicos.
- Las personas naturales o jurídicas que reciban donaciones o aportes de terceros.
- Los despachadores de operaciones de importación y exportación.
- Los servicios de cajas de seguridad y consignaciones, que serán abiertas con autorización de su titular o por mandato judicial.

- La Comisión de Lucha contra los Delitos Aduaneros y la Piratería.
- Los laboratorios y empresas que producen y/o comercialicen insumos químicos que se utilicen para la fabricación de drogas y/o explosivos.
- Las personas naturales y/o jurídicas dedicadas a la compraventa o importaciones de armas.
- Las personas naturales y/o jurídicas dedicadas a la fabricación y/o comercialización de materiales explosivos.
- Los gestores de intereses en la administración pública, según Ley N° 28024.
- Las empresas mineras.
- Las organizaciones e instituciones públicas receptoras de fondos que no provengan del erario nacional. (Lavadodinero.com, 2018).

b) Oficial De Cumplimiento (OC). Es la persona natural que colabora con la implementación del sistema de prevención del LAFIT y es responsable de vigilar su funcionamiento. Podrá ser el propio SO cuando este sea persona natural.

Cuando sea persona distinta al SO, se requiere que sea de su absoluta confianza, dependa laboralmente del SO y tenga la autonomía e independencia en el ejercicio de responsabilidades y funciones asignadas.

Cuando el SO sea persona jurídica, la designación del OC corresponde al directorio, gerencia general o su equivalente.

Actúa en representación del Sujeto Obligado (SO) para efectos de la presentación del ROS. Cuenta con un código secreto (asignado por la UIF) para identificarse en todas sus comunicaciones dirigidas a la UIF.

Algunos requisitos indispensables para ser propuesto OC:

- Tener experiencia en las actividades propias del sujeto obligado.

- No haber sido condenado por la comisión de delito(s) doloso(s).
- No haber sido destituido de cargo público o haber sido cesado en él por falta grave.
- No ser ni haber sido auditor interno del sujeto obligado, durante los seis (6) meses anteriores a su designación.
- No tener deudas vencidas por más de ciento veinte (120) días en el sistema financiero o en cobranza judicial.
- No haber sido declarado en quiebra.
- Otros que establezca la Superintendencia. (Lavadodiner.com, 2018).

c) Reporte Operaciones Sospechosas (ROS). Son aquellas operaciones que por su naturaleza civil, comercial o financiera tengan una magnitud o velocidad de rotación inusual, o condiciones de complejidad que permitan presumir que proceden de alguna actividad ilícita o que no tengan un fundamento económico o lícito aparente. (Lavadodiner.com, 2018).

d) Operaciones inusuales. Son aquellas cuya cuantía, características particulares y periodicidad no guardan relación con la actividad económica del cliente, salen de los parámetros de normalidad vigente en el mercado o no tienen un fundamento legal evidente. (Lavadodiner.com, 2018).

e) Contenido del ROS. Operaciones iguales o superiores a US\$ 10,000.00 (o su equivalente en nuevos soles). Operaciones que en conjunto igualen o superen los USD 50,000.00. (o equivalente en nuevos soles) que se realicen por una persona o en su beneficio, durante un mes calendario. Operaciones superiores a US \$2,500.00 y/o US \$10,000.00 (mes) para las empresas de transferencia de fondos, casinos, casas de juego, bingos, hipódromos y loterías. (Lavadodiner.com, 2018).

Ahora si paso a describir brevemente la secuencia de la investigación del lavado de activos:

a) Se inician con un Reporte de Operación Sospechosa (ROS). El ROS es remitido a la UIF por el oficial de cumplimiento de cada sujeto obligado. Estos documentos se identifican con el código del sujeto obligado y oficial de cumplimiento. Deben contener los requisitos básicos para ser tratado y analizado por la UIF (Identificación del reportado e involucrados, antecedentes, descripción de la operación, motivación y documentación complementaria).

b) La UIF elabora un informe de Inteligencia Financiera y lo remite al Ministerio Público (M.P). El informe es el resultado de la labor realizada por la UIF y se remite al MP cuando se detectan actos que podrían estar vinculados al LA/FT.

El informe contiene básicamente información financiera relevante para la investigación. Puede contener información patrimonial, comercial, societaria, etc. Vinculada al caso. El informe es de uso confidencial, tiene carácter de “documento de inteligencia” (documento clasificado).

c) Con el Informe de la UIF, el Ministerio Público puede: Iniciar una Investigación Preliminar. Luego de los procedimientos establecidos puede Formalizar una denuncia Penal ante el Juez de Turno.

d) La UIF participa también en las investigaciones mediante: Investigaciones conjuntas, Apoyo técnico mediante convenio institucional con el Ministerio Público, Con el objeto de contribuir a la judicialización de los casos de lavado de activos, personal de la UIF puede ser destacado a las Fiscalías especializadas para brindar apoyo técnico especializado.

e) El Juez Penal de Turno recibe la denuncia Fiscal. Si el juez encuentra elementos suficientes, abre instrucción contra los denunciados, Dispone las medidas que estima convenientes para garantizar la recuperación o incautación de los bienes, Resuelve sobre la situación jurídica de los denunciados (mandato de detención o comparecencia).

f) Luego de concluido el proceso judicial (respetando el debido proceso, etc.) se establece la responsabilidad de los procesados, sanciona su conducta, ordena

medidas definitivas sobre los bienes. En caso de no encontrar responsabilidad se absuelve a los procesados. (Superintendencia de Banca y Seguros, 2018).

Como podemos observar en este punto de la investigación tanto el tema de la corrupción, fraude y del lavado de activos tienen una relevancia muy importante en nuestro país, los últimos escándalos financieros a nivel público y privado se han hecho notar a través del caso Odebrecht en una magnitud inimaginable que ha arrastrado a muchos países de latino américa y del mundo.

Solo para efectos de dar un ejemplo de cómo afecta la corrupción y el lavado de activos, mencionaremos el caso Odebrecht en la realidad peruana y su implicancia social, política y económica.

1.2.33 Odebrecht Empresa Transnacional

Es un conglomerado brasileño de negocios en los campos de la ingeniería y la construcción, también participa en la manufactura de productos químicos y petroquímicos. Instituida como compañía en 1944, el grupo está presente en Suramérica, América Central, las Antillas, Norteamérica, África, Europa y el Medio Oriente.

La compañía constructora fue fundada por el ingeniero Norberto Odebrecht Pernambuco, en 1944, en Salvador de Bahía. Hasta el 2015, la compañía fue dirigida por su nieto Marcelo Odebrecht, y actualmente Newton de Souza tiene el cargo de presidente de los consejos de administración de Braskem, Odebrecht Óleo e Gás, Odebrecht Realizações Imobiliárias y Odebrecht Ambiental.

La compañía constructora participó en varios contratos de obras públicas durante diferentes gobiernos en Brasil y en la dictadura militar del país. A principios de 2016, en el marco de la Operación Auto lavado (lavajato), el juez Sergio Moro emitió órdenes judiciales en contra de varios ejecutivos de Odebrecht por supuestos delitos como corrupción, evasión de divisas, organización criminal y lavado de dinero.

El 21 de diciembre de 2016, el Departamento de Justicia de los Estados Unidos publicó una investigación sobre la constructora brasileña Odebrecht, en la que se detalla que esta habría realizado coimas de dinero y sobornos a funcionarios del gobierno de 12 países, para obtener beneficios en contrataciones públicas (Angola, Mozambique, Colombia, México, Panamá, Guatemala, República Dominicana, Perú, Argentina, Venezuela, Ecuador y Estados Unidos).

Odebrecht creó esta “caja B” a finales de los años 1980 con el nombre de “sector de relaciones estratégicas” para disimular la maraña de coimas. Concepción Andrade, entonces veinteañera y empleada de la empresa, fue la primera secretaria del ilegal departamento de sobornos, con base en Brasil, desde 1987. A su despido, en 1992, se marchó a casa con los registros que había levantado y los guardó durante tres décadas hasta entregarlos a la Justicia brasileña y a la Comisión del Congreso encargada de la investigación. (Universia, 2017).

1.2.33.1 Odebrecht En El Perú



Como sabemos Odebrecht pagó US\$ 788 millones en coimas a funcionarios en 12 países de América Latina y África. En el Perú, fueron US\$ 29 millones para ganar la licitación de obras públicas entre 2004 y 2015, periodo que abarca los Gobiernos de Alejandro Toledo (2001-06), Alan García (2006-11) y Ollanta Humala (2011-16). Un poco más de un año después, el escándalo ha provocado órdenes de prisión contra

expresidentes, exgobernadores y exfuncionarios presos, investigaciones a líderes políticos y un proceso de vacancia presidencial que ha tenido a nuestro país en una incertidumbre total. (Rpp noticias, 2012).

1.2.33.2 Origen Del Caso

Odebrecht es una de las empresas implicadas en el caso Lava Jato. Esta es una operación que comenzó en junio de 2013 en Brasil y que le permitió a la Policía dismantelar una red de sobornos montada por las constructoras más importantes del país, que utilizaban para ganar las principales licitaciones públicas. Estas mismas empresas replicaron ese modus operandi en el resto de países de América Latina, pero también en Suiza y Angola.

En el Perú, el hombre clave del caso es Jorge Barata. Este empresario brasileño trabajó como director de Odebrecht en el país por casi 20 años y conoce el destino de gran parte de las coimas. Hoy es colaborador eficaz de la Justicia de Brasil a cambio de una reducción de su condena. También tiene un acuerdo con el Ministerio Público peruano para contar todo lo que sabe.

Barata dijo que le pagó 20 millones de dólares a Alejandro Toledo a cambio de la concesión de los tramos II y III de la Carretera Interoceánica. El expresidente se encuentra prófugo y vive en Estados Unidos.

Otra persona importante en el caso es Marcelo Odebrecht. El antiguo CEO (chief executive officer-director ejecutivo) de la empresa fundada por su abuelo dijo que le dio 3 millones de dólares a Nadine Heredia para financiar en 2011 la campaña electoral de su esposo, el candidato nacionalista Ollanta Humana, quien terminó ganando la presidencia. Ambos se encuentran presos de manera preventiva mientras continúan las investigaciones.

En abril, las investigaciones apuntaron al gobernador regional del Callao, Félix Moreno. La Fiscalía lo acusó de haber recibido cerca de 3 millones de dólares de coima para

otorgarle a la constructora el proyecto de la Costa Verde, aún hoy en ejecución. Moreno fue arrestado en junio, pero poco después fue puesto en libertad.

Sin embargo, los primeros detenidos por el caso Odebrecht en Perú fueron dos funcionarios de rango medio: Jorge Cuba, ex viceministro de Comunicaciones durante el Gobierno de García; y Edwin Luyo, antiguo miembro del Comité para la Licitación de la Línea 1 del Metro de Lima en la misma gestión. Ambos fueron acusados de recibir coimas a cambio de concesionar la obra. Los principales funcionarios apristas han dicho que no tenían conocimiento de esto. No son los únicos detenidos ni investigados. (Rpp noticias, 2012).

1.2.33.3 Los Socios Peruanos

Cuatro empresas peruanas se asociaron con Odebrecht para la ejecución de cinco megaproyectos: Graña y Montero (Interoceánica Sur y Norte, Metro de Lima y Gaseoducto Sur), JJC Contratistas Generales (Interoceánica Sur), ICCGSA (Interoceánica Sur) y Compañía San Martín (Interceptor Norte).

Todas estas empresas han dicho que no conocían las operaciones ilícitas de la constructora brasileña y que no sabían del supuesto pago de coimas a funcionarios, presidentes y candidatos. El domingo 3 de diciembre 2016, el juez Richard Concepción Carhuancho dictó 18 meses de prisión preventiva para: José Alejandro Graña Miró Quesada, ex presidente del director de G&M; Hernando Alejandro Graña Acuña, exdirector de G&M; José Fernando Castillo Dibós, director general de ICCGSA y Fernando Gonzalo Camet Piccone, presidente de JJC Contratistas Generales S.A.

Gonzalo Ferraro Rey, ex presidente del área de infraestructura de G&M, tendrá arresto domiciliario en la Clínica Angloamericana luego de que su defensa demostró que se encuentra internado y próximo a una operación para extirparle un tumor cancerígeno.

La Fiscalía sospecha que estos cinco empresarios financiaron parte de la coima que supuestamente Odebrecht le pagó al expresidente Alejandro Toledo para obtener la licitación de la Interoceánica usando el concepto de "riesgos adicionales". Además,

según Concepción Carhuacho, existe la probabilidad de que los cinco conocieran las operaciones de la empresa brasileña para lavar dinero. (Rpp noticias, 2012).

1.2.33.4 Tentáculos Hasta Palacio

Pedro Pablo Kuczynski (PPK) fue ministro de Economía de Toledo (2004-2005) y presidente del Consejo de Ministros (2005-2006), años en los que Odebrecht ganó la concesión de la Interoceánica Sur (tramos 2 y 3). El presidente negó en declaraciones a la prensa y en una carta enviada a la comisión Lava Jato del Congreso haber recibido dinero de la constructora para sus campañas del 2011 y 2016. También descartó cualquier vínculo laboral con ellos, aunque luego reconoció que los asesoró en el proyecto H2Olmos.

La comisión Lava Jato difundió documentos remitidos por Odebrecht que revelan pagos por US\$ 782 mil a Westfield Capital, empresa de Kuczynski, por consultorías entre 2004 y 2007 en los proyectos Olmos e Interoceánica Norte (tramos 2 y 3). PPK aseguró que los contratos fueron gestionados por su socio chileno Gerardo Sepúlveda versión ratificada por él y la constructora- y que recién se enteró de ellos la semana pasada. Sin embargo, el Congreso presentó una moción de vacancia por incapacidad moral en su contra que se debatirá este jueves 21, en el primer aniversario del estallido del caso Odebrecht en el Perú. (Rpp noticias, 2012).

1.2.33.5 Otros Personajes Que Se Suman

La Policía de Brasil encontró las iniciales A.G. en las agendas incautas a Marcelo Odebrecht. Según el mismo medio, este reveló que en algunos casos se refiere a Alan García y en otros a la constructora Andradre Gutierrez. Sobre el expresidente aprista dijo que tiene la seguridad de haber financiado su campaña en 2005 y que lo contrató como conferencista al final de su Gobierno. Sobre si se le pagó coimas, dijo que solo Barata lo sabe.

Aumentar keiko para 500 e eu fazer visita. Citando distintas fuentes, IDL Reporteros dijo que, durante el interrogatorio, Odebrecht aclaró el significado de la famosa frase

encontrada en una de sus agendas: se refiere a que puso 500 mil dólares adicionales a los que ya había pagado para financiar la campaña presidencial de Keiko Fujimori en 2011. Sin embargo, dijo que nunca conoció a la actual lideresa de Fuerza Popular en persona y que los detalles del pago los conoce Barata. Fujimori ha dicho que jamás recibió dinero de la constructora. A inicio de diciembre, la Fiscalía allanó locales del partido fujimorista.

Según IDL Reporteros, Barata dijo que Odebrecht y OAS financiaron con 3 millones de dólares la campaña de la entonces alcaldesa Susana Villarán para evitar su revocatoria en el proceso de 2013. Ambas empresas tenían entonces negocios con la Municipalidad de Lima. Villarán ha dicho que nunca recibió dinero de las constructoras brasileñas y que no las favoreció indebidamente en ningún contrato firmado con ellas. La Fiscalía le abrió una investigación preliminar y el Poder Judicial dictó impedimento de salida del país. (Rpp noticias, 2012).

1.2.33.6 ¿Que nos dejaron estos señores?



En cifras podemos señalar algunos proyectos para conocer los sobre costos que se generaron para poder cubrir las diferentes coimas, sobornos durante estos tres periodos presidenciales.

Sobre costos en los servicios de agua

PROYECTO DE SISTEMA DE AGUA POTABLE EN IQUITOS RG 204-2011



ALCANTARILLADO DE LIMA Y CALLAO INTERCEPTOR NORTE RG 075-2017



REHABILITACIÓN DEL SISTEMA DE AGUA POTABLE CALLAO RG 949-2008



Figura N° 16 Sobre costos en los servicios de agua

Fuente: Elaboración propia según IDL reporteros 2017

Sobre costos en los servicios de Línea 1 y carretera

LINEA 1 TRAMO 1 RD 93-2011 MTC/33



LINEA 1 TRAMO II RD 162-2014 MTC/33



CARRETERA IIRSA SUR TRAMO II



Figura N° 17 Sobre costos en 142 servicios de Línea 1 y carretera

Fuente: Elaboración propia según IDL reporteros 2017

Estos son algunos sobrecostos que se muestran en la figura 16 y 17 y que en conjunto suman 4,693'710,471.97 más de cuatro mil seiscientos millones de soles. Esto equivale a los siguientes presupuestos:

- 5 veces el presupuesto de beca 18.



- 18 veces el costo del hospital del niño.



- 22 veces la remodelación del estadio nacional.



- 77 veces el presupuesto del SENARP.



- 90 veces el costo de la biblioteca nacional.



- 102 veces el presupuesto de los bomberos.



Los sectores más afectados como siempre son educación, salud, transporte y los siempre olvidados aquel grupo conformados por familias pobres y en extrema pobreza.

En cuanto a las cifras anuales que mueve este flagelo no se ponen de acuerdo los estudiosos en temas económicos y estadísticos pero la mayoría estima que el Estado Peruano pierde 10 Mil millones de Dólares anuales. Lo que se puede traducir en 3.5% y 5% del PBI.

La corrupción no es un problema exclusivo del sector público. Lamentablemente está en todos lados y, ya sea que un conductor le pague a un policía para evitar una papeleta, o un empresario entregue dinero para agilizar un trámite en alguna municipalidad, sus consecuencias son igual de negativas.

1.2.34 Generalidades de la auditoría forense

La corrupción y el fraude es un fenómeno que afecta a la gobernabilidad, la confianza en las instituciones y los derechos de las personas; por lo tanto, no es un fenómeno unitario ni unidireccional, no se concentra en un solo sector económico, en una sola institución o personas aisladas, y no proviene de un solo factor. Por el contrario, la corrupción tiene diferentes formas y aparece de manera muy diversa en el escenario social, político y económico de nuestro país, y existe el grave riesgo latente de que se institucionalice.

Su alcance abarca desde el acceso a los servicios públicos hasta los grandes desvíos de fondos públicos, abuso de poder y discrecionalidad (aquello que se hace libremente y que no está normado) en gran medida en las decisiones estratégicas y de inversión, decretos de urgencia con nombres propios, contratos de gran magnitud sin los requerimientos técnicos adecuados, acciones de amparo a favor de corruptos, la lista es muy larga.

Frente a todo ello debe surgir la auditoría forense con gran fuerza como consecuencia del incremento de operaciones fraudulentas e ilícitas que se generan durante el transcurso de la gestión pública y privada cuyos beneficiarios son por lo general funcionarios de alto nivel, servidores públicos deshonestos, autoridades elegidas, gerentes, ejecutivos, directores y hasta dueños de reconocidas empresas.

Este conjunto de personas que por lo general no actúan solas, aprovechándose del desempeño de sus cargos y posiciones estratégicas toman decisiones arbitrarias y abusivas que favorecen sus ingresos patrimoniales buscando incorporarlos, por medio de recursos legales o a través de mecanismos aparentemente normales y legales evitando la identificación de su origen ilícito.

En estas circunstancias corresponde al auditor forense asumir su responsabilidad y capacidad profesional al intervenir en la prevención, detección, investigación, esclarecimiento de actos de corrupción o fraudes a través de la aplicación de técnicas

y procedimientos más depurados y altamente especializados para detectar actos ilícitos o ilegales.

1.2.35 Conceptos de auditoría forense

Según (Cano, M & Lugo, D., 2005), expresan que La auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. Es, en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.

Según (Maldonado, 2009), Expresa que La auditoría forense es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (...) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos.

Según (Badillo, 2012), Enfatiza que La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada).

Analizando a (Mantilla, 2009), una Auditoría Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafotécnicos, informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros de sistemas,

agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, etc. que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación.

Según (Castro, R. y Cano, M., 2003), para enfocar el tema de Auditoría Forense es necesario identificar primero su campo de acción, ya sea pública o privada, pero en todo caso una actividad que tiene por fin el aprovechamiento ilegal de los recursos económicos. La corrupción, por lo tanto, la podemos definir como un acto ilícito e ilegítimo, por medio del cual se obtienen beneficios en provecho personal, para lo cual se utiliza un cargo o una posición de privilegio en las actividades de la administración pública o privada. Es una acción de proceso y de resultados, que se alimenta en un sentido de doble vía, integrada por quien corrompe y por quien se deja corromper. Estas prácticas trascienden el entorno público y convierten su actividad en un problema económico, que genera desviaciones de política que pueden desestabilizar al propio Estado. La Auditoría Forense la podemos definir como: La exploración o examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, incluidos sus procesos integrantes, mediante la utilización de procedimientos técnicos de auditoría, a través de los cuales se busca determinar la ocurrencia de hechos ilícitos relacionados con el aprovechamiento ilegal de los bienes y recursos de un ente público o privado. Tales procedimientos tienen por fin obtener evidencia válida y suficiente para ser usada ante las autoridades jurisdiccionales.

Según (Rodríguez, 2002), dice que la Auditoría Forense es un examen especializado orientado a la obtención de evidencia suficiente y apropiada para la identificación de los delitos contra la administración pública.

Podemos concluir que la auditoría forense es el examen objetivo, sistemático, especializado, técnico y legal de evidencias, que tiene por finalidad investigar, informar y atestar en el poder judicial sobre fraudes, actos de corrupción, delitos financieros, malversación de fondos, enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, en el desarrollo de la función pública y privada. Al efectuar este tipo de auditorías es importante señalar que este tipo de examen contraviene al principio de escepticismo profesional (no creer que existan fraudes u errores). Por el contrario, si debemos

estimar y sospechar que existe fraude y corrupción ante hechos evidentes basándose en investigaciones y exámenes críticos y selectivos sobre presunciones de delitos individuales y corporativos.

Por lo expuesto, podemos decir que la auditoría forense es una pericia especializada ordenada por un juez, que se enfoca en la existencia de fraude o corrupción y está orientada a identificar la existencia de hechos punibles mediante la investigación profunda de los sucesos.

1.2.36 Características de la auditoría forense

Según (Chambi, 2012), la auditoría forense tiene las siguientes características:

- a) Integración de conocimientos. La auditoría forense hace uso de la investigación, análisis financiero, técnica criminalística, Recopilación de pruebas, evidencias legales, Declaraciones, testimonios certificados y juramentos, Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante la corte civil o criminal.
- b) Admisibilidad de pruebas. Se debe obtener diferentes tipos de evidencias como: Circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnico pericial. Para que estas evidencias se puedan habilitar como pruebas legales para acusación deben tener por lo menos tres de los cinco factores de admisibilidad.
- c) Fuentes de información. Debe recurrirse a diferentes fuentes de información como: Organismos y archivos gubernamentales, bases de datos comerciales, fuentes contables (registros y otros), fuentes empresariales, industriales y comerciales, títulos valores y registros públicos.
- d) Recopilación de evidencias. Conjunto de documentos, archivos, valores, títulos, dinero en efectivo, fotografías, memorias móviles, microfilms, videos y otros. Toda esta evidencia recopilada debe de: marcarse y codificarse por un sistema claramente identificable, hacer una declaración de cada uno de los investigadores detallando exactamente como fueron obtenidos, elaborar un inventario de cada evidencia con datos detallados.

e) Evidencias electrónicas. Cuando existen claros indicios o sospechas con sólidos fundamentos, la mejor manera de preservar y evitar la manipulación de los equipos, es procediendo al sellado de los mismos con cinta de seguridad, protegiendo la entrada de energía y firmando con tinta indeleble en los cruces de la cinta que va en diferentes direcciones. Asimismo, se debe preparar un documento jurado con testigos, declarando las razones por las cuales se lleva a cabo este procedimiento.

f) Planes de contingencia. La avanzada tecnología de computadores no escapa a la investigación forense, aunque para el común denominador de los auditores e investigadores sea aun enigmático el mundo de la informática y la cibernética. Sin embargo, el crimen organizado y el crimen empresarial de cuello blanco la investigación de los sistemas informáticos es muy compleja debido al gran volumen de información procesada y a la variedad delictiva por medios electrónicos.

g) Testimonio del investigador en la corte. La presentación del testimonio es fundamental para el investigador, no obstante, debe estar preparado para el contra interrogatorio, por parte de la defensa de los acusados y de las evidencias para ser utilizadas en la corte deben ser obtenidas por un experto certificado.

Según (Rozas, 2008), Nos muestra otras características:

a) El 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.

b) Alcance. El periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación.

c) 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.

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

e) Enfoque. Combatir la corrupción financiera, pública y privada.

f) Auditor a cargo. Profesional con formación de auditor financiero, Contador Público Autorizado.

g) Equipo de apoyo. Multidisciplinario: abogados, ingenieros en sistemas (auditores informáticos), investigadores (públicos o privados), agentes de oficinas del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía o ejército, especialistas diversos.

1.2.37 Objetivos de la auditoría forense

Según (Rojas, 2012), Entre los objetivos más importantes podemos señalar:

a) Detectar, investigar y comprobar hechos ilícitos y obtener pruebas y evidencias.

b) Atestar en el poder judicial sobre fraudes, actos de corrupción y delitos financieros.

c) Facilitar la prevención, detección e investigación del crimen económico orientadas a identificar la existencia de fraudes mediante una profunda investigación llegando a establecer entre otros la cuantía del fraude, efectos directos o indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores.

d) Recopilar evidencias para convertirlas en medios probatorios aplicando técnicas de investigación.

e) Desarrolla técnicas específicas para la detección y análisis del fraude y la corrupción.

f) Asiste a las entidades en la identificación de las áreas críticas y/o vulnerables y ayuda a desarrollar sistemas y procedimientos para prevenir y manejar los riesgos de fraude en ellas.

Para (Arteaga, 2014), los objetivos de prevención y detección se pueden orientar en la auditoría forense de la siguiente manera:

a) Auditoría forense como herramienta preventiva. En las organizaciones ayuda a reconocer las áreas que tienen mayor riesgo a sufrir algún tipo de delito patrimonial, pues sus controles internos son rebasados por los propios miembros de la organización, quienes se aprovechan y sacan ventaja de las deficiencias de dichos controles para poder obtener beneficios económicos. Es necesario revisar permanentemente los procedimientos y controles establecidos, para combatir los nuevos mecanismos de defraudación al interior de la entidad. También es conveniente establecer un código de conducta entre los colaboradores internos para fortalecer la identidad y filosofía de la empresa, y crearles un compromiso moral con la misma. La prevención requiere de emprender acciones en el presente, para evitar fraudes en el futuro. La auditoría forense preventiva también brinda asesoría para que la misma institución pueda detectar y afrontar algún tipo de acto no lícito. Para ello, es necesario la implementación y fortalecimiento de controles internos operativos, administrativos, fiscales y contables en todas las organizaciones.

b) Auditoría forense como herramienta detectiva. Es también una herramienta de este tipo, ya que identifica el origen, así como el impacto causado por el acto delictivo, proporcionando a la empresa información sobre los efectos directos e indirectos que ocasionó dicho acto, junto con los presuntos responsables. Todo con el fin de asesorar a la empresa a tomar las acciones legales pertinentes para evitar la impunidad y generar transparencia en las empresas. Esta labor es muy compleja, por lo que es necesario el apoyo de otros profesionales de diversas disciplinas que coadyuven al logro del objetivo: abogados, informáticos, ingenieros, fiscalistas, entre otros, que puedan aportar su experiencia y conocimientos en eventos de esta naturaleza. La detección, a diferencia de la prevención, requiere tomar decisiones en el presente sobre actos ilícitos que se realizaron en el pasado. Debido a la importancia de estas decisiones, el auditor debe ser capaz de realizar un informe de auditoría forense con la recopilación de todas las pruebas necesarias, asimismo, debe elaborar su

conclusión que exprese su opinión respecto a lo ocurrido, con total objetividad y con apego a la normatividad.

1.2.38 Alcance

Según (Arteaga, 2014), La auditoría forense alcanza todos los hechos denunciados sujetos a investigación, a todas las personas involucradas en los ilícitos penales y el periodo que cubra los indicios de fraude financiero o corrupción y está dirigida a las distintas áreas de su competencia.

Este tipo de auditoría especializada, a diferencia de las demás, tiene un alcance del cien por ciento en su evaluación y revisión, ya que es indispensable investigar todas las partidas y movimientos que fueron realizados en el periodo de revisión, para no omitir ningún dato y poder recabar toda la información necesaria para la detección del fraude.

1.2.39 Importancia de la auditoría forense

La auditoría forense es una herramienta muy valiosa para una institución, pues pone en acción la aplicación de justicia mediante una serie de protocolos, valiéndose de entidades oficiales como la Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, Revisoría Fiscal, entre otros.

Para (Williams, 2017), la importancia de la auditoría forense la resume así:

a) Es un papel preventivo. Debe formar parte del sistema de herramientas que inhibirán la realización del fraude en la empresa. Realizar ejercicios de este tipo brinda un claro mensaje al interior de la organización, las operaciones son monitoreadas de una forma adecuada y las actuaciones de los funcionarios de la empresa y de todo el personal son constantemente evaluadas. Está comprobado que la percepción de que hay expertos profesionales contratados por la organización realizando este tipo de servicios disminuye la posibilidad de eventos de fraude.

b) Detección del fraude. Si es llevada a cabo por equipos especializados, aumenta, en buena manera, los hallazgos de situaciones no deseables e incluso el equipo de auditoría forense está preparado para brindar asesoría en situaciones que, aunque no provengan de fraude, pueden provocar pérdidas importantes a la empresa. Al evaluar esas fugas, el equipo debe determinar sus razones, con la finalidad de saber si provienen de un fraude o de cualquier otro tipo de circunstancia, lo cual permite dar una gama de soluciones ante la situación encontrada.

c) Corrección y consecuencias. Una vez que la investigación forense ha sido realizada y las causas de las incorrecciones fueron determinadas, la auditoría forense colocará a la empresa o institución en posición de aplicar las medidas en consecuencia, a fin de resarcir tanto las razones que dieron lugar a los eventos indeseados, como fortalecer el modelo de administración.

d) Generación de valor. A partir de la auditoría forense, a menudo la empresa encuentra:

- Un aseguramiento más puntual de sus operaciones.
- Mejor desarrollo de sus procesos administrativos, productivos y operativos.
- Nuevos esquemas de protección de sus bienes.
- Perfeccionamiento de sus modelos de negocio.

Estos aspectos, por supuesto, son un valor agregado como resultado de la aplicación de los trabajos de este tipo de auditorías.

e) Mejora de las finanzas. Al frenar el saqueo de recursos y coartar los modus operandi que han provocado pérdidas económicas. Esto señala las debilidades que hay que subsanar. Por otra parte, el examen forense permite detectar las áreas vulnerables donde es posible que sucedan actos ilícitos e incluso las fallas que podrían originar posibles fugas, cuando aún no se han tenido en la entidad financiera. Así, el experto forense encuentra una inconsistencia en los controles, la cual pudiera abrir una ventana a la oportunidad del fraude.

f) Desarrollo del control interno. Se desarrollan controles antifraude de carácter preventivo, detectivo y correctivo, lo que robustece a la administración. Pero hay que tener mucho cuidado al diseñarlos, ya que éstos deben ser inteligentes y no maniatar a la operación de la empresa como a veces sucede, pues con frecuencia nos encontramos con comentarios como “Lo que pasó es que ahora parece que trabajamos para los controles” (definitivamente un error). En pocas palabras, los controles deben trabajar para la empresa y no al revés. Esto se logra con una clara idea de cómo funciona la administración, la operación, los procesos productivos y los sistemas de Tecnologías de la Información desarrollados para la institución. Es necesario apalancar los procesos para colocar los sistemas de monitoreo y de control como una actividad inmersa en los mismos, es decir, como algo propio de los módulos de trabajo, así como maximizar los programas de apoyo (software) que se diseñan para la empresa y que, en ocasiones, forman parte de su propiedad intelectual.

g) Ambiente de compromiso ante el riesgo. En el caso de las empresas privadas, dicha actividad tiene una gran gama de beneficios con un impacto visible a corto plazo y que, por supuesto, enmarcan el gran propósito de los administradores en cuanto a hacer que las cosas funcionen de la mejor manera en la organización. La herramienta contribuye a crear un ambiente de compromiso ante los riesgos empresariales y ayuda a desarrollar los procesos de la empresa. También añade valor a los modelos de negocio, a través de la incorporación de mejores métodos de obtención de rendimientos financieros saludables. Si se ha descubierto un fraude cuando se cubren los requisitos fiscales, permite recuperar por lo menos una parte de los daños vía deducción fiscal, por lo que es muy importante tener siempre a la mano a un examinador certificado de fraude.

Según (Baracaldo, N. & Daza, L., 2016) La auditoría forense es de suma importancia para detectar, cuantificar o documentar casos de corrupción o de fraude. Por lo tanto, es indispensable desarrollar o fortalecer la formación profesional del contador público en la recolección y análisis de evidencias testimoniales, documentales físicos y documentales digitales para casos de fraude por corrupción pública y privada.

A continuación, podemos señalar en la figura N°18 algunas diferencias entre la auditoría forense y otras auditorías:

Diferencias entre la auditoría forense y otras auditorías tradicionales

	AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA DE GESTIÓN	AUDITORÍA TRIBUTARIA	AUDITORIA FORENSE
OBJETIVO	Expresar una opinión sobre la razonabilidad de los E.E.F.F.	Evaluar la eficiencia, efectividad y economía de una empresa	Verificar los pagos y obligaciones tributarias	Prevenir e investigar hechos de corrupción
ALCANCE	Operaciones financieras	Todas las operaciones de la entidad	Define la administración tributaria	El tiempo que dure la investigación
MEDICIÓN	Aplicación de los PCGA	Aplicación de los principios de administración	Aplicación de normas tributarias	Aplicación de normas, leyes y técnicas de investigación
TÉCNICAS	Técnicas de auditoría	Técnicas de auditoría	Técnicas de auditoría	Técnicas de auditoría y las que se desarrollen en la investigación
IMPORTANCIA	Necesaria para mantener un buen sistema financiero	Necesaria para lograr y mantener una buena gestión	Garantizar el cumplimiento de la ley	Salvaguardar los bienes de la empresa o del estado

154
Figura N° 18 Diferencias entre la auditoría forense y otras auditorías tradicionales

1.2.40 Fases de la auditoría forense

Según (Badillo, 2012), Para la efectiva realización de una Auditoría Forense, es necesario realizar cada una de las etapas que a continuación se muestran:

a) Fase 1 La Planificación. Es la primera etapa de la Auditoría Forense, a partir de esta se obtendrán el logro de los objetivos propuestos, es por esta razón que debe de realizarse de manera adecuada y exhaustiva.

Para la planificación preliminar es importante el tipo de fraude, ya que depende de este factor el tiempo de desarrollo de la investigación, el cual puede tomar varios meses o hasta años, de ahí que la planificación y ejecución debe ser desarrollada con total flexibilidad, pues para cada caso de fraude se requieren procedimientos diferentes.

La planificación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse. El inicio y planificación de una Auditoría Forense pueden derivar de una denuncia formal o informal, una auditoría financiera y/o evaluaciones de control interno.

a-1) Memorando de planeación de la auditoría forense. Es el documento que se emite en la fase de planeación en el proceso general de auditoria debe ser una de las más importante, ya que en esta fase se logran identificar la mayoría de los aspectos a los que hay que prestar atención, y se evitaren pérdidas de tiempo o sorpresas al final de la auditoria. Es importante que en la planeación haya mucha comunicación entre socio, gerente y encargado del proyecto.

Una vez hecha la revisión analítica de la información recopilada y seleccionada se procederá a elaborar el Memorando de Planeamiento, cuya estructura formal básica se mostrará en la figura N° 19.

Estructura básica del memorando de planeación de auditoría forense



Figura N° 19 Estructura básica del memorando de planeación de auditoría Forense

Elaboración propia: según datos de López, J & Mora, E (2006) Manual de auditoría forense para entidades bancarias en Colombia

En esta primera fase el auditor forense debe considerar lo siguiente:

- Obtener un conocimiento general del caso investigado.
- Conocimiento de la entidad a auditar, su naturaleza operativa, organización, servicios que ofrece, normativas a aplicar y evaluar los resultados de auditorías efectuadas anteriormente, en las que se hayan determinado debilidades en el control interno, relacionadas con el hecho que se investiga.
- Analizar todos los indicadores de fraude existentes.
- Evaluar el control interno para detectar debilidades del mismo control que habrían permitido se cometa el fraude, obtener indicadores de fraude (iniciales o adicionales) y realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.
- Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de revelamiento 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.

b) Fase 2 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, los 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 casos, 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 (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.

En esta fase podemos considerar los siguientes aspectos importantes:

- Recopilación de la información: Se debe identificar y analizar las fuentes de información para obtener indicios y evidencias que puedan convertirse en pruebas.
- Investigar: El auditor forense debe aplicar técnicas, procedimientos y métodos para que el trabajo de auditoría se sustente en datos técnicos que como resultado se conviertan en pruebas.
- Interrogar: Se debe programar minuciosamente los interrogatorios a cada uno de los implicados, procurando obtener información relevante para la continuación de la investigación.
- Conclusión de la investigación: Una vez aplicados los procedimientos de auditoría se deben elaborar papeles de trabajo que sustenten las evidencias

encontradas, en este punto es de vital importancia asesorarse de un equipo multidisciplinario como; asesores legales, informáticos, grafólogos, fuerza pública (ejército o policía) y otros especialistas dependiendo del caso investigado.

c) Fase 3 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).

c-1) El informe de auditoría forense. Consiste en un documento formal, en donde se plasman los hechos, las observaciones y las recomendaciones a las que el auditor forense ha llegado, como consecuencia de las pruebas de auditoría aplicadas; por lo que constituye un medio a través del cual se emite un criterio técnico sobre la situación que se ha examinado.

c-2) Características del informe de auditoría forense. El informe de auditoría debe ser preparado en un lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta con los hechos observados. Sus principales características son:

- Objetividad, No debe ser tendencioso, por lo que debe presentar sus comentarios de manera, veraz e imparcial.
- Precisión y concisión, Los resultados deben ser presentados de forma breve y puntual.
- Exactitud, No puede contener errores matemáticos ni de redacción, para evitar descrédito.
- Respaldo adecuado, Los resultados presentados en el informe, deberán estar debidamente sustentados.

- Claridad, Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma sencilla.
- Prudente, debe ser justo, adecuado y moderado para no recibir o producir perjuicios innecesarios a las personas o empresas investigadas.
- Oportuno, debe darse en el momento exacto para producir el efecto deseado en la investigación.
- Suficiente, los hechos presentados se mostrarán en la cantidad adecuada y a nivel de la envergadura de la investigación.

d) Fase 4 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.

En esta fase podemos destacar los siguientes aspectos:

- Evitar la impunidad. Los delitos de fraude y corrupción son tan igual de dañinos como los delitos comunes. La justicia deberá actuar severamente.
- Castigar al responsable. Los delitos de cuello blanco y sus perpetuadores deben asumir la falta de honestidad, transparencia al cometer el delito económico investigado.
- Mide la eficiencia del sistema de justicia. A través de estos casos los organismos internacionales miden los niveles de corrupción y de fraude en las diferentes latitudes de nuestro planeta, Con el objetivo que los entes que administran justicia hagan las reformas adecuadas para fortalecer las instituciones tutelares a todo nivel.

1.2.41 Perfil del auditor forense

Según (Delgado, 2007), El tema de la auditoria forense es de reciente data en el contexto Latinoamericano. Muchos profesionales han practicado la auditoria forense, en desconocimiento de su existencia. Es una versión sofisticada de la auditoria interna y externa para cubrir la fase de convertir evidencias de auditoria y otros hallazgos de interés criminalísticos, en pruebas legales, vale decir, elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia, con el propósito de evidenciar, demostrar o comprobar delitos o dirimir disputas legales.

Muchas investigaciones judiciales son rechazadas, en la práctica, porque los jueces, que tienen la decisión final sobre el proceso, objetan la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvo las evidencias convertidas en pruebas, por considerar que dichas técnicas no se ajustan a derecho, así como la presentación de las mismas.

Es de hacer notar que la mayoría de los trabajos de auditoria forense ejercidos en el campo profesional están enfocados en probar delitos de lavado de dinero y otros activos, pero también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre: crímenes fiscales, Crímenes corporativos y fraude, corrupción administrativa, discrepancias entre socios y accionistas, siniestros asegurados, etc.

En síntesis, un auditor forense es un profesional con habilidades para practicar contabilidad investigativa, con suficientes conocimientos sobre delitos económico financieros y su correlacionada materia procesal penal, con capacidades interrogativas y con una inmejorable redacción de dictámenes periciales.

A continuación, la figura N° 20 mostraremos el conjunto de capacidades y competencias que identifican al auditor forense para encarar responsablemente las funciones y tareas desarrolladas en la investigación de delitos de cuello blanco.

PERFIL DEL AUDITOR FORENSE



Figura N° 20 Perfil del auditor forense

Elaboración propia: según datos de Lic. Rafael Delgado (2007) el perfil del auditor forense

Como podemos observar en la figura N° 20 estas características están asociadas más a la persona que al grado de formación obtenido. Una persona que no posea estas cualidades difícilmente será un buen auditor forense. Es importante recalcar que un contador público colegiado no podría desarrollar esta clase de disciplina si no cuenta con la acreditación y certificación como auditor forense.

En resumen, la Certificación y Acreditación, es el reconocimiento oficial, que quien ostenta el título de auditor forense en su especialidad, ha pasado por todos los cursos que le permiten desempeñar su labor con autoridad, que ha recibido el entrenamiento básico en el sistema judicial y técnico pericial forense y que conoce la responsabilidad legal de dar un testimonio para sustentar una prueba ante un Juez o un Jurado.

Cada institución que certifica y acredita a un auditor forense, debe haber obtenido un record de antecedentes judiciales del candidato, certificados de buena conducta y carácter moral, como requisitos indispensables antes de otorgar un Certificado para trabajar como auditor forense en el sistema judicial y de aplicación de la ley.

1.2.42 Técnicas y procedimientos de auditoría forense

1.2.42.1 Técnicas de auditoría forense

Para (Diaz, S. & Perez, P., 2015), las técnicas de auditoría forense son los métodos prácticos de investigación usados por el auditor para recolectar la evidencia necesaria que fundamente sus conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio según las circunstancias. Es indispensable tener claridad en que las técnicas de Auditoría Forense, dan a esta una características particular que la diferencia de las demás auditorías, dado que incorpora nuevos procedimientos de carácter probatorio, que deben ser de conocimiento del auditor y/o de personal calificado en procesos legales que estén dentro del grupo de trabajo; y a su vez tener muy en cuenta que la a selección de las técnicas más apropiadas para cada caso estará de acuerdo al criterio del auditor, pero lo más conveniente es que se escoja la técnica que ofrezca la mejor “calidad de prueba” con la menor utilización de recursos. Lo anterior conlleva planear

los temas que se deben ejecutar, de manera que aseguren la realización de una auditoria de alta calidad y que se logre con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debida.

Según (Ayala, 2014), las técnicas de auditoria forense más relevantes son:

- Técnicas de verificación ocular
 - Comparación. Es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre 2 o más elementos. Dentro de la fase de ejecución de la auditoría se efectúa la comparación de resultados, contra criterios aceptables, facilitando de esa forma la evaluación por el auditor y la elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones.
 - Observación. Es el examen ocular realizado para cerciorarse como se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente de manera abierta y discreta el desarrollo de las actividades del personal en donde se desarrollan las operaciones sujetas a examen.
- Técnicas de verificación verbal
 - Indagación. Es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios responsables de la entidad. La respuesta a una pregunta formulada por el auditor, comprende una porción insignificante de elementos de juicio en los que puede confiarse, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes; sin embargo, sus resultados por si solos no constituyen evidencia suficiente y competente.

- Entrevistas o consultas. Pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas relacionadas con la investigación. Estas consultas pueden ser de carácter informativo, evaluativo o interrogativo. Para obtener los resultados esperados debe prepararse apropiadamente, especificar quienes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes y su utilización aceptada por la persona entrevistada.
- Técnicas de investigación escritas
 - Análisis. Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existente.

Los procedimientos de análisis están referidos a la comparación de cantidades, porcentajes y otros. De acuerdo a las circunstancias, se obtienen mejores resultados si son obtenidos por expertos que tengan habilidad para hacer inferencias lógicas y juicios de valor al evaluar la información recolectada.

- Confirmación. Es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan en las operaciones sujetas a examen (confirmación interna), por lo que están en disposición de opinar e informar en forma válida y veraz sobre ellas. La confirmación externa se realiza a través de terceros la cual suministra información de interés que solo ella puede suministrar.
- Conciliación. Implica hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades,

respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre si y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

- Técnicas de verificación documental
 - Comprobación. Se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que la justifican.
 - Revisión selectiva. Consiste en un ligero examen ocular, con la finalidad de separar mentalmente las transacciones que no son típicas o normales.
 - Rastreo. Consiste en efectuar un seguimiento a una transacción o grupo de transacciones de un punto a otro dentro del proceso contable para determinar su correcto registro.
- Técnicas de verificación física
 - Inspección. Es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. Generalmente se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación.
- Técnica de verificación informática
 - Indagación cibernética. Permite obtener información e indicios de las personas o casos investigados mediante el uso de internet. La información obtenida debe ser analizada y en su caso desglosada para realizar nuevas búsquedas de información en el ciberespacio para encontrar eslabones que consoliden la investigación.

1.2.42.2 Procedimientos de auditoria forense

Para (Rojas, 2012), los procedimientos de Auditoría Forense, constituyen el conjunto de técnicas aplicadas de forma secuencial para poder obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales o el Directorio que lo contrata para hacer frente a la demanda legal. No existe un juego de procedimientos aplicados a todas las Auditorías; en cada caso la naturaleza de los registros contables, el sistema de control interno y otras peculiaridades de la empresa dictarán los procedimientos de auditoría aplicables, por lo cual se puede afirmar: "las circunstancias alteran los procedimientos". Los procedimientos de Auditoría cambian para adecuarse a las circunstancias de cada caso.

En este punto de la investigación debemos señalar que no podemos aplicar procedimientos de auditoria convencionales por las siguientes razones:

- Las auditorías resultan omisas en la aplicación de procedimientos específicos para detección y prevención de fraudes, ya que en estos casos se requiere de procedimientos de investigación, formalización, etc.
- Las evidencias que arrojan las auditorías en los casos de presuntos ilícitos, si bien fundamentan de manera sólida las observaciones de la auditoría, carecen de elementos de solidez jurídica a ser presentada como evidencia ante las autoridades persecutorias de delitos.

La auditoría forense engloba procedimientos y técnicas de investigación para obtener todo tipo de documentos y elementos que nos permitan documentar el presunto hecho delictuoso. Es decir, en estas revisiones, independientemente de las compulsas que se realizan, se validan datos y se cuestiona información derivada de terceros o de fuentes públicas para fortalecer la hipótesis del supuesto; se aplican entrevistas forenses, se procura recopilar información derivada de terceros, fuentes externas y/o públicas, confirmación de supuestos compras, hechos o sucesos entre otros.

Debido a la complejidad para probar el fraude y corrupción, en estas revisiones de tipo forense los auditores asumen un papel de investigadores, en donde no debemos conformarnos con la información obtenida y analizada en primera instancia, sino ver un escenario más integral; es decir, realizar otro tipo de indagaciones que permitan obtener distintos elementos de prueba, esto es, además de examinar la información proporcionada, en cuanto encuentran indicios de alguna operación o transacción cuestionable, los auditores forenses deben emprender acciones para llevar a cabo investigación de gabinete y campo, profundizar en los procedimientos, y aplicar técnicas de investigación forense que permitan constatar y documentar presuntas irregularidades.

Según (Díaz, S. & Pérez, P., 2015), los procedimientos de auditoría forense pueden ser clasificados en:

- Procedimientos Generales

El proceso investigativo para fraudes financieros y corrupción, presenta unas características de común concurrencia, lo que permite formular procedimientos básicos para la planeación y ejecución del trabajo y para la presentación de informes y conclusiones, aplicando procedimientos metodológicos propios de la Auditoría Financiera, que los investigadores deben armonizar con las normas legales sustantivas y procesales que regulen este tipo de investigaciones.

Un elemento fundamental, es el uso de papeles de trabajo o ayudas de memoria para ir dejando plasmados o registrados aspectos importantes que contienen los diferentes documentos y pruebas allegadas al proceso, de manera que facilite la elaboración del informe final, la explicación y justificación de la información en él contenida y la ubicación de los documentos que lo soportan.

La Auditoría Forense debe desarrollarse en el cumplimiento de una serie de procedimientos en un orden lógico y secuencial con el propósito de practicar una auditoría eficiente y cumplir con los objetivos establecidos en forma oportuna. Entre

los procedimientos generales que el auditor forense puede desarrollar para mostrar esquemas fraudulentos están:

- Analizar los alcances de los términos contractuales de la Auditoría Forense con la finalidad de que todos auditores que participan conozcan el propósito de la auditoría, de tal manera que no existan dudas y se pueda alcanzar los fines propuestos.
 - Establecer una estrategia que permita obtener en forma detallada las declaraciones de las partes involucradas, debiéndose tener precaución de obtener la declaración escrita y siendo complementada por videos, grabaciones, etc.
 - Evaluar el control interno basado en el manejo del riesgo que permite pensar estratégicamente y actuar a tiempo para visualizar, identificar y cuantificar todos los riesgos posibles de manera preventiva y a generar controles antes de que sucedan los hechos.
 - Obtener conocimiento apropiado de la materia y del ambiente específico del compromiso en que se realizará la Auditoría Forense, de manera que permitan preparar procedimientos de auditoría que nos den conclusiones valederas y apropiadas que permitan sustentarse ante las partes involucradas el informe correspondiente. Este conocimiento se adquiere con las discusiones con el cliente y abogados, revisando las hipótesis del problema, entrevistas y documentación involucrada.
- Procedimientos específicos

A continuación, señalan algunos procedimientos específicos dependiendo del tipo de compromiso en el que se desenvuelve el servicio de la Auditoría Forense:

- Procedimientos orientados a determinar operaciones de Lavado de Dinero:

- ◆ Analizar el origen de los procedimientos inusuales de dinero en efectivo por montos significativos, por parte de una persona natural o jurídica cuyas actividades habituales no deberían normalmente producir ingresos de este tipo.
- ◆ Investigar las transferencias en efectivo de importantes sumas de dinero hacia localidades que no tienen relación con el giro del negocio.
- ◆ Verificar los depósitos y retiros de montos elevados que exceden en forma importante los ingresos normales de una persona natural o jurídica.
- ◆ Solicitar a los registros públicos movimientos de compra y venta de inmuebles del cliente sin un objetivo claro o evidente o en circunstancias que parezcan poco habituales con la relación a la actividad normal del cliente.
- ◆ Analizar los depósitos efectuados por importes significativos que provengan de cheques endosados de terceros, para verificar si corresponden a operaciones normales.
- ◆ Investigar y evaluar el movimiento patrimonial de la persona o empresa.
- Procedimientos orientados a determinar sustracción de activos:
 - ◆ Realizar pruebas de conciliaciones bancarias.
 - ◆ Efectuar arqueos de caja en forma imprevista.
 - ◆ Efectuar arqueos de documentos valorados de la empresa.

- ◆ Evaluar que las transacciones de compras y ventas relacionadas con mercancías del giro del negocio, estén de acuerdo a las condiciones de mercado.
- ◆ Evaluar los cargos a las cuentas de resultados.
- ◆ Verificar si todas las cobranzas son depositadas en forma intacta.
- ◆ Inspeccionar los activos fijos.
- Procedimientos orientados a la detección de delitos de cuello blanco:
 - ◆ Efectuar un análisis de la situación financiera y económica de la empresa que permita determinar si las decisiones tomadas por la alta dirección generaron valor o de lo contrario destruyeron valor, la misma que debe ser comparada tanto con los planes estratégicos de la empresa y contrarrestada con la tendencia del sector al que pertenece el negocio.
 - ◆ Investigar sobre los niveles patrimoniales que han obtenido los gerentes desde su permanencia en la empresa, de manera que se pueda identificar incrementos patrimoniales no justificados.
 - ◆ Revisar los legajos personales y extraer los nombres de los familiares y de las participaciones que pudieran tener en otras empresas para tomarles en cuenta cuando se revisen compras, proveedores, préstamos, etc.
 - ◆ Analizar la evolución de la estructura de los activos para determinar si estos han crecido y generado valor, desde la fecha en que se nombró al gerente general y su equipo.
 - ◆ Verificar si se han efectuado, con los recursos de la empresa, préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias.

Para (Chavarria, J. & Roldan, M., 2009), Desde el punto de vista de la investigación financiera los procedimientos de auditoría forense se pueden clasificar en tres grandes grupos:

- Procedimientos para el estudio y verificación del control interno de las empresas

Estas pruebas tienen por objeto lograr una comprensión adecuada de los sistemas de control que la organización mantiene sobre sus operaciones o sobre sus activos. Esta comprensión es necesaria para planificar la investigación, verificar que el sistema de control opera tal y como está diseñado, establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación.

También el sistema de control interno puede reforzar o debilitar otros medios de prueba que se derivan de él, como es la documentación de respaldo de las transacciones. El proceso general para lograr la comprensión del sistema de control interno se divide en tres pasos:

- Describir el sistema de control interno de la organización, a través de los cuestionarios de control interno, las descripciones y los diagramas. Esta descripción debe ser lo más detallado posible.
- Verificación de la operatividad del sistema de control.
- Estudio y evaluación del sistema de control interno.

Los procedimientos de revisión analítica comprenden estudios generales para la evaluación y análisis de una cuenta de los estados financieros o bien de cualquier tipo de reporte financiero elaborado por la entidad. En esta etapa se trata de percibir la existencia de transacciones irregulares, de interés para la investigación, que se reflejen en los reportes de tipo financiero o en otros documentos emitidos por la organización. Los aspectos más relevantes en esta parte son:

- El comportamiento de los saldos de las cuentas de los estados financieros, a través de varios periodos, para observar variaciones abruptas o la

existencia de cuentas contables importantes que no habían aparecido en periodos anteriores.

- Las listas de proveedores, de clientes o de inversores y las cantidades que estos han comprado, vendido o invertido en la empresa, para identificar operaciones inusuales.
 - Reportes sobre inversiones hechas por la empresa, cheques girados, lista detalladas por cliente o por proveedor de las cuentas por cobrar o de las cuentas por pagar, listados de liquidación de deudas a acreedores, etc.
- Procedimientos de validación

Los dos grupos anteriores de procedimientos sirven de base para el planteamiento de la investigación. Este tercer grupo sirve para obtener la evidencia confirmatoria definitiva para cumplir con los objetivos de la investigación financiera. No obstante, los tres tipos de procedimientos se complementan e interrelacionan para proporcionar el cuadro probatorio completo sobre los hechos investigados. Estos procedimientos de validación están relacionados con las técnicas de auditoría forense descritas anteriormente.

1.2.43 Papeles de trabajo en la auditoría forense

Los papeles de trabajo no son otra cosa que todo el material probatorio obtenido por el auditor o investigador financiero para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones que ha obtenido. En consecuencia, en los papeles de trabajo el auditor tiene las bases para su informe, la prueba del alcance de su examen y su responsabilidad por la participación en la investigación que llevó a cabo.

Entre las finalidades de los papeles de trabajo tenemos:

- Facilitar la preparación del informe, pues de ellos se toman los datos necesarios para comunicar los resultados de las investigaciones.

- Comprobar y explicar las opiniones y conclusiones resumidas en el informe, los papeles de trabajo deben contener con suficiente grado de detalle, las opiniones y conclusiones a las que va llegando el investigador, al observar los resultados de los procedimientos que aplica, las que luego resumirá en su informe.
- Los hallazgos deben quedar documentadas en los papeles de trabajo, de forma tal que permitan al investigador medir el avance de su trabajo y cumplir con lo establecido en la planificación.
- Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y de los procedimientos aplicados, este objetivo es particularmente relevante como apoyo a la participación del investigador financiero en los procesos judiciales, en los cuales deberá rendir declaraciones sobre su participación en la investigación y sobre las conclusiones a las que llegó.
- El papel de trabajo debe permitir reconstruir la prueba.
- Los papeles que anexamos deben ser realmente relevantes.
- La documentación debe ser completa, concreta, fácil de entender y no redundante.
- Actuar como guía en estudios posteriores. Las investigaciones y estudios realizados pueden servir de base para facilitar la realización de otras investigaciones sobre hechos similares o en las mismas organizaciones. De igual forma sirven para ampliar o hacer aclaraciones a los informes originales, sobre aspectos que no quedaron debidamente explicados.

1.2.44 Evidencia de auditoría forense

Según (Rodríguez, 2002), Evidencia de auditoría es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones a partir de las cuales basa la opinión de auditoría, e incluye los registros de contabilidad subyacente a los estados financieros y otra

información. El auditor obtiene alguna evidencia de auditoría mediante pruebas a los registros contables. Otra información que la auditoría puede usar como evidencia de auditoría incluye actas de reuniones, confirmaciones de terceros, reportes de analistas, datos comparativos sobre competidores, manuales de los controles, información obtenida por el auditor a partir de procedimientos de auditoría tales como indagación observación, e inspección.

Lo forense está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser presentadas y analizadas en los tribunales. Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos para la prueba. Tales disciplinas provienen de la medicina, física, química, grafología, psiquiatría, patología, biología, genética y por supuesto también de la contabilidad y la auditoría.

En términos judiciales, la evidencia de auditoría forense requiere expresamente estar vinculada con los asuntos legales. Por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría. En ésta, es suficiente mostrar los hallazgos. En un tribunal la evidencia de auditoría forense tiene que darse bajo las reglas de la misma, dado que tiende a soportar o probar un hecho. La evidencia de auditoría, por lo tanto, se diferencia de la prueba (evidencia forense) dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla.

Según (Díaz, S. & Pérez, P., 2015), La evidencia es la información obtenida por el investigador para llegar a una conclusión sobre la cual basa su opinión. La evidencia comprenderá documentos fuente y registros.

Las evidencias forenses documentales son fundamentales, debido a que por estas la administración de justicia plasma sus decisiones relacionadas con el negocio jurídico, por ello se considera que la auditoría forense se debe basar en ellas. En el desarrollo de la indagación preliminar, se debe aportar pruebas documentales, procedentes, pertinentes y conducentes al esclarecimiento de los hechos cuya irregularidad se predica. Por otro lado, se evita que, ante la advertencia de posibles irregularidades, se oculten las pruebas documentales, que, si bien no constituyen el único medio

probatorio para determinar la responsabilidad, si deben considerarse como el más eficaz para establecer responsabilidades.

Para (Rozas, 2008), Uno de los asuntos más críticos en el examen forense, es la obtención de evidencia, y que ésta sea válida y aceptada en los tribunales judiciales. Los auditores forenses tienen que obtener evidencia para apoyar una investigación relacionada con un crimen económico, asunto que a menudo conlleva mucho tiempo y esfuerzo. En términos judiciales, la evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente requiere estar vinculada con los asuntos tipificados por la ley. Por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría.

1.2.45 Clasificación de la evidencia

1.2.45.1 Evidencia directa y evidencia circunstancial

Según (Financiar, 2016), En el campo del derecho, la evidencia directa como su nombre indica, es cualquier evidencia que proporciona una prueba directa de la verdad de una afirmación. En pocas palabras, se valida la afirmación de culpabilidad o inocencia. Dependiendo de quién es el testigo, el peso de la evidencia directa variará. Si el testigo es un miembro muy conocido y respetado de la sociedad, entonces su testimonio tendrá una influencia más fuerte en el jurado que la de un testigo con un dudoso historial. En cualquiera de los casos, la prueba directa es de gran ayuda para el jurado, ya que disminuye el grado en que se tienen que concluir si el acusado es quien cometió el crimen.

La evidencia circunstancial es la que indirectamente prueba un hecho. Es una evidencia que a través de ella y otras permite deducir una conclusión sobre la existencia de un hecho. Esta inferencia de un grupo de hechos permite apoyar una afirmación como verdadera. Por ejemplo, Un testimonio de un testigo en el que afirma haber presenciado que el acusado disparó a la víctima es una evidencia directa. Un perito forense (científico, experto) que da testimonio sobre balística prueba que el arma

del acusado fue la que se utilizó para asesinar a la víctima, por la cual la culpa del acusado puede ser inferida (que concluye).

Según (Rozas, 2008), clasifica a la evidencia en documental y secundaria. La evidencia documental es aquella que está contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente de la evidencia oral. La regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo. Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero éstos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.

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

1.2.46 Naturaleza de la evidencia

Según (At Consultores y auditores, 2007) La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

1.2.46.1 Evidencia suficiente

Es aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen.

1.2.46.2 Evidencia adecuada

El concepto de adecuación de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto suficiencia tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen. La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional. El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

1.2.47 Importancia relativa y riesgo probable

Los criterios que afectan a la "cantidad" (suficiencia) y a la "calidad" (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de "importancia relativa" y "riesgo probable".

La importancia relativa puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de

importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.

La consideración del "riesgo probable" supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

Para (Bonilla, 2016), Una evidencia se considera adecuada y suficiente si cumple las características siguientes:

- **Relevante**, Cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría.
- **Verificable**, Es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones, en iguales circunstancias.
- **Neutral**, Es requisito que esté libre de prejuicios. Si el asunto bajo estudio es neutral, no debe haber sido diseñado para apoyar intereses especiales.
- **Auténtica** - Cuando es verdadera en todas sus características.

A esta altura de la investigación debemos diferenciar tres elementos fundamentales que están ligados muy estrechamente con el ámbito judicial. Estos elementos son, el indicio, la evidencia y la prueba, que adquieren una importancia relevante a la hora de ser valorados para resolver asuntos legales.

Para (Castillero, 2017), el indicio, es todo aquel elemento perceptible, sea o no material, que resulta o se ve implicado en la escena de un crimen (termino equivalente a delito por ser un acto intelectual o negligente que se opone a lo establecido por la ley) y que permite imaginar la existencia de una circunstancia determinada vinculada al suceso o crimen investigado.

La evidencia, se entiende como todo aquel elemento que permite establecer, de manera clara, la relación entre dos elementos encontrados en la escena del crimen. Puede entenderse como aquel indicio recogido que refleja claramente una relación con otro elemento.

1.2.48 La prueba

Denominamos prueba a todo aquel elemento o argumento que se emplea con el fin de demostrar la veracidad o falsedad de un hecho. Así pues, las pruebas son aquel instrumento empleado para demostrar judicialmente un hecho y que permiten alcanzar el nivel de convicción necesaria para aceptar o rechazar una idea o hipótesis concreta. Sin probanza, en el caso del derecho penal, no se puede hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible y, menos, aplicar cualquier esquema del delito; el funcionario judicial debe formar su convicción sobre los hechos demostrados, la cual tiene que ser allegada por el instructor, operador judicial y sujetos procesales, según el caso.

Podemos encontrar pruebas de dos tipos: Indiciarias o suficientes. Entendemos por pruebas suficientes aquellas que permiten garantizar la implicación del acusado y que pueden bastar para realizar un veredicto, siendo extraídas de evidencias. En lo que respecta a las pruebas indiciarias, como se puede adivinar por su nombre son aquellas que provienen de indicios que por sí mismos no resultan determinantes. Así, si bien permiten pensar e indicar la culpabilidad o inocencia del acusado su presencia no basta para demostrar el tipo de implicación del acusado.

Según (Rioja, 2009), La prueba está constituida por la actividad procesal de las partes y del propio juez o tribunal encaminada a la determinación de la veracidad o no de las afirmaciones que sobre los hechos efectúan las partes, y cuya finalidad no es otra que la de conducir al órgano judicial sentenciador a la convicción psicológica acerca de la existencia o inexistencia de dichos hechos, siendo necesario añadir que esta actividad ha de desarrollarse a través de los cauces legalmente establecidos y de acuerdo con los principios que rigen en este ámbito.

1.2.49 Fines de la prueba

Existen diversos criterios para definir el fin de la prueba:

- a) La prueba como demostración o averiguación de la verdad de un hecho. La verdad formal y la verdad material.
- b) La prueba como mecanismo de fijación formal de hechos.
- c) La convicción judicial como fin de la prueba.

El fin de la prueba no es otro que formar la convicción del Juez acerca de la exactitud de las afirmaciones formuladas por las partes en el proceso, es decir, que el Juez se convenza o persuada de que tales afirmaciones coinciden con la realidad. Mediante la prueba no se trata de convencer a la parte procesal contraria, ni siquiera al Ministerio Público cuando interviene en el proceso, sino que el único destinatario de la prueba es el Juez.

1.2.50 Elemento de la prueba

Es todo dato objetivo que se incorpora legalmente al proceso, capaz de producir un conocimiento cierto o probable acerca de los extremos de la imputación delictiva. Es decir, son los hechos y circunstancias en que se funda la convicción del juez.

1.2.51 Fuente de prueba

Fuente de prueba es todo aquello que da origen a un medio o elemento de prueba y existe con independencia y anterioridad al proceso. La fuente de prueba es susceptible de ser incorporada formalmente en el proceso a través de los medios de prueba y con ayuda de facilidades técnicas en caso necesario.

1.2.52 Objeto de prueba

Objeto de prueba es aquello susceptible de ser probado.

1.2.53 Órgano de prueba

Órgano de prueba es el sujeto que porta un elemento de prueba y los trasmite al proceso. Su función es la de intermediario entre la prueba y el juez (por eso, a este último no se lo considera órgano de prueba). El dato conviccional que trasmite puede haberlo conocido accidentalmente (como ocurre con el testigo) o por encargo judicial (como es el caso del perito).

1.2.54 Medio de prueba

Es el procedimiento establecido por la ley tendiente a lograr el ingreso del elemento de prueba en el proceso. Es el vehículo que se utiliza para llevar al juez el conocimiento sobre lo que se desea probar. Cada medio tiene una regulación en la ley procesal que establece el procedimiento a emplearse en cada uno de ellos, procurando de esta forma otorgarle mayor eficacia probatoria y garantía para las partes.

1.2.55 La prueba pericial

Es la opinión fundada de una persona especializada o informada en ramas del conocimiento (Perito) que el juez no está obligado a dominar, que emite un dictamen en base a opiniones fundadas. Verifica los hechos que requieren conocimientos técnicos, artísticos o científicos.

1.2.56 Conversión de la evidencia en prueba

Como podemos reconocer no solo basta que la evidencia tenga esos atributos, características y cualidades que ayudan en una auditoria tradicional a formar la opinión del auditor con respecto a los hechos auditados.

Según (Galvis, A. & Roa, L., 2008) en auditoria forense la evidencia se debe transformar en prueba legal para la acusación de un delito, si éstas cumplen con los siguientes requerimientos de ley:

- Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias.
- Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- No debe obtenerse evidencia por un solo investigado.
- Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos.

Si el auditor forense comete fallas o errores en el proceso de la obtención de evidencia, estas pueden ser anuladas por el tribunal a cargo del caso, inclusive por el lado de la defensa puede interponer una contrademanda o pedir la anulación del juicio.

1.2.57 Legalidad de la prueba

Los elementos de prueba sólo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al procedimiento. No tendrán valor los elementos de prueba obtenidos en virtud de una información originada en un procedimiento o medio ilícito.

Se entiende legalmente obtenida cuando se ha realizado sin violentar la dignidad humana y mediante los procedimientos establecidos en el Código Procesal Penal, es decir, por investigación autónoma, por orden de fiscal o por autorización judicial.

1.2.58 Principios rectores de la prueba

Dada la naturaleza de los procesos legales, los principios generales de la prueba en los procesos ordinarios, sufren algunas adaptaciones que conviene reseñar. En

general, los principios que orientan la aplicación de la prueba en los procesos judiciales son los siguientes:

Necesidad: toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas, legalmente decretadas, oportuna, las que deberán ser valoradas de acuerdo con la sana crítica.

Oportunidad: hace referencia al término establecido por la ley para solicitarlas, de oficio o a solicitud de parte.

Comunidad: la prueba no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso, lo que significa que una vez aportada los intervinientes pueden hacer uso de ella.

Igualdad de Oportunidades: los sujetos procesales cuentan con igualdad de condiciones para solicitar y controvertir las pruebas dentro de los términos previstos.

Oficiosidad: Es la facultad que tiene la administración para decretar la práctica de las pruebas que no sólo considere necesarias, sino, que además, sean conducentes y pertinentes, con las que pretende confirmar o desvirtuar los hechos objeto de investigación.

Contradicción de la prueba: el presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la oportunidad procesal, de conocerla y discutirla.

Concentración de la prueba: pretende que las pruebas de la misma naturaleza, se practiquen de manera simultánea, buscando los menores costos, en virtud de principios de economía y celeridad.

Carga de la prueba: corresponde a la Fiscalía General de la República, la carga de la prueba para confirmar o desvirtuar los hechos objeto de la investigación.

Conducencia: cuando la prueba, siendo permitida por la ley, es perfectamente aplicable y adecuada al caso en controversia, aportando y enriqueciendo el proceso. (Se refiere al medio probatorio).

Pertinencia: Cuando el hecho que se pretende demostrar con la prueba tenga una relación directa con el hecho investigado. (Se refiere al hecho por probar).

1.2.59 La cadena de custodia

Según (Ríos, 2018) La cadena de custodia es la aplicación de una serie de normas tendientes a asegurar, embalar y proteger cada elemento material probatorio para evitar su destrucción, suplantación y contaminación, lo que podría implicar serios tropiezos en la investigación de una conducta punible. La cadena de custodia consta de un proceso documentado de decomiso, custodia y traslado de las evidencias.

1.2.59.1 Inicio de la Cadena de custodia

La cadena de custodia es un procedimiento metodológico que se iniciará en el lugar donde se descubran, recauden o encuentren los elementos materiales probatorios (EMP) y evidencia física (EF) y finaliza por orden de autoridad competente.

El formato de cadena de custodia puede ser elaborado por la misma compañía, no existe un documento universalmente aceptado y podría ajustarse a lo que cada compañía crea que puede adicionar siempre y cuando se respeten los principios básicos ya nombrados.

1.2.59.2 Los principios de la cadena de custodia

La cadena de custodia es un procedimiento continuo y documentado que tiene como objetivo mantener la capacidad demostrativa del material probatorio, tiene como destino ser usada en procesos penales y civiles, aplicándose a servidores públicos y particulares, es esencial para la imputación de la culpabilidad, la reparación de víctimas y son responsables por mantenerla cualquiera que tenga contacto con el elemento material probatorio. Sus principios son:

a) Identidad e integridad: se debe garantizar que los elementos materiales probatorios en todo momento sean los mismos y permanezcan iguales.

b) Inalterabilidad: se debe conservar el estado original del elemento material probatorio, sin presentar modificaciones durante todo el ciclo de vida.

c) Continuidad: el elemento material probatorio debe ser custodiado en todo momento desde el inicio al fin, hasta que termine el litigio.

Se dice que la cadena de custodia puede llegar a ser igual o más importante que la misma evidencia, puesto que, si no se cumplen los principios, el elemento material probatorio podría ser seguramente descartado en juicio.

1.2.60 Legalidad y autenticidad

De manera general, cualquier procedimiento llevado a cabo a nivel privado o público, independiente de cómo se llame, debe respetar las leyes de cada país y jurisdicción, en especial los derechos humanos. Esta clase de procedimiento donde se desarrollan decomisos de activos pueden atentar contra la intimidad de un individuo, por ello es importante contar siempre con asesores legales externos/internos que de su punto de vista acerca de la legalidad de cada procedimiento en particular y de forma individual.

La legalidad del elemento material probatorio y evidencia física depende de que en la diligencia en la cual se recoge o se obtiene, se haya observado lo prescrito en la Constitución Política, en los Tratados Internacionales sobre derechos humanos vigentes en el país y en las leyes.

Los elementos materiales probatorios y la evidencia física son auténticos, cuando han sido detectados, fijados, recogidos y embalados técnicamente, y sometidos a las reglas de cadena de custodia. Se demuestra con estado original, condiciones de recolección, preservación y custodia.

1.2.61 Reglas de la cadena de custodia

Además de los principios y características de la cadena de custodia, existen las llamadas reglas, que así mismo como los principios, se deben cumplir para que el proceso prospere en el juicio. Estas reglas se enumeran a continuación:

- a) Diligenciamiento: cualquiera que tenga contacto con el material probatorio está en obligación de documentar en la cadena de custodia dicho movimiento.
- b) Modificaciones: el documento de cadena de custodia debe estar exento de tachones, enmiendas, borrones o cualquier modificación.
- c) Ejemplares: el documento de cadena de custodia debe diligenciarse en un solo ejemplar original, pueden hacerse copias, pero solo el original será válido.
- d) Única: por cada material probatorio se debe diligenciar un documento de cadena de custodia, no se pueden incluir dos o más ítems en una sola.
- e) Embalaje: todo elemento documentado debe estar correctamente embalado, rotulado y sellado, con etiquetas que permitan su identificación a simple vista.
- f) Apertura: el material probatorio sólo podrá ser abierto por el perito forense que trabaje en el caso, quien tiene la habilidad para proteger el medio de modificaciones accidentales.
- g) Video e imágenes: se debe hacer referencia en la cadena de custodia a las imágenes o videos de la escena que se grabaron.
- h) Suma de verificación: para garantizar la integridad de archivos digitales, debe ir la suma de verificación en el documento del medio físico original.

1.2.62 Procedimiento de la cadena de custodia.

Entendiendo previamente las reglas de la cadena de custodia, sus características, cuando empieza, cuándo termina y cómo diligenciarla, se puede entonces crear una metodología con procedimientos racionales que permitan seguir siempre el mismo camino, como se detalla a continuación en un procedimiento de ejemplo que puede ser adoptado por una organización:

- a) Decidir qué formato de documento se usará antes de iniciar con el decomiso.

- b) Definir una persona como principal responsable para diligenciar en primera instancia el documento.
- c) Conocer en detalle el caso a investigar y qué conductas se están persiguiendo.
- d) Asegurar el lugar del decomiso. No dejar entrar a otras personas, ni amigos ni curiosos.
- e) Valorar el lugar de los hechos, identificar los elementos probatorios de la escena.
- f) Documentar el lugar de los hechos, con fotografías, videos y descripción.
- g) Crear el documento de cadena de custodia, caracterizar e individualizar los elementos extraídos.
- h) Clonar la evidencia en presencia de todos y plasmar en el documento los checksum (sumas de verificación).
- i) Realizar el embalaje, rotulado y sellado del material probatorio para su almacenaje.
- j) Documentar envíos, recepción, aperturas, nuevos embalajes y salidas del material probatorio.

1.2.63 El control interno como proceso integral de gestión

Antes de conceptualizar lo que es el control interno, me permitiré mostrar su evolución y transformación e inclusión en nuestro país en la figura N° 21.

Evolución del control interno en el Perú



1970 a mediados de los 70' se produjo el escándalo Watergate



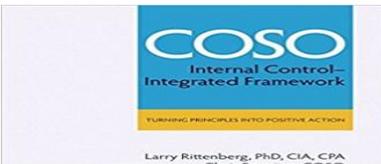
1977 En USA se creó la Ley de prácticas corruptas extranjeras FCPA



1980 Se incrementa el enfoque de control interno y cumplimiento



1985 Se forma la comisión Treadway The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway comisión (COSO)



1992 COSO I se crea el informe de control interno marco integrado



2002 Creación ley marco modernización del estado Ley 27658 y se da la Ley Sarbanes-Oxley



Evolución del control interno en el Perú



2004 COSO II Gestión de riesgos corporativos-marco integrado



2006 Se crea la Ley N° 28716 del C.I. de las entidades del estado

Normas del C.I. RC 320-2006 CGR.



2008 Se crea la guía para la implementación del C.I. RC 458-2008 CGR



2011 Ley N° 29743 que modifica el art. 10 de la Ley 28716 Ley de control interno de las entidades del estado.



2013 Se actualiza el marco integrado creando el COSO III



2015 Ley N° 30372 establecen el plazo máximo para implementación del SCI DS. 400-2015-programas de incentivos

Figura N° 21 Evolución del control interno en el Perú

Como podemos observar en la figura N° 21 hay hechos en el ámbito internacional que repercutieron en la evolución y transformación del control interno en el mundo y por supuesto en el Perú. El escándalo Watergate, provocó la única dimisión en la historia de un presidente de Estados Unidos. Comenzó con la entrada ilegal de cinco personas en el cuartel general del partido Demócrata, el 17 de junio de 1972, ubicado en el edificio Watergate y de ahí su nombre en Washington D.C.

Resulta que cinco individuos fueron detenidos mientras trataban de instalar equipos electrónicos de espionaje. (al estilo Montesinos-Fujimori). Poco después los acusaron de haber entrado en la oficina para robar documentos, pinchar teléfonos e instalar escuchas electrónicas. En apariencia se trataba de 'fontaneros' (plomeros), como se les llamó entonces, excepto en el caso de uno de ellos: James W. McCord, ex agente de la CIA y funcionario de seguridad del Comité para la Reección de Richard Nixon. Ante la evidencia de espionaje, se formó una comisión investigadora y casi todos los colaboradores de Nixon renunciaron a sus cargos, envueltos en sospechas. Durante dos años surgieron más elementos que comprometían a Nixon. Aunque al principio negó tener conocimiento del hecho, finalmente admitió las acusaciones.

Nixon y su vicepresidente Spiro Agnew fueron reelegidos, pero el escándalo no cesó. El 24 de julio de 1974 la Corte Suprema de Estados Unidos acusó al presidente de "obstruir las investigaciones judiciales", "abuso de poder" y "ultraje al Congreso", y de haber utilizado a la CIA y el FBI con fines políticos. Nixon renunció el 8 de agosto a su cargo de presidente.

Por otro lado, la creación de leyes anticorrupción como la FCPA y la ley Sabarnes Oxley (Ley SOX) También impulsaron a modificar el concepto que se tenía de control interno hasta el momento. En el Perú la corrupción generalizada se hizo evidente con los destapes de los casos de la salita del SIN y que todos ya sabemos.

Con la globalización numerosas entidades de ámbito internacional impulsaban la lucha contra la corrupción tanto en el ámbito privado como público y nuestro país no pudo estar ajeno a este cambio.

Para fines de esta investigación nos preguntamos en la sección de justificación del proyecto ¿Por qué era tan fácil robarle al estado?, ¿qué pasa con los controles internos?, ¿qué sucede con nuestras autoridades? (como dijo el Papa Francisco presidente que gobierna termina preso por corrupción). Seguidamente desarrollare el tema del Control interno Marco Integrado como herramienta de gestión.

1.2.64 ¿Qué es el control interno?

Para conocer esta herramienta de gestión debemos entender su significado:

Según (Actualicese.com, 2014) El Control Interno está integrado por un conjunto de planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos encargados de verificar y evaluar todas la actividades y operaciones desarrolladas en la organización, así como también la forma como se administra la información y los recursos, y si dicha administración va acorde a las políticas trazadas por la dirección y a su vez, sujeta a las normas constitucionales vigentes.

Para (INTOSAI, 2006) el control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los objetivos gerenciales.

Según el (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003) el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas y adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, comprobar la exactitud y fiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas de gestión prescritas. (concepto que data desde 1982).

1.2.65 Marco líder del control interno

En 1992 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) publicó el Marco Integrado de Control Interno (el marco original). Este marco original ha obtenido una gran aceptación y es ampliamente utilizado en todo el mundo.

Así mismo, es reconocido como el marco líder para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad.

En estos veintisiete años desde la creación del marco original, las organizaciones y su entorno operativo de negocio han cambiado de forma dramática, siendo cada vez más complejos, globales y tecnológicos. Al mismo tiempo, los grupos de interés están más comprometidos buscando una mayor transparencia y responsabilidad con respecto a la integridad de los sistemas de control interno que apoyan la toma de decisiones y el buen gobierno corporativo de la organización.

COSO representa la versión actualizada de control interno que lo denomina Marco Integrado. COSO considera que este Marco permitirá a las organizaciones desarrollar y mantener, de una manera eficiente y efectiva, sistemas de control interno que puedan aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos de la entidad y adaptarse a los cambios de su entorno operativo y de negocio.

El Marco refleja los cambios en el entorno empresarial y operativo de las últimas décadas entre los que se incluyen:

- a) Las expectativas de supervisión del gobierno corporativo.
- b) La globalización de los mercados y las operaciones.
- c) Los cambios y el aumento de la complejidad de las actividades empresariales.
- d) Demandas y complejidades de las leyes, reglas, regulaciones y normas.
- e) Expectativas de las competencias y responsabilidades.
- f) Uso y dependencia de tecnologías en evolución.
- g) Expectativas relacionadas con la prevención y detección del fraude.

1.2.66 Visión panorámica del sistema COSO

Según (AEC, 2017), COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) es una Comisión voluntaria constituida por representantes de cinco organizaciones del sector privado en EEUU, para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial (ERM), el control interno, y la disuasión del fraude. Estas organizaciones son:

- a) La Asociación Americana de Contabilidad (AAA).
- b) El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).
- c) Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI).
- d) el Instituto de Auditores Internos (IIA).
- e) La Asociación Nacional de Contadores (ahora el Instituto de Contadores Administrativos [AMI]).

Desde su fundación en 1985 en EEUU, promovida por las malas prácticas empresariales y los años de crisis anteriores, COSO estudia los factores que pueden dar lugar a información financiera fraudulenta y elabora textos y recomendaciones para todo tipo de organizaciones y entidades reguladoras como el SEC (Agencia Federal de Supervisión de Mercados Financieros) y otros.

1.2.66.1 COSO I

En 1992 la comisión publicó el primer informe Internal Control Integrated Framework denominado COSO I con el objeto de ayudar a las entidades a evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, facilitando un modelo en base al cual pudieran valorar sus sistemas de control interno y generando una definición común de control interno.

En esta etapa se definen tres categorías:

- a) Eficacia y eficiencia de las operaciones.

b) Confiabilidad de la información financiera.

c) Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables.

También se definen 5 componentes:

a) Ambiente de Control.

b) Evaluación de Riesgos.

d) Actividades de Control.

e) Información y Comunicación.

f) Supervisión.

Modelo COSO I



Figura N° 22 COSO I

Elaboración propia: Según datos de Roberto Hernández (2017) el informe COSO

Como podemos observar en la Figura N° 22 el área de la parte superior está formado por los objetivos, el área de la parte frontal por los componentes y el área de la parte lateral por la estructura organizacional de la entidad.

1.2.66.2 COSO II Enterprise Risk Management Integrated Framework (ERM)

Amplía la estructura de COSO I a ocho componentes:

- a) Ambiente interno: son los valores y filosofía de la organización, influye en la visión de los trabajadores ante los riesgos y las actividades de control de los mismos.
- b) Establecimiento de objetivos: estratégicos, operativos, de información y de cumplimientos.
- c) Identificación de eventos, que pueden tener impacto en el cumplimiento de objetivos.
- d) Evaluación de Riesgos: identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos.
- e) Respuesta a los riesgos: determinación de acciones frente a los riesgos.
- f) Actividades de control: Políticas y procedimientos que aseguran que se llevan a cabo acciones contra los riesgos.
- g) Información y comunicación: eficaz en contenido y tiempo, para permitir a los trabajadores cumplir con sus responsabilidades.
- h) Supervisión: para realizar el seguimiento de las actividades.

1.2.66.3 COSO III

En mayo de 2013 se ha publicado la tercera versión COSO III. Las novedades que introducirá este Marco Integrado de Gestión de Riesgos son:

- a) Mejora de la agilidad de los sistemas de gestión de riesgos para adaptarse a los entornos.

- b) Mayor confianza en la eliminación de riesgos y consecución de objetivos.
- c) Mayor claridad en cuanto a la información y comunicación.

COSO II-ERM



Figura N° 23 COSO II

COSO III



Figura N° 24 COSO III

Elaboración propia: según datos de Roberto Hernández (2017) el informe COSO

De las Figura N° 23 y Figura N° 24 podemos decir que es muy importante tener en cuenta que COSO-ERM no sustituye el marco de control interno, pasa a ser parte integral y permite la mejora en las prácticas de control interno. Ayuda a la organización

a visualizar el riesgo de los eventos negativos o positivos, o denominados como amenazas u oportunidades.

Lo que diferencia el COSO III con COSO I, son los 17 principios que están relacionados con componentes y que sirve para el establecimiento de un sistema de control interno efectivo que debe implementarse en toda la organización.

1.2.67 COSO y control interno

1.2.67.1 Definición de control interno

Según (Pwc, 2013), en sentido amplio, se define como un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.

Este concepto marca algunos fundamentos del control interno:

- a) El Control Interno es un proceso, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- b) El Control Interno lo llevan a cabo las personas, no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.
- c) El Control Interno sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la Dirección y al Consejo de Administración de la Entidad.
- d) El Control Interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos propios de cada entidad.
- e) Es adaptable a la estructura de la entidad, flexible para su aplicación.

1.2.67.2 Objetivos

El Marco establece tres categorías de objetivos, que permiten a las organizaciones centrarse en diferentes aspectos del control interno, los cuales son:

a) Objetivos operativos, se refieren a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.

b) Objetivos de información, se refiere a la información financiera y no financiera interna y externa y pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.

c) Objetivos de cumplimiento, se refiere al cumplimiento de las leyes y regulaciones a la que está sujeta la entidad.

1.2.67.3 Componentes del control interno

El control interno consta de cinco componentes integrados:

1) Entorno de control, aporta el ambiente en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control, marca la pauta del funcionamiento de una organización e influye en la percepción de sus empleados respecto al control.

Es la base de todos los demás componentes del Control Interno, aportando disciplina y estructura. Los factores del ambiente de control incluyen la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la entidad, la filosofía de dirección y el estilo de dirección, la manera en que la dirección asigna la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el Consejo de Administración.

1.2.67.4 Factores del entorno de control

a) Integridad y valores éticos

- La existencia e implantación de códigos de conducta u otras políticas relacionadas con las prácticas profesionales aceptables, incompatibilidades o pautas esperadas de comportamiento ético y moral.
- La forma en que se llevan a cabo las negociaciones con empleados, proveedores, clientes, inversionistas, acreedores, competidores y auditores.
- La presión por alcanzar objetivos de rendimiento poco realistas.

b) Compromiso de competencia profesional

- El ambiente de control y la cultura de la organización están influidos de forma significativa por el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría, el grado de independencia del Consejo o del Comité de Auditoría respecto de la dirección, la experiencia y la calidad de sus miembros, grado de implicación y vigilancia y el acierto de sus acciones son factores que inciden en la eficacia del Control Interno.
- La independencia de los consejeros o miembros del Comité.
- La frecuencia y oportunidad de las reuniones con el director financiero y/o contable, auditores internos y externos.
- La suficiencia y oportunidad con que se facilita información a los miembros del Consejo o Comité de Auditoría para permitir supervisar los objetivos y las estrategias, la situación financiera, así como los resultados de explotación de la entidad.

c) Situaciones que pueden incitar a los empleados a cometer actos indebidos.

- Falta de controles o controles ineficaces.

- Alto nivel de descentralización sin las políticas de apoyo necesarias, que impide que la dirección esté al corriente de las acciones llevadas a cabo en los niveles más bajos.
- Una función de auditoría interna débil.
- Consejo de Administración poco eficaz.
- Sanciones por comportamiento indebido insignificantes o que no se hacen públicas.

2) Evaluación de riesgos, Toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos tanto de origen interno como externo que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, en base a dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser administrados y controlados, debido a que las condiciones económicas, industriales, normativas continuarán cambiando, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.

A nivel de empresa los riesgos pueden ser la consecuencia de factores externos como internos, se presentan algunos ejemplos:

- Factores externos, como avances tecnológicos, las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes, los cambios económicos que afectan financiamiento e inversiones.
- Factores internos, como problemas con los sistemas informáticos, cambios de responsabilidades de los directivos, comités de auditoría débiles.

Una vez identificados los riesgos a nivel de entidad y por actividad deben llevarse a cabo un análisis de riesgos que puede ser:

- Una estimación de la importancia del riesgo.

- Una evaluación de la probabilidad o frecuencia de que se materialice el riesgo.
- Qué medidas deben adoptarse.

3) Actividades de control, Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las instrucciones de la dirección, ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad. Hay actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones, incluyen una gama de actividades tan diversa como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de rentabilidad operativa, salvaguarda de activos y segregación de funciones.

Las actividades de control tienen que evaluarse en el contexto de las directrices establecidas por la dirección para afrontar los riesgos relacionados con los objetivos de cada actividad importante. La evaluación, por lo tanto, tendrá en cuenta si las actividades de control están relacionadas con el proceso de evaluación de riesgo y si son apropiadas para asegurar que las directrices de la dirección se cumplan.

4) Información y comunicación, Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en tiempo y forma que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades. Los sistemas de información generan informes, que contienen información operativa, financiera y la correspondiente al cumplimiento, que posibilitan la dirección y el control del negocio. Dichos informes contemplan, no sólo, los datos generados internamente, sino también información sobre incidencias, actividades y condiciones externas, necesaria para la toma de decisiones y para formular informes financieros. Debe haber una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, de arriba hacia abajo y a la inversa. La calidad de la información generada por los diferentes sistemas afecta la capacidad de la dirección de tomar decisiones adecuadas al gestionar y controlar las actividades de la entidad. Resulta imprescindible que los informes ofrezcan suficientes datos relevantes para posibilitar un control eficaz.

Al llevar a cabo sus funciones, el personal de la empresa debe saber que cuando se produzca una incidencia conviene prestar atención no sólo al propio acontecimiento, sino también a su causa. De esta forma, se podrán identificar la deficiencia potencial en el sistema tomando las medidas necesarias para evitar que se repita. Asimismo, el personal tiene que saber cómo sus actividades están relacionadas con el trabajo de los demás, esto es necesario para conocer los problemas y determinar sus causas y la medida correctiva adecuada, El personal debe saber los comportamientos esperados, aceptables y no aceptables.

5) Supervisión, Los Sistemas de Control Interno requieren supervisión, es decir, un proceso que compruebe que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continua, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. La supervisión continua se da en el transcurso de las operaciones, incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones. El alcance y frecuencia de las evaluaciones dependerá de la evaluación de riesgos y de la eficiencia de los procesos de supervisión.

La dirección tendrá que determinar si el Sistema de Control Interno es en todo momento adecuado y su capacidad de asimilar los nuevos riesgos. Existe una gran variedad de actividades que permiten efectuar un seguimiento de la eficacia del Control Interno, como comparaciones, conciliaciones, actividades corrientes de gestión y supervisión, así como otras actividades rutinarias.

El alcance y la frecuencia de la evaluación del Control Interno variarán según la magnitud de los riesgos objeto de control y la importancia de los controles para la reducción de aquellos. Así los controles actuarán sobre los riesgos de mayor prioridad y los más críticos para la reducción de un determinado riesgo serán objeto de evaluación más frecuente.

1.2.68 Relación entre objetivos, componentes y estructura organizacional

Existe una relación directa entre los objetivos, que es lo que una entidad se esfuerza por alcanzar; los componentes, que representan lo que se necesita para lograr los objetivos y la estructura organizacional de la entidad.

1.2.69 Componentes y principios

El marco establece un total de diecisiete principios que representan los conceptos fundamentales asociados a cada componente. Una entidad puede alcanzar un control interno efectivo aplicando todos los principios. La totalidad de los principios son aplicables a los objetivos operativos, de información y de cumplimiento. Seguidamente se muestra los principios que soportan los componentes del control interno.

a) Entorno de control:

- La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.
- El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.
- La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.
- La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización.
- La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para consecución de los objetivos.

b) Evaluación de riesgos:

- La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.
- La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se debe gestionar.
- La organización considera la posibilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.
- La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.

c) Actividades de control:

- La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyan a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.
- La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de la entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.
- La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos que llevan dichas políticas a la práctica.

d) Información y comunicación

- La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

- La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.
- La organización se comunica con los grupos de interés externo sobre los aspectos claves que afectan al funcionamiento del control interno.

e) Actividades de supervisión

- La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.
- La organización evalúa las deficiencias del control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo según corresponda.

1.2.70 Efectividad del control interno

El Marco establece los requisitos de un sistema de control interno efectivo. Un sistema efectivo proporciona una seguridad razonable respecto a la consecución de los objetivos de la entidad. Un sistema de control interno efectivo reduce, a un nivel aceptable, el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad y puede hacer referencia a una, a dos o a las tres categorías de objetivos ya conocidos; pero para que esto se cumpla es necesario:

- Que cada uno de los cinco componentes y principios relevantes esté presente y en funcionamiento. Presente, se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes existen en el diseño e implementación del sistema de control interno para alcanzar los objetivos específicos. En funcionamiento, se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes se apliquen para alcanzar los objetivos específicos.

- Que los cinco componentes funcionen de forma integrada. Integrada, se refiere a la determinación de que los cinco componentes reducen colectivamente, a un nivel aceptable el riesgo de no alcanzar los objetivos. Cuando exista una deficiencia grave respecto a la presencia y funcionamiento de un componente o principio relevante, o con respecto al funcionamiento conjunto e integrado de los componentes, la organización no podrá concluir que ha cumplido los requisitos de un sistema de control interno efectivo.

1.2.71 Limitaciones

El Marco reconoce que, si bien el control interno proporciona una seguridad razonable acerca de la consecución de los objetivos de la entidad, existen limitaciones. El control interno no puede evitar que se aplique un deficiente criterio profesional o se adopten malas decisiones, o que se produzcan acontecimientos externos que puedan hacer que una organización no alcance sus objetivos operacionales. Es decir, incluso en un sistema de control interno efectivo puede haber fallas. Las limitaciones pueden ser el resultado de:

- La falta de adecuación de los objetivos establecidos como condición previa para el control interno.
- El criterio profesional de las personas en la toma de decisiones puede ser erróneo y estar sujeto a sesgos.
- Fallos humanos como errores simples.
- La capacidad de la dirección de anular o eludir controles.
- Acontecimientos externos que escapan al control de la organización.

1.2.72 COSO ERM 2017

Para el año 2017 se publicó la actualización del documento sobre el marco COSO ERM (Enterprise Risk Management) 2017. Con una imagen totalmente distinta y un

tratamiento del riesgo que va desde la estrategia hasta la ejecución, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) decidió apostar por una administración de riesgos con un enfoque más integral.

En primera instancia, puede resaltarse la introducción de una nueva estructura basada en cinco componentes y 20 principios alineados al ciclo del negocio. El primer componente se enfoca en la gobernanza y la cultura, e incluye cinco de los 20 principios. El segundo se refiere a la definición de la estrategia y considera cuatro principios. El tercer componente va alineado al desempeño y engloba cinco principios más. El cuarto se orienta al análisis y revisión y considera tres principios. Finalmente, el quinto y último componente se relaciona con la información, la comunicación y el reporte, e incluye los últimos tres principios.

El segundo cambio consiste en la atención en la integración de la gestión de riesgos. Es en este punto donde se vincula el riesgo con el establecimiento de las estrategias, los objetivos y las actividades de la operación del negocio para la creación de valor.

La tercera reforma atiende al lenguaje del Marco, el cual ahora se escribe desde la perspectiva del negocio. Hace que la conversación acerca del riesgo sea relevante y universal, estableciendo las definiciones básicas, los componentes y los principios para todos los niveles de gestión involucrados en el diseño, implementación y conducción de prácticas de administración de riesgos empresariales.

En la cuarta modificación se considera la inclusión de temas de tecnologías de la información. En este caso, el marco arroja luz sobre cómo las tendencias del negocio, tales como la proliferación de datos, la inteligencia artificial y la automatización, influyen en la estrategia de la organización, en el contexto del negocio y el manejo de riesgos.

El quinto cambio pone énfasis en la cultura. El objetivo es identificar cómo las prácticas de administración de riesgos empresariales pueden inculcar mayor transparencia y atención al riesgo dentro de la cultura de la organización, ayudando a la gente a tomar decisiones.

La sexta reforma radica en la presentación de ejemplos específicos de una adecuada administración de riesgos. Esto significa que el documento busca rebasar el plano teórico, ofreciendo casos prácticos que ayudan a convertir a este marco en un asesor estratégico para el negocio.

La séptima modificación se enfoca en la integración de temas más gráficos y alineados a colores. Cada uno de los componentes, así como de los principios, tiene asignado un color distinto dentro del mismo documento, lo cual facilita la identificación visual de los aspectos que lo forman.

La octava y último cambio radica en dividir la administración del riesgo en los distintos niveles de la compañía. Desde los niveles de entidad hasta los niveles de procesos de riesgos, el marco explora cómo identificarlos, clasificarlos y propone un cambio en el manejo de los riesgos desde la estrategia hasta la ejecución.

En síntesis, los cambios se enfocan en dar una nueva dimensión a la importancia de la administración integral de riesgos en las organizaciones.

1.2.73 Marco conceptual del control interno del sector público en el Perú

Según (Contraloría General de la República, 2014) el Marco Conceptual de Control Interno busca que los funcionarios y servidores públicos vean al control interno como una herramienta de gestión, orientada a prevenir riesgos y promover la eficiencia, eficacia, transparencia y economía, así como resguardar los recursos del Estado y mitigar irregularidades o actos de corrupción. El control interno debe ser visto y concebido como un proceso integral dentro de la gestión y no como una actividad adicional a las que realiza la entidad.

Desde el año 2006 se han realizado diversos esfuerzos, a través de la emisión de normas y de documentos técnicos y orientadores, para establecer al control interno como herramienta de gestión que fortalezca y beneficie a las entidades públicas respecto al cumplimiento de sus objetivos y metas; sin embargo, en la actualidad

hemos podido identificar que el avance de las entidades públicas en esta materia aun es débil o incipiente.

La Contraloría General de la República, habiendo identificado esa situación y teniendo como rol el de promover y evaluar el control interno en las entidades públicas, ha definido una estrategia para el fortalecimiento, promoción y evaluación del control interno en las entidades del Estado. Los conceptos y alcances del control interno, los roles y responsabilidades, las pautas para su implementación, tienen como marco integrado de referencia de control interno COSO, cuyos principios ha sido vinculados con las normas de control interno, a partir del cual se puede entender al control interno como una herramienta articulada de gestión.

1.2.74 Definición y objetivos del control interno en el sector público

El control interno se define como la medición y corrección del desempeño a fin de garantizar que se han cumplido los objetivos de la entidad y los planes ideados para alcanzarlos. En la misma línea, el control como actividad de la administración es el proceso que consiste en supervisar las actividades para garantizar que se realicen según lo planeado y corregir cualquier desviación significativa.

1.2.75 Tipos de control

a) Control Externo, es el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos; y es aplicado por la Contraloría General de la República u otro órgano del Sistema Nacional de Control.

b) El Control Interno es un proceso integral de gestión efectuado por el titular, funcionarios y servidores de una entidad, diseñado para enfrentar los riesgos en las operaciones de la gestión y para dar seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzaran los objetivos de la misma, es decir, es la gestión misma orientada a minimizar los riesgos.

1.2.76 Objetivos del control interno

- a) Promover y optimizar la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.
- b) Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.
- c) Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y sus operaciones.
- d) Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.
- e) Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.
- f) Promover el cumplimiento por parte de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuenta por los fondos y bienes públicos a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

1.2.77 Relación del control interno con el ciclo de gestión

Para que toda iniciativa, empresa, proyecto, programa, entidad, etc. tenga éxito, se requiere que el control forme parte inherente del ciclo de gestión y de su mejora continua. Este proceso conformado por cuatro pilares: Planificar (Plan), Hacer (Do), Verificar (Check) y Actuar (Act), más conocido como el ciclo PDCA, que constituye la columna vertebral de todos los procesos de mejora continua. Las reglas básicas para la mejora continua que motivan el enfoque PDCA son:

- a) No se puede mejorar nada que no se haya CONTROLADO.
- b) No se puede controlar nada que no se haya MEDIDO.
- c) No se puede medir nada que no se haya DEFINIDO.
- d) No se puede definir nada que no se haya IDENTIFICADO.

Ciclo de mejora continua de gestión



Figura N° 25 el ciclo PDCA

Elaboración propia: Según datos de métodos (2017) metodología PDCA

La figura N° 25 nos muestra La metodología PDCA que es una secuencia cíclica de actuaciones que se hacen a lo largo del ciclo de vida de un servicio o producto para planificar su calidad, en particular en la mejora continua.

1.2.78 Importancia del control interno

El Control Interno trae consigo una serie de beneficios para la entidad. Su implementación y fortalecimiento promueve la adopción de medidas que redundan en el logro de sus objetivos. A continuación, se presentan los principales beneficios:

- a) La cultura de control favorece el desarrollo de las actividades institucionales y mejora el rendimiento.

b) El Control Interno bien aplicado contribuye fuertemente a obtener una gestión óptima, toda vez que genera beneficios a la administración de la entidad, en todos los niveles, así como en todos los procesos, sub procesos y actividades en donde se implemente.

c) El Control Interno es una herramienta que contribuye a combatir la corrupción.

d) El Control Interno fortalece a una entidad para conseguir sus metas de desempeño y rentabilidad y prevenir la pérdida de recursos.

e) El Control Interno facilita el aseguramiento de información financiera confiable y asegura que la entidad cumpla con las leyes y regulaciones, evitando pérdidas de reputación y otras consecuencias.

En suma, ayuda a una entidad a cumplir sus metas, evitando peligros no reconocidos y sorpresas a lo largo del camino. La implementación y fortalecimiento de un adecuado Control Interno promueve entonces:

a) La adopción de decisiones frente a desviaciones de indicadores.

b) La mejora de la Ética Institucional, al disuadir de comportamientos ilegales e incompatibles.

c) El establecimiento de una cultura de resultados y la implementación de indicadores que la promuevan.

d) La aplicación, eficiente, de los planes estratégicos, directivas y planes operativos de la entidad, así como la documentación de sus procesos y procedimientos.

e) La adquisición de la cultura de medición de resultados por parte de las unidades y direcciones.

f) La reducción de pérdidas por el mal uso de bienes y activos del Estado.

g) La efectividad de las operaciones y actividades.

h) El cumplimiento de la normativa.

1.2.79 Limitaciones del control interno

El control interno puede proporcionar información administrativa sobre las operaciones de la entidad y apoyar a la toma de decisiones de una manera informada, ayudando con el logro de sus objetivos. Sin embargo, frecuentemente, se tiene expectativas mayores de lo que puede brindar. Un sistema de Control Interno, aun cuando haya sido bien diseñado, puede proveer solamente seguridad razonable no absoluta del logro de los objetivos por parte de la administración. La probabilidad de conseguirlos está afectada por limitaciones inherentes al entorno del sistema de Control Interno. Algunas de estas limitaciones son:

- a) Los juicios en la toma de decisiones pueden ser defectuosos.
- b) Pueden ocurrir fallas por simples errores o equivocaciones.
- c) Los controles pueden estar circunscritos a dos o más personas y la administración podría sobrepasar el sistema de control interno.
- d) El diseño de un sistema de Control Interno puede hacerse sin considerar el adecuado costo-beneficio, generando ineficiencias desde el diseño.

1.2.80 El control interno en el marco del gobierno corporativo.

A nivel de las organizaciones el control se torna relevante en la medida que estas se conforman por agentes diversos con diferentes niveles de decisión, responsabilidad e intereses para el logro de objetivos de la organización. A fin de entender un poco más el rol del control en la organización a menudo se emplea la teoría de Principal-Agente, llamada también problema de agencia, de la que hablaremos a continuación.

Un problema de agencia se visualiza cuando el accionista o dueño (principal) debe confiar la administración y el cumplimiento de objetivos a un gestor, ejecutivo, director, gerente o a otro al cual se le conoce como agente. En este punto, se tiene dos tipos de riesgo: por un lado, la posibilidad de que el agente no se comporte como lo desea el principal, sino que lo haga en función de sus propios intereses (oportunismo); y por

otro lado, el riesgo derivado de las asimetrías de información, en la que el principal no dispondrá de la misma información que el agente y viceversa, generando que las decisiones tomadas no siempre estén a favor de los intereses del principal. Es decir, los problemas de agencia surgen de la separación entre la propiedad y el control (manejo), y pueden ser agrupados en tres categorías de acuerdo a lo expuesto en el párrafo anterior:

- a) Conflicto de intereses.
- b) Asunción de riesgos.
- c) Asimetrías de información.

1.2.81 El gobierno corporativo

El gobierno corporativo se refiere al sistema por el cual una empresa es dirigida y controlada en el desarrollo de sus actividades económicas. Se refiere al conjunto de principios y normas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como son los tres poderes dentro de una sociedad: los Accionistas, el Directorio y la Alta Administración.

El gobierno corporativo requiere una arquitectura de control, en la que se desarrollen aspectos relativos a la administración de riesgos y Control Interno. Los modelos de Control Interno, ya sea COSO, COCO, ACC, Cadbury, entre otros, lo que buscan es incorporar los mecanismos y sistemas de control a la organización. Estos mecanismos se explicitan a través de códigos, reglamentos, protocolos, procedimientos, normas, estándares, políticas, lineamientos, entre otros contratos explícitos o implícitos (conocidos usualmente como instituciones) los cuales se orientan a definir y limitar la acción individual (o el interés individual) a fin de reducir el problema de agencia para alcanzar los resultados planificados.

El gobierno corporativo brinda ventajas a las empresas. Otorga señales a los inversionistas del manejo adecuado de la institución y da seguridad razonable del cumplimiento de objetivos organizacionales.

El control Interno no debe ser un hecho o circunstancia aislada, sino una serie de acciones que están relacionadas intrínsecamente con las actividades de la entidad. Estas acciones se dan en todas las operaciones de la entidad continuamente y son inherentes a la manera en la que la gerencia administra la entidad. El Control Interno, por lo tanto, no debe ser visto como un hecho adicionado a las actividades de la entidad o como una obligación. El Control Interno debe ser incorporado a las actividades de la entidad y es más efectivo cuando se construye dentro de la estructura organizativa de la entidad y es parte integral de la esencia de la organización.

1.2.82 El control interno en el sector público

El Control Interno en las entidades del sector público debe ser entendido dentro del contexto de sus características específicas en comparación con las organizaciones privadas; es decir, tomando en cuenta:

- a) su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos.
- b) la utilización de los fondos públicos.
- c) la importancia del ciclo presupuestario y de planeamiento.
- d) la complejidad de su funcionamiento.

Esto significa hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad, la integridad y la transparencia, presentes por su naturaleza en los asuntos públicos y los valores gerenciales modernos como la eficiencia y la eficacia.

1.2.83 Objetivos del control interno en el sector público

a) Gestión pública

- Busca promover la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones y calidad en los servicios, Este objetivo está relacionado con los controles internos que adopta la entidad pública para asegurar que se ejecuten las operaciones, de acuerdo a criterios de efectividad, eficiencia y economía.

La efectividad tiene relación directa con el logro de los objetivos y metas programadas. La eficiencia se refiere a la relación existente entre los bienes o servicios producidos y los recursos utilizados para producirlos. La economía se refiere a los términos y condiciones bajo los cuales se adquieren recursos físicos, financieros y humanos, en cantidad y calidad apropiada y al menor costo posible.

- Estos controles comprenden los procesos de planeación, organización, dirección y control de las operaciones de la entidad, así como los sistemas de medición de rendimiento y monitoreo de las actividades ejecutadas. Este control interno en el sector público debe permitir promover mejoras en las actividades que desarrollan las entidades públicas y proporcionar mayor satisfacción en el público, menos defectos y desperdicios, mayor productividad y menores costos en los servicios.

b) Lucha contra la corrupción

- Busca proteger y conservar los recursos contra cualquier pérdida, dispendio, uso indebido, acto irregular o ilegal. Este objetivo está relacionado con las medidas adoptadas por la entidad pública para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a recursos o apropiaciones indebidas, que podrían resultar en pérdidas significativas para la entidad.

c) Legalidad

- Busca cumplir las leyes, reglamentos y normas gubernamentales. Este objetivo está relacionado con el hecho que la entidad pública, mediante el dictado de políticas y procedimientos específicos, asegura que el uso de los recursos públicos sea consistente con las disposiciones establecidas en las leyes y reglamentos y concordante con las normas relacionadas con la gestión gubernamental; así como con el cumplimiento de sus competencias y funciones.

d) Rendición de cuentas

- Busca elaborar información válida y confiable, presentada con oportunidad. Este objetivo está relacionado con las políticas, métodos y procedimientos dispuestos por la entidad pública para asegurar que su información elaborada sea válida y confiable y revelada razonablemente en los informes. Una información es válida y confiable porque se refiere a operaciones o actividades que ocurrieron realmente y porque cumple con las condiciones necesarias para ser considerada como tal. Una información confiable es aquella que brinda confianza a quien la utiliza.

1.2.84 Normativa del control interno en el sector público

El Sistema de Control Interno(SCI) es el conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo las actitudes de las autoridades y el personal, organizados y establecidos en cada entidad del Estado.

En la Figura N° 26 que sigue a continuación muestra los elementos que constituyen este marco normativo, así como el propósito de cada uno.

NORMATIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO A NIVEL PÚBLICO

Constitución Política del Perú	Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la CGR (Ley N° 27785)	Ley de Control Interno de las Entidades del Estado (Ley N° 28716)	Norma de Control Interno (RC N° 320-2006-CG)	Guía para la implementación del Sistema de Control Interno de las entidades del Estado (RC N° 458-2008-CG)	Ejercicio del Control Preventivo por la CGR y OCI (RC N° 119-2012-CG)	Ley N° 29743 que modifica el artículo 10 de la ley N° 28716
<p>Establece que la CGR es el órgano superior del sistema Nacional de control. Que supervisa la Legalidad del presupuesto del estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control.</p>	<p>Regula el ámbito, organización, atribuciones y funcionamiento del sistema nacional de control y de la CGR como ente técnico rector de dicho sistema.</p>	<p>Establece definiciones generales y competencias de los elementos que participan en el control interno gubernamental</p>	<p>Precisa la estructura de Control Interno como el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas (incluyendo la actitud de la Dirección) que posee una institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplen sus objetivos. Asume el enfoque COSO.</p>	<p>Provee lineamientos, herramientas y métodos para la implementación de los componentes del Sistema de Control Interno establecido en las Normas de Control Interno.</p>	<p>Dispone que el SNC priorice las labores de control preventivo que tienen la finalidad de identificar y administrar los riesgos por parte del titular de la entidad, de esta manera se canalice en forma efectiva y oportuna, desde la función de control, al logro de los objetivos patrios.</p>	<p>Precisa que el marco normativo y la normativa técnica de control que emite la CGR en el proceso de implantación del sistema de Control Interno toma en cuenta la naturaleza de las funciones de las entidades, los proyectos de inversión, las actividades y los programas sociales que éstas administran.</p>

Figura N° 26 Normatividad del sistema de control interno a nivel público
Elaboración propia; según datos de la Contraloría General de la República (2014)

Según la Figura N° 26 las normas vigentes han orientado la implementación del Control Interno en las entidades públicas. La CGR ha promovido el desarrollo progresivo emitiendo instrumentos técnicos con el fin de que las entidades puedan disponer de mayores elementos para el fortalecimiento del Control Interno.

Además de la normativa revisada en el acápite anterior, la administración pública también ha desarrollado elementos para mejorar el desempeño institucional. En este caso, se ha implementado mecanismos que buscan controlar el uso de los recursos públicos, con los sistemas administrativos del Estado. La norma central que regula dichos sistemas de manera general es la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo – LOPE (Ley N° 29158). Esta Ley señala que existen dos tipos de sistemas:

- a) Los sistemas funcionales**, tienen la finalidad de asegurar el cumplimiento de políticas públicas que requieren la participación de las entidades del Estado.

La normativa actual regula los siguientes sistemas administrativos:

- Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (SINACYT).
- Sistema Nacional de Estadística.
- Sistema de Defensa Nacional.
- Sistema de Inspección del Trabajo.
- Sistema Nacional de Registros Públicos.
- Sistema Nacional de Desarrollo e Inclusión Social.
- Sistema Nacional Coordinado y Descentralizado de Salud.
- Sistema Nacional de Calidad.
- Sistema Nacional de Control Interno.

b) Los sistemas administrativos, son definidos como el conjunto de principios, normas, procedimientos, técnicas e instrumentos, mediante los cuales se organizan las actividades de la Administración Pública que requieren ser realizadas por todas o varias entidades de los poderes del Estado, los organismos constitucionales y los niveles de gobierno. Estos sistemas tienen la finalidad de regular la utilización de los recursos de las entidades de la administración pública; promoviendo la eficacia y eficiencia de su uso.

La normativa actual regula los siguientes sistemas administrativos:

- Gestión de recursos humanos.
- Abastecimiento.
- Presupuesto público.
- Tesorería.
- Endeudamiento público.
- Contabilidad.
- Inversión pública.
- Planeamiento estratégico.
- Defensa judicial del estado.
- Control.
- Modernización de la gestión pública.

1.2.85 Fundamentos del control interno en el sector público

Los fundamentos del Control Interno están referidos a los pilares que favorecen la efectividad del mismo. Estos pilares son el autocontrol, la autorregulación y la autogestión. A continuación, presentaremos cada uno.

a) Autocontrol, Es la capacidad de todo servidor público (independientemente de su nivel jerárquico) de evaluar su trabajo, detectar desviaciones, efectuar

correctivos, mejorar y solicitar ayuda cuando lo considere necesario, de tal manera que la ejecución de los procesos, actividades y tareas bajo su responsabilidad garanticen el ejercicio de una función administrativa transparente y eficaz. Para cumplir con este fundamento se requiere:

- Compromiso, competencia y responsabilidad por parte de los funcionarios con el ejercicio de su labor.
- Responsabilidad de los funcionarios para asumir sus propias decisiones y autorregular su conducta.

b) Autorregulación, Es la capacidad institucional de toda entidad pública para reglamentar, con base en la Constitución y en la ley, los asuntos propios de su función y definir aquellas normas, políticas y procedimientos que permitan la coordinación efectiva y transparente de sus acciones. Mediante la autorregulación, la entidad adopta los principios, normas y procedimientos necesarios para la operación del Sistema de Control Interno. Para cumplir con este fundamento se requiere:

- La promulgación de valores, principios y conductas éticas del servicio público.
- La generación de Códigos de Buen Gobierno, que establezcan las normas que se imponen las entidades públicas para garantizar el cumplimiento de una función administrativa proba, eficiente y transparente.
- La definición de un modelo de operación que armonice las leyes y las normas pertinentes a su fin, con los sistemas, los procesos, las actividades y las acciones necesarias para el cumplimiento de los propósitos institucionales.
- El establecimiento de políticas, normas y controles tendientes a evitar o minimizar las causas y los efectos de los riesgos capaces de afectar el logro de objetivos.
- La reglamentación del Control Interno.

c) Autogestión, Es la capacidad institucional de toda entidad pública para interpretar, coordinar y aplicar de manera efectiva, eficiente y eficaz la función administrativa que le ha sido delegada por la Constitución y las normas legales. Para cumplir con este fundamento se requiere:

- La comprensión, por parte de la entidad y de los servidores públicos, de las competencias y funciones asignadas por la Constitución y la ley.
- La adaptación consciente de la entidad a su entorno.
- La organización de la función administrativa y de su control de acuerdo con las características propias de cada entidad.
- La articulación de los procesos, las actividades y las acciones requeridas para la ejecución de los planes, los programas y los proyectos necesarios al logro de los objetivos institucionales y sociales del Estado.
- La conformación de la red de conversaciones que articula los procesos, las actividades y las acciones requeridas para la ejecución de los planes, los programas y los proyectos necesarios al logro de los objetivos institucionales y sociales del Estado.
- La ejecución de planes de mejoramiento y el seguimiento efectivo a su impacto en la organización.

El Control Interno al ser una herramienta de gestión debe ser implementado por las propias entidades del Estado. Por ello, corresponde al titular y a los funcionarios la implementación y el funcionamiento del control interno en sus procesos, actividades, recursos y operaciones, orientando su ejecución al cumplimiento de sus objetivos.

Seguidamente en la Figura N° 27 se presenta a todos los actores involucrados en el Control Interno, así como sus respectivos roles y responsabilidades.

Actores de los Roles y Responsabilidades del Sistema de Control Interno

INTERNO A LA ENTIDAD

Todos los integrantes que conforman una entidad son responsables del Control Interno.

GERENTES, DIRECTORES, MINISTROS, ALCALDES, OTROS FUNCIONARIOS.

Son los responsables directos de todas las actividades de una organización, incluyendo el diseño, la implementación, la supervisión de su correcto funcionamiento, el mantenimiento y la documentación del sistema de Control Interno. Sus responsabilidades varían de acuerdo a su función en la entidad y las características propias de la entidad.

AUDITORES INTERNOS

Son los responsables de examinar y contribuir a la continua efectividad del sistema de Control Interno a través de sus evaluaciones y recomendaciones y, por lo tanto, desempeñan un papel importante en el ejercicio de un Control Interno efectivo. Sin embargo, no tienen una responsabilidad general primaria sobre el diseño, puesta en marcha, mantenimiento y documentación del Control Interno.

PERSONAL

Es el responsable de contribuir al Control Interno. El Control Interno es parte implícita y explícita de las funciones de cada uno. Todos los miembros del personal juegan un rol al efectuar el control y deben ser responsables por reportar problemas de operaciones, de no cumplimiento al código de conducta o de violaciones a la política.

EXTERNO A LA ENTIDAD

Las partes externas también juegan un rol importante en el proceso de Control Interno. Pueden contribuir a que la organización alcance sus objetivos o pueden proveer información útil para efectuar el Control Interno. De cualquier modo, no son responsables del diseño, puesta en marcha, adecuado funcionamiento, mantenimiento o documentación del sistema de Control Interno.

Actores de los Roles y Responsabilidades del Sistema de Control Interno

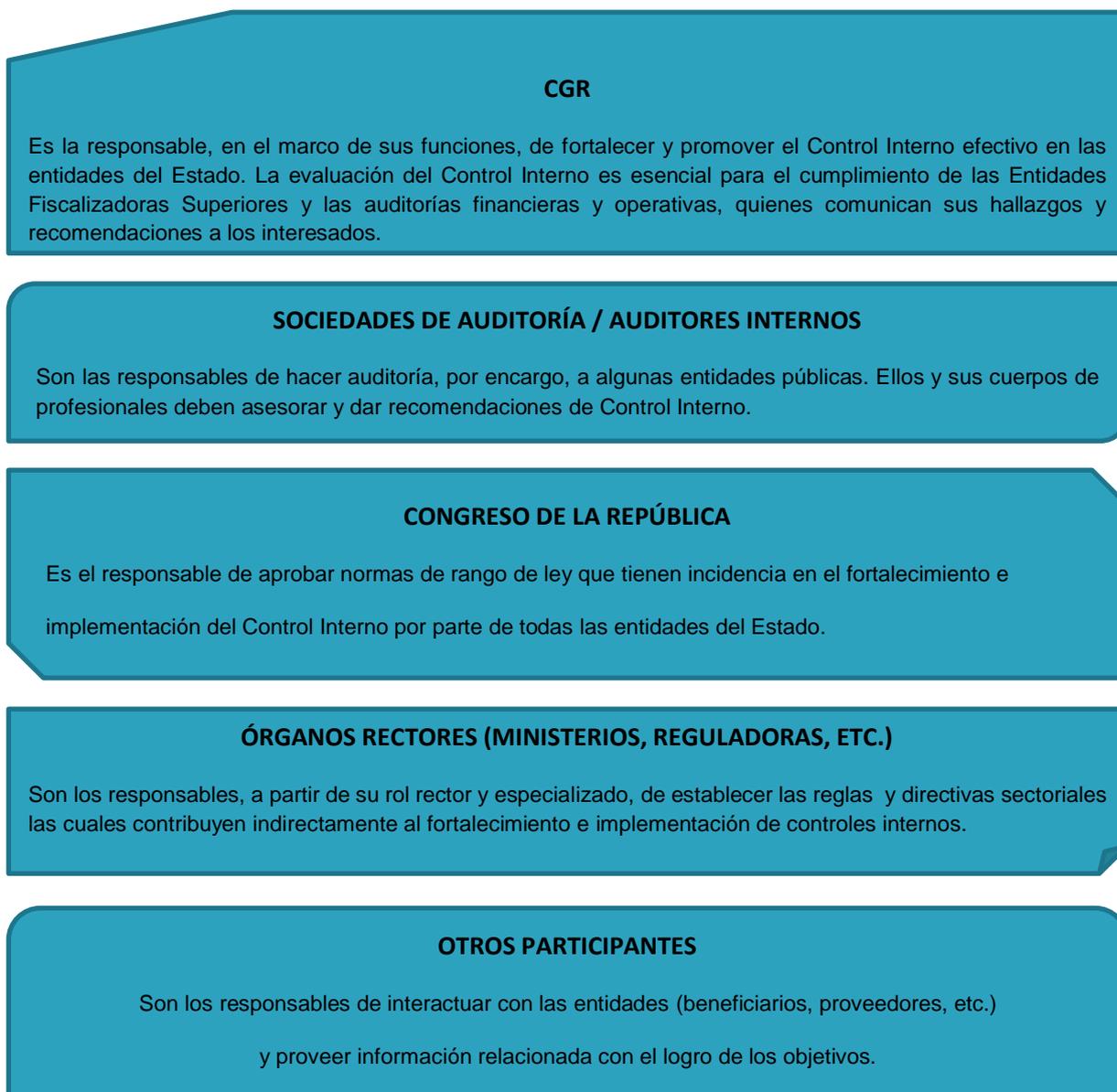


Figura N° 27 Actores de los roles y responsabilidades del sistema de control interno

Elaboración propia: según datos de la CGR (2014) guías para las normas del control interno del sector público

Como podemos observar en la figura N° 27 la interrelación entre los actores internos y externos del control interno es indispensable para que la entidad pueda lograr los objetivos trazados de manera eficaz y eficiente.

Tipos de controles para el mantenimiento del sistema de control interno del sector público

CONTROLES DE PROTECCIÓN Y RESGUARDO



Protegen los activos, bienes y recursos de la entidad contra pérdida, adquisición no autorizada, uso o disposición indebida. Generalmente se implementan a partir de las características propias de la entidad.

CONTROLES DE CUMPLIMIENTO



Buscan asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos así como otras normas específicas que podrían tener un efecto directo y material sobre los estados financieros. Los controles a aplicarse deben referirse a cada disposición legal significativa. En principio se debe buscar el cumplimiento de los sistemas administrativos del Estado.

CONTROLES DE INFORMACION FINANCIERA



Registran apropiadamente, procesan y resumen las transacciones para permitir la preparación de estados financieros confiables y mantener la responsabilidad por los activos. La prueba de los controles deberá orientarse a cada aseveración significativa en cada ciclo importante o aplicación contable.

Figura N° 28 Controles para el mantenimiento del control interno del sector público

Elaboración propia: según datos CGR (2014) Marco conceptual del control interno

La Figura N° 28 nos mostraba los principales controles para establecer y mantener una estructura de Control Interno en el sector público que provea una seguridad razonable de que los objetivos están siendo alcanzados.

De ahí la importancia de entender que el Sistema de Control Interno es un conjunto armónico, que facilita que todas las áreas de la organización se comprometan activamente en el ejercicio del control, como un medio que contribuye positivamente a alcanzar eficaz y eficientemente los objetivos y metas propuestos en cada una de las dependencias, para que consecuentemente, pueda cumplir los fines del Estado de acuerdo con las funciones que le han sido asignadas.

1.2.86 Niveles del sistema de control interno

a) El control a nivel Estratégico, es diseñado para valorar los cambios y los riesgos del entorno y alinear a la entidad con las estrategias adecuadas. Corresponde a la planeación, establecimiento de la misión, visión y objetivos institucionales.

b) El control a nivel Directivo, direcciona la valoración del control interno a través de la entidad. Corresponde a la programación, presupuesto y a la supervisión realizada por los líderes del 2° y 3° nivel de la organización sobre los procesos que son de su competencia.

c) El control a nivel Operativo, es diseñado para valorar los riesgos de que los procesos no logren los objetivos. Corresponde a las actividades y tareas que se realizan para la operación de la entidad.

1.2.87 Concepto de nivel de madurez de una entidad

Es importante comprender que las entidades públicas se encuentran en distinta etapa de su proceso de desarrollo organizacional. Algunas poseen capacidades organizacionales e institucionales muy limitadas que vuelve difícil desempeñar, incluso, la función principal para la que existen; por su parte, existen otras entidades que han alcanzado niveles de desarrollo organizacional óptimos y que son referentes también para el sector privado. En ese contexto, el desarrollo de la función de Control Interno, al igual que otras funciones de la entidad, tiene distintos niveles de desarrollo o de madurez.

El grado de madurez alcanzado por el Sistema de Control Interno en una entidad será consecuencia de una combinación de factores del entorno, así como de la prioridad que se le dé a su fortalecimiento o implementación. La madurez de una

entidad en temas de Control Interno deberá atravesar su propio proceso y ritmo. Este proceso es único para cada entidad, al depender de factores internos y externos que inciden sobre la misma.

1.2.88 Evaluación del nivel de madurez de una entidad

Cuando se evalúa el estado de madurez organizacional de una entidad pública, debe analizarse el nivel donde la entidad se encuentra con relación a una situación ideal para conseguir sus objetivos. Así, para el caso del Control Interno, será necesario identificar los niveles ideales que la organización debiera alcanzar, dadas sus condiciones iniciales, siendo importante fijar parámetros comunes que permitan su evaluación.

Para evaluar el nivel de madurez del Sistema de Control Interno, es necesario tener claros algunos conceptos que forman parte de dicho proceso. Para el presente trabajo de investigación se consideran:

a) Parámetros a tomar en cuenta para la evaluación del Nivel de Madurez

- La evaluación de cada componente y principio del Sistema de Control Interno se realiza tomando en cuenta una escala de valores que va desde muy bajo o inexistente hasta óptimo o en mejora continua. A continuación, se presenta la definición de cada uno de los niveles de la escala de madurez:
 - 0 = Inexistente: Las condiciones del elemento de control no existen.
 - 1 = Inicial: Las condiciones del elemento de control existen, pero no están formalizadas.
 - 2= Intermedio: Las condiciones del elemento de control existen y están formalizadas.
 - 3 = Avanzado: Las condiciones del elemento de control existen, están formalizadas, están operando y existe evidencia documental de su cumplimiento.

- 4 = Óptimo: Las condiciones del elemento de control existen, están formalizadas, están operando, existe evidencia documental de su cumplimiento y muestran eficiencia y eficacia.
- 5 = Mejora continua: Las condiciones del elemento de control existen, están formalizadas, están operando, existe evidencia documental de su cumplimiento, muestran eficiencia y eficacia y están en un proceso de mejora continua con instancias internas y externas evaluadoras de su eficiencia y eficacia.

La evaluación del grado de madurez de cada uno de los componentes y principios del Sistema de Control Interno requiere enfocarse en los elementos de control que dan contenido a los principios de control interno. Los elementos de control son elementos mínimos que brindan contenido a un principio, y son actividades, procesos, acciones, lineamientos etc. que al ser tangibles y explícitos permiten una evaluación más objetiva del principio, que será el resultado de la evaluación de cada uno de estos elementos.

1.2.89 El riesgo y auditoría interna

La complejidad de las operaciones que actualmente llevan a cabo las empresas, así como la competencia que deben enfrentar, sin importar su tamaño o giro, hace necesario que sus administradores recurran al apoyo que ofrece el Contador Público mediante la auditoría.

Hay muchos tipos de auditoría, siendo la auditoría interna, la que ayuda a una empresa a cumplir sus objetivos, evaluando y mejorando la eficacia de sus procesos de gestión de riesgos y control.

1.2.90 ¿Qué es una auditoría interna?

Es un sistema de control interno de la empresa y consiste en el conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en una organización concreta para proteger su activo, minimizar riesgos, incrementar la eficacia de los procesos operativos y optimizar y rentabilizar, en definitiva, el negocio.

Conforme una empresa aumenta en volumen, se pone de manifiesto la auditoría interna. ¿La razón? Cuanto más crece la empresa, más imposibilitada se ve la dirección de controlar todos y cada uno de los procesos de los que se vale la empresa.

Según (Fraude interno, 2018) De acuerdo con la encuesta realizada por el Instituto de Auditores Internos de España, cada vez son más los departamentos de Auditoría Interna que incluyen entre sus funciones la prevención, detección e investigación de fraude. Un 81% de los encuestados manifiesta que, entre las funciones de la Auditoría Interna, se encuentra la colaboración en la prevención de fraude interno; un 84% la detección, y un 82%, la investigación. Los porcentajes de fraude externo son similares, aunque algo menores, tanto en la prevención como en la detección.

De acuerdo con lo manifestado anteriormente, podemos destacar algunas responsabilidades de la auditoría interna:

a) Confección periódica de un mapa de riesgos, Este mapa de riesgos de fraude es una parte del mapa de riesgos generales de la organización, desarrollado dentro del esquema de identificación que establece la organización (para ahondar en materia de Risk Assessment nos remitimos a lo ya señalado por el Enterprise Risk Management de COSO).

b) Fomentar e impulsar la existencia de medidas preventivas como son:

- La existencia de un marco normativo apropiado y difundido dentro de la empresa, que incluye, entre otros, el código ético, códigos de conducta, código disciplinario y cualquier otro instrumento que dé a conocer el comportamiento ético esperado por parte de las personas (empleados, proveedores, clientes, socios de negocio, etc.) de la organización.
- La difusión y comunicación de los compromisos éticos como normas de comportamiento en todos los niveles.
- Una clara y transparente estructura de roles y funciones.
- La existencia de una metodología adecuada de evaluación de riesgos, conocida, difundida y aplicada.

- Asesorar en la necesidad de controles en los procesos, orientados a minimizar la exposición en riesgos de fraude.

c) Elaboración de planes de auditoría, conjunto de planes, programas y actividades propios de auditoría encaminados a organizar en el tiempo la actividad de la función de Auditoría Interna, con la finalidad de que ésta garantice de forma eficaz y eficiente la máxima cobertura de los riesgos de la organización con los recursos de los que dispone.

La evaluación de riesgos permite analizar el impacto de los potenciales eventos en el logro de los objetivos. Por tanto, un proceso para identificar y evaluar los riesgos es un pilar básico de un sistema de control adecuado y una de las bases para establecer un Plan de Auditoría Interna.

d) Garantizar el correcto funcionamiento del canal de denuncias, Auditoría Interna puede tener también la obligación de vigilar el cumplimiento de todo lo relacionado con el canal de denuncias, a fin de asegurar que está siendo debidamente administrado, que las denuncias recibidas son tratadas convenientemente y que, en el caso de producirse irregularidades, éstas son adecuadamente identificadas.

1.2.91 Análisis del riesgo

Los profundos cambios que ocurren hoy, su complejidad y la velocidad con los que se dan, son las raíces de la incertidumbre y el riesgo que las organizaciones confrontan. Las fusiones, la competencia global y los avances tecnológicos, las desregulaciones, y las nuevas regulaciones, el incremento en la demanda de los consumidores y de los habitantes, la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones así como, la transparencia generan un ambiente operativo, cada día más riesgoso y complicado, surgiendo en adición nuevos retos con los cuales lidiar, resultado de los problemas que se presentan en las organizaciones que operan al margen de la ley o de conductas éticas.

La administración de riesgos en un marco amplio implica que las estrategias, procesos, personas, tecnología y conocimiento están alineados para manejar toda la incertidumbre que una organización enfrenta. Es importante en toda organización contar con una herramienta, que garantice la correcta evaluación de los riesgos a

los cuales están sometidos los procesos y actividades de una entidad y por medio de procedimientos de control se pueda evaluar el desempeño de la misma.

1.2.92 ¿Qué es el riesgo?

Según (Mesén, V, 2009) una auditoría de estados financieros sólo proporciona a los usuarios de la información financiera una certeza razonable acerca de la ausencia de errores, de importancia relativa, en la información; es decir, una auditoría nunca brindará certeza total de que las cifras de los estados financieros de una entidad están totalmente libres de errores. En la práctica, un auditor independiente no puede brindar certeza total acerca de las cifras de los estados financieros de una entidad, debido a las limitaciones inherentes al proceso de auditoría. Entre los cuales podemos señalar:

a) la ejecución de pruebas selectivas, tanto sobre los procedimientos de control como sobre las cifras de los estados financieros.

b) el hecho de que los sistemas de control interno administrativo y control interno contable son diseñados y operados por seres humanos los cuales, con alguna frecuencia, cometemos errores y, eventualmente, nos confabulamos para incurrir en fraudes o actos ilegales.

c) el hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva.

d) el uso del juicio profesional del auditor en relación con la definición de la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas que realiza, y el análisis e interpretación de la evidencia de auditoría que sirve de base para sustentar su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

Al tomar en consideración los elementos antes descritos, es posible concluir que un auditor siempre va a enfrentar algún nivel de riesgo de auditoría. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) establecen la necesidad de que todos los auditores independientes planifiquen y ejecuten procedimientos de auditoría de manera que puedan obtener evidencia suficiente y competente, por medio de la cual puedan reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría es el conjunto de posibilidades de que existan errores importantes en los estados financieros y pasen desapercibidos, a pesar de los procedimientos de control existentes o de los procedimientos de auditoría puestos en práctica por el auditor.

Según (Mercado H, 2010) define al riesgo como La posibilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en la consecución o logro de los objetivos. El riesgo se mide en términos de impacto y probabilidad. Excepto en contadas ocasiones el auditor puede estar en condiciones de emitir un juicio técnico con absoluta certeza sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Esta falta de certeza genera el concepto de riesgo de auditoría.

El riesgo de auditoría está compuesto por distintas situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayudan a evaluar el nivel de riesgo existente en un trabajo en particular y determinar de qué manera es posible reducirlo a niveles aceptables. Bajo este análisis, el riesgo global de auditoría es el resultado de la conjunción de:

- a) Aspectos aplicables exclusivamente al negocio o actividad del ente, independientemente de los sistemas de control desarrollados.
- b) Aspectos atribuibles a los sistemas de control.
- c) Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular.

Como el auditor trabaja mediante bases selectivas y sin estar con presencia física permanente en el ente, siempre existe la posibilidad de que el informe de auditoría contenga una conclusión errónea. Esta posibilidad es el riesgo de auditoría, definido muchas veces como el riesgo de que el informe contenga manifestaciones (opinión o abstención de ella) distintas a las que debería tener.

Este riesgo de auditoría como concepto general se descompone en otros riesgos, ya que el proceso de auditoría está conformado por elementos que corresponden al ente y por otros que son exclusivos del auditor.

Con el propósito de lograr una mejor comprensión del concepto de riesgo de auditoría y, por ende, de establecer cuáles son los cursos de acción que un auditor debe seguir para poder minimizar dicho riesgo a un nivel aceptablemente bajo, a continuación, procederé a analizar sus tres componentes a partir de las definiciones de la NIA 200 Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros.

a) Riesgo inherente, en términos prácticos, el riesgo inherente es la susceptibilidad que, por naturaleza, toda partida contable tiene que estar registrada, valuada, presentada o revelada en forma errónea. Las estimaciones y las provisiones son dos de las partidas que suelen presentar mayor riesgo inherente, en vista de que en ambos casos los montos contabilizados por una entidad se basan, fundamentalmente, en suposiciones, juicios, proyecciones, experiencia y cálculos aritméticos hechos por la administración de la entidad auditada, razón por la cual la evidencia de auditoría en estos casos es más persuasiva que conclusiva. Generalmente, se reconoce que la administración de la entidad auditada es la responsable de diseñar e implementar los mecanismos necesarios para reducir los posibles efectos que pueda traer este tipo de riesgo sobre los estados financieros.

1.2.93 Factores que determinan el riesgo inherente

- La naturaleza del negocio del ente, El riesgo inherente para ciertas cuentas se ve afectado por la naturaleza del negocio del ente. Por ejemplo, existe una mayor probabilidad de inventario obsoleto para un fabricante de equipos electrónicos que para un fabricante de acero. El riesgo inherente tiene más probabilidades de variar de una empresa a otra para cuentas tales como inventarios, préstamos a cobrar, propiedades, instalaciones y equipo. La naturaleza del negocio del cliente debe tener un efecto escaso o nulo en el riesgo inherente para cuentas tales como efectivo, bancos, cuentas particulares, etc. La información conseguida al estudiar la industria y el negocio del cliente, y al evaluar su riesgo es útil para evaluar este factor.
- Resultados de auditorías anteriores, Los errores encontrados en las auditorías de años anteriores tienen una alta probabilidad de ocurrir

nuevamente en la auditoría del año en curso. Ello se debe a que muchas clases de errores son sistemáticos por naturaleza y a menudo las empresas son lentas en hacer cambios para eliminarlos. Por ejemplo, si el auditor encontró un número significativo de errores en los precios del inventario, quizá el riesgo inherente sea alto y se deberá examinar a mayor profundidad la auditoría actual a fin de determinar si la deficiencia en el sistema del cliente ha sido corregida.

- El tipo de operaciones que se realizan, Las operaciones que son inusuales para el cliente tienen más probabilidad de estar registradas en forma incorrecta por el cliente que operaciones rutinarias porque el cliente carece de experiencia en hacerlo. Entre los ejemplos se incluyen pérdidas por incendios, adquisiciones importantes de propiedades y convenios de arrendamientos. El conocimiento del negocio del cliente es útil para estar al tanto de las operaciones no rutinarias.

1.2.94 Efecto del riesgo inherente

El riesgo inherente afecta directamente la cantidad de evidencia de auditoría necesaria para obtener la satisfacción de auditoría suficiente para validar una afirmación. Cuanto mayor sea el nivel del riesgo inherente, mayor será la cantidad de evidencia de auditoría necesaria. Esta cantidad puede estar representada tanto en el alcance de cada prueba en particular como en la cantidad de pruebas necesarias.

b) Riesgo de control, en la práctica, el riesgo de control es la probabilidad de que los sistemas de control interno y control contable, diseñados e implementados por la administración de una entidad, sean incapaces de prevenir, o en su defecto de detectar y corregir, errores de importancia relativa en las cifras de sus estados financieros. Por lo anterior, resulta de sumo interés para el auditor independiente evaluar el diseño (si es adecuado) y la operación de los controles establecidos por una entidad, con el fin de poder valorar, de forma precisa, los niveles de riesgo de control a que debe hacer frente durante el desarrollo de su auditoría. Como el diseño e implementación de los sistemas de control interno y de control contable

son responsabilidad de la administración de toda entidad, la responsabilidad de minimizar los efectos del riesgo de control recae sobre ésta última.

1.2.95 Factores que determinan el riesgo de control

- La existencia de puntos débiles de control implicaría a priori la existencia de factores que aumentan el riesgo de control.
- Por el contrario, la existencia de puntos fuertes de control implica que disminuye el nivel de riesgo de control.

1.2.96 Límite de control

Se encuentran límites en estos casos:

- Adecuada relación costo-beneficio de control. Es decir, el control no debe ser más caro que aquello que se quiere controlar.
- Los controles están orientados hacia transacciones operativas de carácter repetitivo y no hacia las operaciones excepcionales o únicas, las cuales deben ser controladas mediante medios más profundos y creados al efecto.
- Atender los errores no intencionales que provocan fraudes, robos, etc.

1.2.97 Efecto del riesgo de control

El riesgo de control afecta la calidad del procedimiento de auditoría a aplicar y en cierta medida también su alcance. El riesgo de control depende de la forma en que se presenta el sistema de controles del ente. En términos generales, si los controles vigentes son fuertes, el riesgo de que existan errores no detectados por los sistemas es mínimo y, en cambio, si los controles son débiles, el riesgo de control será alto, pues los sistemas no estarán capacitados para detectar esos errores o fraudes y la información que brinden no será confiable.

c) Riesgo de detección, el riesgo de detección es responsabilidad directa del auditor independiente y consiste, fundamentalmente, en la posibilidad de que éste cometa errores a lo largo del desarrollo de la auditoría de los estados financieros de una

entidad, los cuales lo conduzcan a emitir una opinión equivocada. Desde el punto de vista técnico, el riesgo de detección se deriva de dos factores, a saber:

- riesgo de muestreo: es el riesgo de que transacciones o saldos que contienen representaciones erróneas de importancia relativa no sean seleccionados como parte de las muestras que el auditor independiente utiliza para el desarrollo de sus procedimientos de auditoría.
- riesgos no asociados con el muestreo: representan el riesgo de que un auditor independiente no sea capaz de detectar representaciones erróneas de importancia relativa, producto de su falta de pericia, conocimiento, experiencia, diligencia y cuidado profesional en diseño y desarrollo de sus procedimientos de auditoría

1.2.98 Factores que determinan el riesgo de detección

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte éste eficaz o no.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado.

1.2.99 Los riesgos de auditoría aplicados a los rubros de estados contables

a) Caja y bancos

- La posibilidad tanto de desaparición como del manejo temporario de los fondos, para beneficio de terceros.
- Las decisiones inadecuadas tomadas con respecto al manejo de fondos, que pueda generar su inmovilización o falta en el momento en que se los necesite.

- La inclusión en los estados contables de fondos inexistentes o irreales, o la omisión en dichos estados, de fondos disponibles propiedad del ente.
- La no contabilización de operaciones que involucran movimientos de fondos y su ocultación mediante la contabilización de operaciones ficticias que involucran a la cuenta caja y a partidas pendientes en la conciliación bancaria.

Como se observa, los riesgos están relacionados con la volatilidad de los componentes del rubro y la tentación que esto genera para la comisión de fraudes. Por otra parte, es un rubro que centraliza el cierre de todas las operaciones del ente, puesto que todas las ventas terminan en una cobranza y todas las compras de bienes y servicios terminan en un pago. Entonces, la cantidad de operaciones permite el ocultamiento con mayor facilidad.

b) Ventas y créditos por ventas

- Que no estén contabilizados todas las operaciones de ventas y los créditos que surjan de ellas.
- Que no estén contabilizadas todas las cobranzas de clientes.
- Que las operaciones de ventas no estén contabilizadas por sus valores de contado.
- Que haya alta probabilidad de incobrabilidad.
- Que se hayan contabilizados ventas y, por lo tanto, créditos inexistentes.

c) inversiones

- Que se tomen decisiones erróneas en cuanto a la calidad y cantidad de las inversiones a efectuar, lo que puede generar inmovilización de fondos o falta de capital de trabajo.

- Que las inversiones sean medidas por valores superiores a los reales, no siendo recuperables los montos invertidos.
- Que existan ciertos activos dentro del ente auditado con los cuales se busque obtener una renta o beneficio adicional a la actividad ordinaria del ente y que no se incluyan como inversiones sino en otros rubros del activo de los estados financieros, simplemente por sus características físicas.
- Que las inversiones no se encuentren correctamente medidas contablemente.

d) Compras y existencias

- Inmovilización innecesaria de fondos.
- Falta de capacidad para cubrir la demanda de bienes.
- La inclusión en los estados financieros de unidades físicas inexistentes o la omisión de inclusión de ciertas unidades físicas reales.
- La incorrecta valuación de las unidades físicas en existencia con respecto a la realidad económica.
- La significativa cantidad de operaciones que involucra el concepto compras, debido a que se relaciona con la actividad principal del ente.

e) Bienes de uso

- La omisión de inclusión de algunos bienes de uso en los estados contables.
- La problemática inherente a la determinación de las depreciaciones.

f) Pasivos

- Omisión de pasivos del ente auditado.

- Inclusión de ciertos pasivos por un valor superior o inferior al real de la obligación efectiva al momento de cierre de los estados contables.
- Existencia de pasivos contingentes.

g) Patrimonio neto

Este rubro presenta la particularidad de poseer escasos movimientos durante el ejercicio y los mismos resultan fácilmente identificables.

Por esta razón, dentro del proceso de auditoría la mayoría de los procedimientos son aplicados con posterioridad al cierre, en la etapa final de la auditoría. Los riesgos principales están relacionados con la exposición, ya que el problema principal es determinar si los aportes realizados por los propietarios deben considerarse en el pasivo o en el patrimonio neto.

h) Resultados

- La omisión de ciertos resultados devengados durante el ejercicio bajo análisis, ya sea por omisión de la registración de operaciones o por errores en las mediciones de activos y pasivos.
- La inclusión de ciertos resultados por un valor distinto al efectivamente devengado.
- La inclusión de resultados por operaciones inexistentes.

1.2.100 Evaluación del riesgo de auditoría.

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo se mide el nivel de riesgo presente en cada caso. La tarea de evaluación está presente en dos momentos de planificación de auditoría:

a) Planificación estratégica, en esta etapa se evalúa el riesgo global de auditoría relacionado con el conjunto de los estados contables y, además, se evalúa el riesgo inherente y de control de cada componente en particular.

b) Planificación detallada, en esta etapa se evalúa el riesgo inherente y de control específico para cada afirmación en particular, dentro de cada componente.

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso totalmente subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. No obstante ser un proceso subjetivo, hay formas de tratar de estandarizar o disminuir esa subjetividad. En ese sentido, se tratan de medir tres elementos que, combinados, son herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo. Esos elementos son:

- La significatividad del componente (saldos y transacciones).
- La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.
- La probabilidad de ocurrencia de errores o fraudes básicamente obtenida del conocimiento y la experiencia anterior de ese ente.

Categorías para evaluar el riesgo en auditoría

NIVEL DE RIESGO	SIGNIFICATIVIDAD	FACTORES DE RIESGO	PROBABILIDAD DE OCURRENCIA
MÍNIMO	NO SIGNIFICATIVO	NO EXISTEN	REMOTA
BAJO	SIGNIFICATIVO	POCO IMPORTANTE	IMPROBABLE
MEDIO	MUY SIGNIFICATIVO	EXISTEN ALGUNOS	POSIBLE
ALTO	ALTAMENTE SIGNIFICATIVO	EXISTEN VARIOS Y SON IMPORTANTES	PROBABLE

Figura N° 29 Categorías para evaluar el riesgo en auditoría

De la Figura N° 29 podemos decir que el proceso de evaluación tratará de ubicar cada componente en alguna de estas categorías. Es claro entender que seguramente algún componente reúna las tres categorías presentadas, pero no todas del mismo nivel.

1.2.101 Relación entre importancia relativa y los componentes del riesgo del auditor

Se produce una relación más directa entre la importancia relativa y el riesgo de no detección, por la posibilidad de existencia de un error u omisión significativo que hubiera sobrepasado el filtro del control interno y también pasara desapercibido si el auditor no demuestra su competencia y juicio profesional poniéndolo de manifiesto en su opinión, contenida en el informe.

Es aquí donde se maneja, como criterio de decisión, la importancia relativa y donde surge la posibilidad de contar con unas guías o tablas de materialidad que no sustituyen la competencia profesional ni el juicio del auditor, pero que le pueden servir de apoyo y además se apliquen de forma homogénea por la profesión.

1.2.102 Relación entre el riesgo y las pruebas sustantivas

Resulta evidente que un conjunto de pruebas sustantivas, adaptado al cliente y a sus circunstancias particulares, puede minimizar el riesgo, pero no puede eliminarlo en su totalidad, puesto que siempre existe la posibilidad de llegar a conclusiones que no sean las más adecuadas a pesar de haber llevado a la práctica todos los procedimientos de auditoría programados.

Si se realiza una evaluación del riesgo de auditoría por tramos, se está ante una banda de situaciones posibles sobre los errores significativos que pueden contener los Estados financieros.

Esto es consecuencia de que dicho error no sea detectado por el sistema de control interno ni por el auditor durante el conjunto del trabajo de auditoría.

Se procede a identificar 4 tramos, empezando por un riesgo de auditoría mínimo y terminando en un riesgo de auditoría alto.

a) Riesgo mínimo, Si el Control interno es muy positivo, existiendo un mayor grado de confianza, no se requieren pruebas sustantivas para alcanzar los objetivos de auditoría. El auditor debe realizar pruebas del control interno a efectos de verificar que existen y están operando en forma adecuada; son las llamadas pruebas de cumplimiento.

b) Riesgo bajo, Puede disminuirse el número de pruebas de auditoría ya que sólo tienen que comprobarse los importes significativos.

c) Riesgo intermedio, Se deben comprobar ítems adicionales, según se considere apropiados los métodos que aplica cada auditor son distintos, aunque todos suelen basarse en el juicio profesional combinado con la estadística aplicada a la auditoría.

d) Riesgo alto, El número de pruebas dependerá de los resultados que se obtengan de la revisión analítica, con una confianza alta en las pruebas sustantivas.

A continuación, se exponen algunas situaciones que pueden indicar la existencia de errores o irregularidades:

a) Cuando el auditor tiene dudas sobre la integridad de los funcionarios de la empresa; si la desconfianza solamente es con relación a la competencia y no con la honradez de los ejecutivos de la compañía, el auditor deberá tener presente que pudiera encontrarse con situaciones de riesgo por errores o irregularidades en la administración.

b) Cuando el auditor detecte que los puestos clave como cajero, contador, administrador o gerente, tienen un alto porcentaje de rotación, existe la posibilidad de que los procedimientos administrativos, incluidos los contables, presenten fallas que pueden dar lugar a errores o irregularidades.

c) El desorden del departamento de contabilidad de una entidad implica informes con retraso, registros de operaciones inadecuados, archivos incompletos, cuentas no conciliadas, etc. Esta situación como es fácil comprender, provoca errores, tal vez realizados de buena fe, o inclusive con actos fraudulentos. La gerencia tiene la obligación de establecer y mantener procedimientos administrativos que permitan un control adecuado de las operaciones.

1.2.103 Sistema de control de riesgo

a) Sistemas comunes de gestión, desarrollan las normas internas y su método para la valuación y el control de los riesgos y representan una cultura común en la gestión de los negocios, compartiendo el conocimiento acumulado y fijando criterios y pautas de actuación. Entre los objetivos podemos señalar:

- Identificar posibles riesgos, que aunque están asociados a todo negocio, deben intentar ser atenuados y tomar conciencia de los mismos.
- Optimizar la gestión diaria, aplicando procedimientos tendentes a la eficiencia financiera, reducción de gastos, homogenización y compatibilidad de sistemas de información y gestión.
- Fomentar la sinergia y creación de valor de los distintos grupos de negocio trabajando en un entorno colaborador.
- Reforzar la identidad corporativa, respetando todas las Gerencias, sus valores compartidos.
- Alcanzar el crecimiento a través del desarrollo estratégico que busque la innovación y nuevas opciones a medio y largo plazo.

b) Servicios de auditoría, Los auditores internos deben participar de conjunto, con las demás áreas de la organización en los procesos de mejora constante relacionados con:

- identificación de los riesgos relevantes, tanto externos como internos y propios de la organización, a partir de la definición de los dominios o puntos clave de la organización.
- la estimación de la frecuencia con que se presentan, debidamente articulados con los objetivos globales y sectoriales previstos en la misión de la entidad.

1.2.104 Las Banderas Rojas del fraude

Las investigaciones de fraude, nos entregan los resultados sobre el autor o autores, el objeto del fraude, el canal, el tiempo y en muchas ocasiones el motivo. Así mismo, durante la investigación se evidencia, ciertos comportamientos o situaciones que nos habrían indicado, la posible comisión del delito.

1.2.104.1 ¿Qué es una bandera roja?

Según (Lafuente, 2016), Las banderas rojas o red flags son todas las posibles de alertas tempranas, dadas por el comportamiento del defraudador, situaciones, eventos, y demás anomalías. Por lo tanto, parte del éxito del control antifraude, es la lectura de las banderas rojas de manera preventiva, para anticiparse a futuros delitos económicos. Despertar el instinto investigativo puede ser algo difícil, cuando confiamos en las personas; de ahí que este trabajo se hace más complejo cuando existen fuertes lazos de amistad, compañerismo, camaradería y complicidad. También es difícil cuando el auditor o quien hace sus veces, no tiene el conocimiento de la labor o proceso y en muchas circunstancias, cuando no hay pleno acceso a la información. Es decir, cada detalle cuenta, cada elemento aporta información, cada situación o evento tiene una connotación; por lo tanto, leer entre líneas y leer personas, se hace más imprescindible hoy que siempre.

Una bandera roja es un cúmulo de circunstancias inusuales que no se corresponden con la actividad normal y rutinaria de la compañía. Se puede entender como una señal o alarma de que algo fuera de lo común está sucediendo y necesita de una investigación exhaustiva. En este sentido, el fundamento de una bandera roja es una anomalía, es decir, una variación sobre un patrón común de comportamiento, o, incluso, observar que algo está fuera de lugar. Las anomalías observadas pueden ser de diferente índole: anomalías en los patrones de comportamiento de las personas, anomalías estadísticas, o anomalías organizacionales.

1.2.105 Anomalías en los patrones de conducta

Si partimos de la premisa que detrás de cada persona que comete un fraude, delito o actividad corrupta hay un comportamiento o circunstancia que lo ha motivado, podemos analizar de una manera empírica cuales son estos comportamientos y circunstancias. Una vez analizados, podemos establecer cuáles son los más comunes, a los que llamaremos “red flags” o banderas rojas.

Por lo tanto, tenemos que detrás de un acto fraudulento existe una bandera roja, pero es importante tener en cuenta que la existencia de una bandera roja no significa necesariamente la existencia de un fraude.

Las banderas rojas, pues, son una serie de alertas que debemos observar y tener en cuenta tanto en la prevención como en la detección del fraude.

A continuación les detallo algunas de las banderas rojas en los comportamientos de las personas:

- Signos de riqueza externos.
- Relación de confianza con clientes/proveedores.
- Problemas de adicción (juego, alcohol, drogas).
- Doble vida.
- Problemas familiares / divorcio reciente.
- No delegación de funciones.
- Irritabilidad, actitud defensiva.
- Conflictividad laboral.
- Presión comercial excesiva.
- Inestabilidad ante las circunstancias de la vida.
- Comportamientos anómalos.

1.2.106 Anomalías estadísticas

Éstas se pueden originar por ejemplo con los gastos de viaje relacionados con el trabajo, es decir, cuando estos gastos deducibles superan un cierto volumen o porcentaje de los ingresos brutos percibidos. Una vez más, estos gastos pueden ser totalmente legítimos, pero pueden ser también indicadores de todo lo contrario. Otro indicio o incongruencia estadística que puede originar un indicio de fraude se produce ante una variación injustificada sobre el precio de cotización de las acciones, un inusual cambio en el comportamiento de facturación, pagos realizados a través de la tarjeta de crédito de un empleado, llamadas atípicas desde el teléfono de alguno de los empleados, ratios de pérdidas sobre volumen de negocios de un determinado comerciante demasiado altos, etc.

1.2.107 Anomalías organizacionales

nos referiremos a aquellas prácticas que se dan en una organización que se alejan de aquellas otras consideradas en el mercado como las “mejores prácticas”. En este sentido nos referimos a situaciones tales como la falta de liderazgo, o debilidad del mismo, sistemas inadecuados de comunicación dentro de la organización, o la falta de transparencia. Asimismo, la ausencia de control financiero, o la existencia de un Consejo de Administración que no goce de la independencia debida respecto del director general de la compañía, podría indicar ciertos indicios u oportunidades de comisión de fraude, que de otro modo, no existiría. Del mismo modo, otra anomalía organizacional podría observarse en el diseño de objetivos irreales o de difícil consecución, o de estructuras de incentivos basados en ciertas comisiones, que podrían contribuir a que los empleados menos honestos cometiesen alguna modalidad de fraude.

1.2.108 Clasificación de las banderas rojas

Según (Sayas, 2016) menciona que las banderas rojas no necesariamente tienen que ser significativas, si no que pueden presentarse como una pequeña alerta ante una situación aparentemente extraña o anómala. Esta pequeña alerta por sí sola

puede no constituir un fraude, pero la acumulación de pequeñas alertas si pueden presentar un indicio de la comisión de ciertas irregularidades.

Podemos establecer una clasificación de alertas o banderas rojas según su naturaleza, de la siguiente forma:

- Documentales: aquellas que encontramos en documentos, contratos, facturas, correspondencia (física o electrónica), etc.
- Personales: aquellas que interfieren en el comportamiento o en la actitud de las personas, es decir, que motivan comportamientos inusuales o extraños.
- De proceso: aquellas que encontramos en los procesos administrativos de la organización.
- Conceptuales: estas son las más complicadas de identificar, pues requieren de un proceso de razonamiento, no siendo suficiente la observancia del hecho en cuestión.

La detección de fraudes o irregularidades puede afectar el normal desarrollo de una auditoría, y la facultad de discernir lo que está fuera de lugar va a depender de aspectos como el discernimiento del profesional, su experiencia, conocimientos e intuición en muchos casos.

A partir de las banderas rojas podemos crear una serie de alertas y controles, especialmente en aquellos casos que exista la confluencia de varias. Estos controles, juntamente con otros, forman parte del programa antifraude, siendo este un elemento crucial en la gestión del riesgo de fraude y corrupción.

Las banderas rojas son mucho más que un elemento único de detección del fraude, ya que forman parte de una serie de controles y alertas que nos ayudaran a gestionar el fraude de una manera eficaz. También son una excelente medida preventiva si son tratadas a tiempo.

1.3 Marco Legal

A continuación, desarrollare las bases legales que sustentan el objeto de estudio de la presente investigación, según la estructura de la pirámide de Kelsen.

1.3.1 Nivel fundamental

a) La Constitución Política Del Perú De 1993

Artículo 39º.- Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación. El Presidente de la República tiene la más alta jerarquía en el servicio a la Nación y, en ese orden, los representantes al Congreso, ministros de Estado, miembros del Tribunal Constitucional y del Consejo de la Magistratura, los magistrados supremos, el Fiscal de la Nación y el Defensor del Pueblo, en igual categoría; y los representantes de organismos descentralizados y alcaldes, de acuerdo a ley.

Artículo 41º.- Los funcionarios y servidores públicos que señala la ley o que administran o manejan fondos del Estado o de organismos sostenidos por éste deben hacer declaración jurada de bienes y rentas al tomar posesión de sus cargos, durante su ejercicio y al cesar en los mismos. La respectiva publicación se realiza en el diario oficial en la forma y condiciones que señala la ley.

Cuando se presume enriquecimiento ilícito, el Fiscal de la Nación, por denuncia de terceros o de oficio, formula cargos ante el Poder Judicial.

La ley establece la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como el plazo de su inhabilitación para la función pública.

El plazo de prescripción se duplica en caso de delitos cometidos contra el patrimonio del Estado.

Artículo 61º.- El Estado facilita y vigila la libre competencia. Combate toda práctica que la limite y el abuso de posiciones dominantes o monopólicas. Ninguna ley ni concertación puede autorizar ni establecer monopolios.

Artículo 65º.- El Estado defiende el interés de los consumidores y usuarios. Para tal efecto garantiza el derecho a la información sobre los bienes y servicios que se encuentran a su disposición en el mercado. Asimismo, vela, en particular, por la salud y la seguridad de la población.

Artículo 81º.- La Cuenta General de la República, acompañada del informe de auditoría de la Contraloría General de la República, es remitida por el Presidente de la República al Congreso de la República en un plazo que vence el quince de agosto del año siguiente a la ejecución del presupuesto.

La Cuenta General de la República es examinada y dictaminada por una comisión revisora hasta el quince de octubre. El Congreso de la República se pronuncia en un plazo que vence el treinta de octubre. Si no hay pronunciamiento del Congreso de la República en el plazo señalado, se eleva el dictamen de la comisión revisora al Poder Ejecutivo para que este promulgue un decreto legislativo que contiene la Cuenta General de la República.

Artículo 82º.- La Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de Derecho Público que goza de autonomía conforme a su ley orgánica. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control. Supervisa la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control.

El Contralor General es designado por el Congreso, a propuesta del Poder Ejecutivo, por siete años. Puede ser removido por el Congreso por falta grave.

Artículo 97º.- El Congreso puede iniciar investigaciones sobre cualquier asunto de interés público. Es obligatorio comparecer, por requerimiento, ante las comisiones encargadas de tales investigaciones, bajo los mismos apremios que se observan en el procedimiento judicial.

Para el cumplimiento de sus fines, dichas comisiones pueden acceder a cualquier información, la cual puede implicar el levantamiento del secreto bancario y el de la reserva tributaria; excepto la información que afecte la intimidad personal. Sus conclusiones no obligan a los órganos jurisdiccionales.

Artículo 99º.- Corresponde a la Comisión Permanente acusar ante el Congreso: al Presidente de la República; a los representantes a Congreso; a los Ministros de Estado; a los miembros del Tribunal Constitucional; a los miembros del Consejo Nacional de la Magistratura; a los vocales de la Corte Suprema; a los fiscales supremos; al Defensor del Pueblo y al Contralor General por infracción de la Constitución y por todo delito que cometan en el ejercicio de sus funciones y hasta cinco años después de que hayan cesado en éstas.

Artículo 199º.- Los gobiernos regionales y locales son fiscalizados por sus propios órganos de fiscalización y por los organismos que tengan tal atribución por mandato constitucional o legal, y están sujetos al control y supervisión de la Contraloría General de la República, la que organiza un sistema de control descentralizado y permanente. Los mencionados gobiernos formulan sus presupuestos con la participación de la población y rinden cuenta de su ejecución, anualmente, bajo responsabilidad, conforme a ley. (Justicia Perú, 2018).

Brevemente, los servidores públicos no deben ser entendidos como trabajadores al servicio de un partido o de una facción. Este principio fundamental debe ponerse en funcionamiento y aplicado debidamente. Aquellos que desempeñan labores en el sector público, deben demostrar en la tarea diaria un absoluto respeto a los valores que conlleva la ética. Quienes ocupan cargos públicos deben tomar las decisiones basadas en el interés público. No deberían hacerlo guiados por posibles beneficios materiales o financieros, ni según el bienestar de sus familiares, amigos o conocidos. Por ello la obligación de los funcionarios o empleados públicos de denunciar a las autoridades correspondientes cualquier despilfarro, fraude, abuso y corrupción, de manera que éstos deben esforzarse por evitar cualquier acción que den la apariencia de que están violando las leyes o las normas éticas estipuladas.

Por otro lado, los órganos de control y fiscalización deberían de agotar todos los esfuerzos para que los casos de corrupción y fraude no queden impunes.

1.3.2 Nivel legal

a) Convenciones y Leyes internacionales

- 1) Convención Interamericana Contra la Corrupción del 29 de marzo de 1996 ratificada por el Perú el 24 de marzo de 1997 mediante DECRETO SUPREMO 012-97-RD.
- 2) Convención De Las Naciones Unidas Contra La Corrupción (2003) Resolución 58/4 De La Asamblea General Del 31 DE octubre Del 2003 ratificada por el Perú el 20 de octubre de 2004 mediante DECRETO SUPREMO 075-2004-RE.
- 3) Convención Para Combatir El Cohecho De Servidores Públicos Extranjeros En Transacciones Comerciales Internacionales De La Organización Para La Cooperación y El Desarrollo Económico (OCDE) del 21 de noviembre del 1997 adoptada por el Perú en la misma fecha.
- 4) Convención De Las Naciones Unidas Contra La Delincuencia Organizada Transnacional y sus Protocolos RESOLUCION 55/25 del 15 de noviembre de 2000 ratificada por el Perú el 20 de noviembre de 2001 mediante RESOLUCIÓN LEGISLATIVA 27527 del 04 de octubre del 2001.
- 5) Convenio Centroamericano Para La Prevención y Represión De Los Delitos De Lavado De Dinero y Activos Relacionados Con El Tráfico Ilícito De Drogas y Delitos Conexos adoptada el 11 de Julio de 1997.
- 6) Convención General De La Unión Europea Contra La Corrupción suscrita el 27 de mayo de 1997.
- 7) Convenio De La Unión Europea Relativo a La Lucha Contra Actos De Corrupción En Los Que Estén Implicados Funcionarios del 25 de junio de 1997.
- 8) Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (FCPA).
- 9) Ley Contra El Soborno del Reino Unido (UKBA).
- 10) Ley Sarbanes Oxley 30 Julio 2002. (SOX).

Brevemente, las convenciones descritas en los párrafos anteriores en conjunto previenen, detectan, sancionan y tratan de erradicar la corrupción y el apoyo a los estados integrantes es constante. Se reconoce la prevención como herramienta primordial para luchar contra este flagelo y también la participación de la sociedad civil como uno de los actores principales para hacer frente a este delito. Se establece la extradición como uno de los mecanismos para frenar la corrupción. Se pone mucho énfasis en la repatriación de los fondos desviados de las arcas públicas. Así como también, se busca la sanción efectiva de las personas o empresas que realizan prácticas corruptas.

La ley FCPA califica de ilegal los pagos que realizan ciertas personas o empresas a funcionarios extranjeros para ayudar a obtener o retener negocios.

La ley UKBA señala que cualquier obsequio, beneficio, recompensa, ventaja pueda constituir un soborno, no siendo necesario que se trate de una oferta monetaria. Esta ley se aplica tanto en el ámbito público como privado, se aplica también a los delitos que tengan lugar en el Reino Unido o fuera de él. Castiga a personas naturales como jurídicas por no haber evitado el ofrecimiento de un soborno por parte de cualquier persona natural o jurídica que provea servicios en nombre o representación de la sociedad.

La ley SOX regula las funciones financieras, contables y de auditoría, penaliza en una forma severa el crimen corporativo y de cuello blanco.

Leyes Nacionales

1) Ley N° 27658 del 17 de enero de 2002 Marco De Modernización De La Gestión Del Estado.

2) Ley N° 27693 del 12 de abril de 2002 Ley Que Crea La Unidad De Inteligencia Financiera.

3) Ley N° 28716 del 17 de abril 2006 Ley De Control Interno De Las Entidades Del Estado.

4) Ley N° 29542 del 21 de junio de 2010 Ley De Protección Al Denunciante En El Ámbito Administrativo y De Colaboración Eficaz En El Ámbito Penal.

- 5) Ley N° 26771 del 15 de abril de 1999 Prohibición De Ejercer La Facultad De Nombramiento y Contratación De Personal En El Sector Público, En Casos De Parentesco.
- 6) Ley N° 27482 del 15 de junio 2001 Ley Que Regula La Publicación De La Declaración Jurada De Ingresos y De Bienes y Rentas De Los Funcionarios y Servidores Públicos Del Estado.
- 7) Ley 27815 del 13 de agosto 2002 Ley Del Código De Ética De La Función Pública.
- 8) Ley 27806 del 02 De agosto del 2002 Ley De Transparencia y Acceso a La Información Pública.
- 9) Ley 28175 del 28 de enero de 2004 Ley Marco Del Empleo Público.
- 10) Ley 27785 del 13 de Julio de 2002 Ley Orgánica Del Sistema Nacional De Control y De La Contraloría General De La República.
- 11) Ley N° 30077 del 20 de agosto de 2013 Ley Contra El Crimen Organizado.
- 12) Ley N° 30124 del 13 de diciembre del 2013 Ley Que Modifica El Artículo 425 Del Código Penal, Referido Al Concepto De Funcionario o Servidor Público.
- 13) Ley N° 30161 del 28 de enero de 2014 Ley Que Regula La Presentación De Declaración Jurada De Ingresos, Bienes y Rentas De Los Funcionarios y Servidores Públicos Del Estado.
- 14) Ley 27378 del 21 de diciembre de 2000 Ley Que Establece Beneficios Por Colaboración Eficaz En El Ámbito De La Criminalidad Organizacional.
- 15) Ley 27379 del 21 de diciembre de 2000 Ley De Procedimiento para Adoptar Medidas Excepcionales De Limitación De Derecho En Investigaciones Preliminares.
- 16) Ley 27399 del 13 de enero de 2001 Ley Que Regula Las Investigaciones Preliminares Previstas En La Ley 27379 Tratándose De Los Funcionarios Comprendidos En El artículo 99 De La Constitución.

17) Ley 27770 del 28 De junio de 2002 Ley Que Regula El Otorgamiento De Beneficios Penales y Penitenciarios a Aquellos Que Cometan Delitos Graves Contra La Administración Pública.

18) Ley 28355 del 04 de octubre de 2004 Ley Que Incrementa Las Penas En Los Delitos De Asociación Ilícita, Cohecho Pasivo, Cohecho Propio, Cohecho Impropio, Cohecho Específico, Corrupción Pasiva De Auxiliar Jurisdiccionales y Enriquecimiento Ilícito.

19) Ley 29574 del 17 de Setiembre de 2010 Ley Que Dispone La Aplicación Inmediata Del Código Procesal Penal Para Los Delitos Cometidos Por Funcionarios Públicos.

20) Ley 29976 del 04 de enero de 2013 Ley Que Crea La Nueva Comisión De Alto Nivel Anticorrupción Encargada De Articular Esfuerzos, Coordinar Acciones y Proponer Políticas De Corto, Mediano y Largo Plazo Dirigidas a Prevenir y Combatir La Corrupción En El País.

21) Ley 30424 del 01 de abril 2017 Ley Que Regula La Responsabilidad Administrativa De Las Personas Jurídicas Por El Delito De Cohecho Activo Transnacional.

22) Ley 29976 Del 10 De diciembre de 2012 Ley Que Crea La Comisión De Alto Nivel Anticorrupción.

23) Ley Penal Contra El Ley 27765 del 20 de junio de 2002 Lavado De Activos.

Brevemente, Todo este conjunto de leyes es fruto del esfuerzo de la institucionalidad democrática del estado peruano. También vale decir, es fruto de las adhesiones que el gobierno peruano ha tenido que efectuar para ser miembros de las diferentes convenciones mencionadas párrafos atrás.

Es importante destacar La presencia de Voluntad Política anticorrupción, a nivel Gubernamental y a nivel de la sociedad. Este abanico de leyes ha pasado por una serie de procesos: como la modernización del estado peruano, la creación e implementación de la unidad de inteligencia financiera, la mejora de los sistemas de control interno de las instituciones públicas, la participación más activa de la

Contraloría General de la República, cuyo solo objetivo es atacar a la corrupción de manera más decidida. (IDEHPUCP, 2017).

c) Decretos Legislativos

1) Decreto Legislativo 635 Del 06 de abril 1991 Código Penal

Artículo 196° Estafa. El que procura para sí o para otro un provecho ilícito en perjuicio de tercero, induciendo o manteniendo en error al agraviado mediante engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, será reprimida con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de seis años.

Artículo 196° A Estafa agravada. La pena será privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de ocho años y con noventa a doscientos días multa, cuando la estafa:

- a) Se cometa en agravio de menores de edad, personas con discapacidad, mujeres en estado de gravidez o adulto mayor.
- b) Se realice con la participación de dos o más personas.
- c) Se cometa en agravio de pluralidad de víctimas.
- d) Se realice con ocasión de compra-venta de vehículos motorizados o bienes inmuebles.
- e) Se realice para sustraer o acceder a los datos de tarjetas de ahorro o de crédito, emitidos por el sistema financiero o bancario

Artículo 197° Casos de Defraudación. La defraudación será reprimida con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años y con sesenta a ciento veinte días multa cuando:

- a) Se realiza con simulación de juicio o empleo de otro fraude procesal.
- b) Se abusa de firma en blanco, extendiendo algún documento en perjuicio del firmante o de tercero.

c) Si el comisionista o cualquier otro mandatario, altera en sus cuentas los precios o condiciones de los contratos, suponiendo gastos o exagerando los que hubiera hecho.

d) Se vende o grava, como bienes libres, los que son litigiosos o están embargados o gravados y cuando se vende, grava o arrienda como propios los bienes ajenos.

Artículo 198° Administración fraudulenta. Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que ejerciendo funciones de administración o representación de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

a) Ocultar a los accionistas, socios, asociados, auditor interno, auditor externo, según sea el caso o a terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.

b) Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.

c) Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.

d) Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.

e) Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.

f) Omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar o al auditor interno o externo, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica.

g) Asumir indebidamente préstamos para la persona jurídica.

h) Usar en provecho propio, o de otro, el patrimonio de la persona jurídica

Artículo 198° A Informes de auditoría distorsionados. Será reprimido con la pena señalada en el artículo anterior el auditor interno o externo que a sabiendas de la

existencia de distorsiones o tergiversaciones significativas en la información contable-financiera de la persona jurídica no las revele en su informe o dictamen.

Artículo 199° Contabilidad Paralela. El que, con la finalidad de obtener ventaja indebida, mantiene contabilidad paralela distinta a la exigida por la ley, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de un año y con sesenta a noventa días multa.

Artículo 200° Extorsión. El que mediante violencia o amenaza obliga a una persona o a una institución pública o privada a otorgar al agente o a un tercero una ventaja económica indebida u otra ventaja de cualquier otra índole, será reprimida con pena privativa de libertad no menor de diez ni mayor de quince años. La misma pena se aplicará al que, con la finalidad de contribuir a la comisión del delito de extorsión, suministra información que haya conocido por razón o con ocasión de sus funciones, cargo u oficio o proporciona deliberadamente los medios para la perpetración del delito.

El funcionario público con poder de decisión o el que desempeña cargo de confianza o de dirección que, contraviniendo lo establecido en el artículo 42° de la Constitución Política del Perú, participe en una huelga con el objeto de obtener para sí o para terceros cualquier beneficio o ventaja económica indebida u otra ventaja de cualquier otra índole, será sancionado con inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal.

Artículo 201° El que, haciendo saber a otro que se dispone a publicar, denunciar o revelar un hecho o conducta cuya divulgación puede perjudicarlo personalmente o a un tercero con quien esté estrechamente vinculado, trata de determinarlo o lo determina a comprar su silencio, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesentaicinco días multa.

Artículo 245° Ocultamiento, omisión o falsedad de información. El que ejerce funciones de administración o representación de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público, que con el propósito de ocultar situaciones de liquidez o insolvencia de la institución, omita o niegue proporcionar información o proporcione datos falsos a las autoridades de control y regulación, será reprimido

con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de ocho años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa

Artículo 245° A Falsedad de información presentada por un emisor en el mercado de valores. El que ejerce funciones de administración, de un emisor con valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, que deliberadamente proporcione o consigne información o documentación falsas de carácter económico financiera, contable o societaria referida al emisor, a los valores que emita, a la oferta que se haga de estos, y que el emisor se encuentre obligado a presentar o revelar conforme a la normatividad del mercado de valores, para obtener un beneficio o evitar un perjuicio propio o de un tercero, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 376° Abuso de autoridad. El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena un acto arbitrario que cause perjuicio a alguien será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de tres años.

Artículo 377° Omisión, rehusamiento o demora de actos funcionales. El funcionario público que, ilegalmente, omite, rehúsa o retarda algún acto de su cargo será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años y con treinta a sesenta días-multa. Cuando la omisión, rehusamiento o demora de actos funcionales esté referido a una solicitud de garantías personales o caso de violencia familiar, la pena será privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años.

Artículo 382° Concusión. El funcionario o servidor público que, abusando de su cargo, obliga o induce a una persona a dar o prometer indebidamente, para sí o para otro, un bien o un beneficio patrimonial, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de ocho años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 384° Colusión simple y agravada. El funcionario o servidor público que, interviniendo directa o indirectamente, por razón de su cargo, en cualquier etapa de las modalidades de adquisición o contratación pública de bienes, obras o servicios, concesiones o cualquier operación a cargo del Estado concertada con los interesados para defraudar al Estado o entidad u organismo del Estado, según ley, será

reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 385° Patrocinio ilegal. El que, valiéndose de su calidad de funcionario o servidor público, patrocina intereses de particulares ante la administración pública, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años o con prestación de servicio comunitario de veinte a cuarenta jornadas.

Artículo 387° Peculado doloso y culposo- El funcionario o servidor público que se apropia o utiliza, en cualquier forma, para sí o para otro, caudales o efectos cuya percepción, administración o custodia le estén confiados por razón de su cargo, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de ocho años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 388° Peculado de uso. El funcionario o servidor público que, para fines ajenos al servicio, usa o permite que otro use vehículos, máquinas o cualquier otro instrumento de trabajo pertenecientes a la administración pública o que se hallan bajo su guarda, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 389° Malversación. El funcionario o servidor público que da al dinero o bienes que administra una aplicación definitiva diferente de aquella a los que están destinados, afectando el servicio o la función encomendada, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 393° Cohecho pasivo propio. El funcionario o servidor público que acepte o reciba donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, para realizar u omitir un acto en violación de sus obligaciones o el que las acepta a consecuencia de haber faltado a ellas, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa. El funcionario o servidor público que solicita, directa o indirectamente, donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, para realizar u omitir un acto en violación de sus obligaciones o a consecuencia de haber faltado a ellas, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de seis ni mayor de ocho años e

inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa. El funcionario o servidor público que condiciona su conducta funcional derivada del cargo o empleo a la entrega o promesa de donativo o ventaja, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de diez años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 393°A Soborno internacional pasivo. El funcionario o servidor público de otro Estado o funcionario de organismo internacional público que acepta, recibe o solicita, directa o indirectamente, donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, para realizar u omitir un acto en el ejercicio de sus funciones Oficiales, en violación de sus obligaciones, o las acepta como consecuencia de haber faltado a ellas, para obtener o retener un negocio u otra ventaja indebida, en la realización de actividades económicas internacionales, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 394° Cohecho pasivo impropio. El funcionario o servidor público que acepte o reciba donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio indebido para realizar un acto propio de su cargo o empleo, sin faltar a su obligación, o como consecuencia del ya realizado, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de seis años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa. El funcionario o servidor público que solicita, directa o indirectamente, donativo, promesa o cualquier otra ventaja indebida para realizar un acto propio de su cargo o empleo, sin faltar a su obligación, o como consecuencia del ya realizado, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa

Artículo 395° Cohecho pasivo específico. El Magistrado, Árbitro, Fiscal, Perito, Miembro de Tribunal Administrativo o cualquier otro análogo a los anteriores que bajo cualquier modalidad acepte o reciba donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, a sabiendas que es hecho con el fin de influir o decidir en asunto

sometido a su conocimiento o competencia, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de seis ni mayor de quince años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa. El Magistrado, Árbitro, Fiscal, Perito, Miembro de Tribunal Administrativo o cualquier otro análogo a los anteriores que bajo cualquier modalidad solicite, directa o indirectamente, donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, con el fin de influir en la decisión de un asunto que esté sometido a su conocimiento, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de quince años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos días multa.

Artículo 396° Corrupción pasiva de auxiliares jurisdiccionales. Si en el caso del artículo 395°, el agente es secretario judicial, relator, especialista, auxiliar jurisdiccional o cualquier otro análogo a los anteriores, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

Artículo 397° Cohecho activo genérico. El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete a un funcionario o servidor público donativo, promesa, ventaja o beneficio para que realice u omite actos en violación de sus obligaciones, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de seis años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 397° A Cohecho activo transnacional. El que, bajo cualquier modalidad, ofrezca, otorgue o prometa directa o indirectamente a un funcionario o servidor público de otro Estado o funcionario de organismo internacional público donativo, promesa, ventaja o beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, para que dicho servidor o funcionario público realice u omite actos propios de su cargo o empleo, en violación de sus obligaciones o sin faltar a su obligación para obtener o retener un negocio u otra ventaja indebida en la realización de actividades económicas o comerciales internacionales, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco años ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 398° Cohecho activo específico. El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete donativo, ventaja o beneficio a un Magistrado, Fiscal, Perito, Árbitro, Miembro de Tribunal administrativo o análogo con el objeto de influir en la decisión de un asunto sometido a su conocimiento o competencia, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 2, 3 y 4 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 400° Tráfico de influencias. El que, invocando o teniendo influencias reales o simuladas, recibe, hace dar o prometer para sí o para un tercero, donativo o promesa o cualquier otra ventaja o beneficio con el ofrecimiento de interceder ante un funcionario o servidor público que ha de conocer, esté conociendo o haya conocido un caso judicial o administrativo, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa. Si el agente es un funcionario o servidor público, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36° del Código Penal y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 401° Enriquecimiento ilícito. El funcionario o servidor público que, abusando de su cargo, incrementa ilícitamente su patrimonio respecto de sus ingresos legítimos será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de diez años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa. Si el agente es un funcionario público que ha ocupado cargos de alta dirección en las entidades, organismos o empresas del Estado, o está sometido a la prerrogativa del antejuicio y la acusación constitucional, la pena privativa de libertad será no menor de diez ni mayor de quince años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa. Se considera que existe indicio de enriquecimiento ilícito cuando el aumento del patrimonio o del gasto económico personal del funcionario o servidor público, en consideración a su declaración jurada de bienes y rentas, es notoriamente superior al que normalmente haya podido tener en virtud de sus sueldos o emolumentos percibidos o de los incrementos de su capital o de sus ingresos por cualquier otra causa lícita.

Artículo 418° Prevaricato. El Juez o el Fiscal que dicta resolución o emite dictamen, manifiestamente contrarios al texto expreso y claro de la ley, o cita pruebas inexistentes o hechos falsos, o se apoya en leyes supuestas o derogadas, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de cinco años.

Brevemente, Nuestro código penal a raíz de la nueva ola del derecho penal transnacional, ha sido influenciado en todo este tiempo con los convenios globales o regionales (ONU, OEA, CAN), en la ampliación de los delitos y de las penas en nuestra legislación penal fundamental. La búsqueda globalizada de una armonización legislativa o de una estrategia universal contra la criminalidad organizada, ha obligado, pues, al legislador nacional, a incorporar un significativo elenco de inéditos delitos relacionados con esta criminalidad de proyección global. (Ministerio de justicia y derechos humanos, 2016).

1.3.3 Nivel Sub Legal

a) Decretos supremos

- 1) Decreto Supremo 092-2017-PCM del 14 de Setiembre 2017 Política Nacional De Integridad y Lucha Contra La Corrupción.
- 2) Decreto Supremo 063-2010-PCM del 02 de junio de 2010 Implementación Del Portal De Transparencia Estándar En Las Entidades De La Administración Pública.
- 3) Decreto Supremo N° 10-2012 del 19 de abril de 2012 Ley De Lucha Eficaz Contra El Lavado De Activos y Otros Delitos Relacionados a La Minería Ilegal y Crimen Organizado.
- 4) Decreto Supremo 054-2011-PCM del 22 de junio de 2011 Plan Bicentenario: El Perú Hacia El 2021.
- 5) Decreto Supremo 119-2012-PCM del 08 de diciembre de 2012 Plan Nacional De Lucha Contra La Corrupción 2012-2016.
- 6) Decreto Supremo 004-2013-PCM del 08 de enero 2013 Política Nacional De Modernización De La Gestión Pública.

7) Decreto Supremo 046-2013-PCM del 22 de abril 2013 Estrategia Anticorrupción Del Poder Ejecutivo. (IDEHPUCP, 2017).

Brevemente, siguiendo la línea de las leyes anticorrupción, el gobierno una vez más muestra reales intentos por luchar contra la corrupción desde las esferas más altas del poder. Solo como ejemplo podemos citar al Decreto Supremo 046-2013-PCM que entre los puntos más importantes podemos mencionar: la implementación de códigos de ética del sector empresarial como mecanismo para prevenir y sancionar los actos de corrupción que se den en este marco. Este punto refleja un reconocimiento de la existencia de casos grandes de corrupción a nivel privado. En este sentido, podría configurarse como una iniciativa significativa para la incorporación de delitos de corrupción privada en nuestra legislación penal. Otro aspecto importante es que la ciudadanía pueda denunciar los casos de corrupción, los cuales (como es de conocimiento público) se practican diariamente y en todo nivel de la administración pública.

b) Resoluciones

1) Resolución De Contraloría N° 373-2015-CG. Aprueban la Directiva N° 019-2015-CG/GPROD Auditoría Forense. (IDEHPUCP, 2017).

Brevemente, Con esta resolución se regula el proceso de auditoría forense con el propósito de obtener elementos de convicción sobre hechos donde existan indicios de la presunta comisión de un ilícito penal que se encuentra en investigación a cargo del Ministerio Público, fortaleciendo la lucha contra la corrupción.

Esta resolución Establece los objetivos, características y criterios de admisibilidad para la realización de la auditoría forense. Norma el desarrollo de la auditoría forense, en las etapas de planificación, ejecución y elaboración del informe pericial forense.

El alcance de esta resolución es de cumplimiento obligatorio para el Departamento de Auditoría Forense de la Contraloría General de la República o las unidades orgánicas competentes para desarrollar la auditoría forense, conforme al Reglamento de Organización y Funciones. Los órganos del Sistema Nacional de Control que realicen auditoría de cumplimiento y auditoría financiera

gubernamental. Las entidades a que se refiere el artículo 3° de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

b) Resolución De Contraloría N°273-2014 CG del 12 de mayo 2014 Normas Generales De Control Gubernamental. (IDEHPUCP, 2017).

Brevemente, con esta resolución se deja sin efecto las NAGU y MAGU, la guía de planeamiento de auditoría gubernamental y la guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental. Quedando vigentes la guía del auditado y las guías de papeles de trabajo.

Las Normas Generales de Control Gubernamental son las disposiciones de obligatorio cumplimiento, desarrolladas a partir de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, Ley N° 27785, que regulan el ejercicio del control gubernamental; brindando dirección y cobertura para su realización. Tienen por objeto regular el desempeño profesional del personal del Sistema y el desarrollo técnico de los procesos y productos de control. Son de observancia obligatoria para los órganos y personal del Sistema Nacional de Control, expertos que participen en el desarrollo del control gubernamental y para los funcionarios y servidores públicos de las entidades bajo el ámbito del Sistema Nacional de Control.

El control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción.

Como podemos observar esta corriente anticorrupción también se extiende a los ministerios, gobiernos regionales y gobiernos locales. Ellos están obligados a implementar la misma política contra la corrupción.

1.3.4 Principios y Normas Técnicas

Resolución de Conasev N° 006—84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984 Aprueban el Plan Contable Revisado. (Perucontable.com, 2008)

Brevemente, El tema de la corrupción y el fraude está ligado al uso de la contabilidad creativa o manipulación contable. Se saca provecho de los vacíos que tienen las normas llegando al límite de lo legal e ilegal. Para esta investigación es necesario partir en cuanto a las normas técnicas de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

1.3.5 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Los Principios de Contabilidad son los lineamientos que regulan la manera en que se cuantifica, trata y comunica la información financiera por parte de los profesionales de la contabilidad, se puede decir que, de alguna manera, constituyen la ley reglamentaria del contador. Son conceptos básicos y reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Los principios de contabilidad generalmente aceptados reglamentan el proceso de la contabilidad financiera, determinando la información que debe incluirse, cómo se organiza, mide, combina y ajusta y finalmente cómo se presenta en los estados financieros. Los principios reflejan los objetivos y las características básicas de la contabilidad financiera.

Seguidamente mencionare los principios de contabilidad generalmente aceptados:

1.3.6 Principio de Contabilidad Básico

- Equidad. Este principio establece que entre intereses opuestos, es decir el interés personal y el de la empresa no deben afectar el actuar de los contadores; se debe reflejar los estados financieros y reflejar las operaciones de manera equitativa. (Emprendimiento contable Perú, 2017).

1.3.7 Principios de Contabilidad Que Identifican y Delimitan el Ente Económico y sus Aspectos Financieros

- Ente. Ente o entidad, se refiere que si bien la empresa o entidad como quieran llamarla existe por la creación y decisión de una persona natural o jurídica, este principio establece que la persona viene a ser algo subjetivo; es considerado como tercero, el fin de este principio radica que son independientes para no perjudicar el activo, patrimonio y la empresa o entidad en general.
- Bienes Económicos. Los estados financieros de una entidad se refieren a bienes materiales e inmateriales que en su conjunto son denominados bienes económicos; ya que estos son susceptibles de ser valuados en términos monetarios, es decir darles valor económico.
- Moneda Común Denominador. Este principio establece que en la contabilidad se debe utilizar la moneda del país en donde se encuentra esta, para poder hacer las operaciones más homogéneas. En el Perú la moneda oficial es el Sol Peruano.
- Devengado. Este principio establece que los ingresos o gastos deben registrarse en la fecha en que ocurren así aún no llegue documento que acredite realizada la operación, porque se presume que estos ya ocurrieron. Esto mayormente ocurre con los recibos por servicios como luz, internet, cable; es por ello que se debe registrar en el registro de comprar dichos recibos en la fecha de pago o fecha de vencimiento la que ocurra primero. (Emprendimiento contable Perú, 2017).

1.3.8 Principios de Contabilidad Que Establecen La Base Para Cuantificar Las Operaciones del Ente Económico

- Periodo. Se considera necesario que para evaluar la gestión de la empresa y además poder cumplir con la normatividad existente debe ser por un periodo, en el Perú el periodo es de 12 meses y se le denomina ejercicio. La medición no sólo debe ser de 12 meses, también se pueden realizar antes

de los 12 meses, es decir 2 semestres, 4 trimestres, dependiendo de la realidad de cada entidad.

- **Valuación al Costo.** Este principio establece que los bienes ya sea como activo fijo, transformación o venta de los mismos que se adquieren deben ser valuados al costo de adquisición, considerando todos los desembolsos que se realizaron para adquirir dicho bien.
- **Empresa en Marcha.** Se presume que toda empresa al presentar EE.FF se debe a que está en circulación, se presume que la empresa va a realizar sus actividades por un tiempo indefinido, salvo se pueda demostrar que por cosas que lo ameriten.
- **Realización.** Todo resultado económico debe ser registrado cuando estos ocurren y se establece como carácter general que el concepto “realizado” participa del concepto “devengado”. (Emprendimiento contable Perú, 2017).

1.3.9 Principios de Contabilidad Aplicados a los Estados Financieros

- **Exposición.** Este principio establece que los EE.FF deben ser comprensibles por todos los usuarios y que éstos sean adecuadamente presentados.
- **Prudencia.** Este principio general se puede expresar diciendo: “Contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias sólo cuando se hayan realizado”. Este principio establece que, si el contador tuviese dos o más opciones contables a aplicar, se debe optar por el menor, es decir se revele un menor valor del activo y no generar utilidad en la empresa.
- **Significación o Importancia Relativa.** También conocido como el principio de materialidad, para que no exista distorsiones consecuentemente debe aplicarse el mejor criterio teniendo en cuenta el efecto relativo en el activo, pasivo y patrimonio.
- **Uniformidad (consistencia).** Los principios que son aplicados y las normas particulares, que se utilizan para formular estados financieros deben ser aplicados uniformemente en correspondencia de un periodo a otro. Por eso

es que si existen cambios en las políticas de la empresa estos estados financieros deben ser reexpresados.

- **Objetividad.** Las operaciones que presente la entidad, debe estar libre de prejuicios, es decir tal y como estás se presentan. (Emprendimiento contable Perú, 2017).

1.3.10 Normas De Auditoría Generalmente Aceptadas

Las NAGA en el Perú, fueron aprobadas en el mes de octubre de 1968 con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a cabo en la ciudad de Lima. Posteriormente, se ha ratificado su aplicación en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos, llevado a cabo en el año 1971, en la ciudad de Arequipa. Por lo tanto, estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país.

Para el Comité de Auditoria del Instituto Americano de Contadores Públicos de los EE.UU de Norteamérica definen a las NAGA como una serie de cimientos o fundamentos en las que se debe basar el auditor en el desempeño de sus actividades en el proceso de auditoría, según la calidad o cumplimiento de ellas se medida la calidad de trabajo que emitirá el auditor al finalizar su trabajo de auditoria, en la evaluación del examen y del dictamen que emitirá. (Gestiopolis.com, 2002).

1.3.11 Clasificación De Las NAGAS

a) Normas Generales o Personales

- **Entrenamiento y Capacidad Profesional.** La auditoría debe ser ejecutada por personal que tiene el entrenamiento técnico adecuado y criterio como auditor. Es necesario tener una capacitación constante.
- **Independencia.** El auditor debe mantener una actitud mental independiente y una aptitud de imparcialidad de criterio. Los juicios que formula deben basarse en elementos objetivos de la situación que examina.

- Cuidado o esmero profesional. El debido cuidado impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de una auditoría independiente y exige cumplir las normas relativas al trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere de una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen. (Gestiopolis.com, 2002).

b) Normas De Ejecución Del Trabajo

- Planeamiento y Supervisión. La auditoría debe planificarse adecuadamente y el trabajo de los asistentes debe ser supervisado apropiadamente. La auditoría de estados financieros requiere de una operación adecuada para alcanzar totalmente los objetivos de la forma más eficiente. La designación de auditores externos por parte de la empresa se debe efectuar con la suficiente anticipación al cierre del periodo materia del examen, con el fin de permitir el adecuado planeamiento del trabajo del auditor y la aplicación oportuna de las normas y procedimientos de auditoría.
- Estudio y Evaluación Del Control Interno. Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y alcance de las pruebas a realizar. El auditor, al evaluar el control interno, determinará sus deficiencias, su gravedad y posibles repercusiones. Si las fallas son graves y el auditor no supe esa limitación de una manera práctica, deberá calificar su dictamen y opinar con salvedad o abstención de opinión.
- Evidencia Suficiente y Competente. Debe obtenerse suficiente evidencia mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros auditados. (Gestiopolis.com, 2002).

c) Normas De Preparación Del Informe

- Aplicación De Los Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados. Esta norma hace mención de que en el dictamen se deben expresar si los Estados financieros están presentados de acuerdo a los PCGA, NIAS,

NICS, NIIF. Profesional (auditor) que presta estos servicios debe seguir a las reglas mínimas que garanticen la calidad de trabajo.

- **Consistencia.** El informe debe identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el periodo actual con relación al periodo precedente. El dictamen debe expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el periodo cubierto por los estados financieros, pues los cambios de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados afectan la comparabilidad de los estados financieros.
- **Revelación Suficiente.** A menos que el informe del auditor lo indique, se entenderá que los estados financieros presentan en forma razonable y apropiada toda la información necesaria para presentarlos e interpretarlos apropiadamente.
- **Opinión Del Auditor.** El dictamen debe expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o una afirmación a los efectos de que no puede expresar una opinión en conjunto. El objetivo de esta norma, relativa a la información del dictamen, es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que se está asumiendo. El auditor no debe olvidar que la justificación para expresar una opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a las NAGA. (Gestiopolis.com, 2002).

1.3.12 Normas Internacionales De Auditoría

El IASSB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board) emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS).

Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas. (Auditores ETL global, 2013).

Las NIA´s son un conjunto de directrices a través de las cuales se busca establecer una uniformidad en las prácticas de auditoría y en los servicios relacionados con la misma.

En dichas normas se establecen los siguientes aspectos importantes:

- a) El Código de Ética que deben aplicar los contadores en el desarrollo de sus actividades profesionales.
- b) Estándares Internacionales de Control de Calidad.
- c) Estándares Internacionales de Auditoría.
- d) Declaraciones internacionales sobre las prácticas de auditoría.
- e) Estándares internacionales en compromisos de revisión de información financiera histórica.
- f) Estándares internacionales en compromisos de aseguramiento diferente de información financiera histórica.
- g) Estándares internacionales sobre servicios relacionados.

La numeración que el IAASB ha establecido para las normas es el siguiente:

- NICC 1 Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.
- 100-199 – Aspectos Introductorios.
- 200-299 – Principios Generales y Responsabilidad.
- 300-499 – Evaluación de Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados.
- 500-599 – Evidencia de Auditoría.

- 600-699 – Uso del trabajo de otros.
- 700-799 – Conclusiones y dictamen de auditoría.
- 800-899 – Áreas especializadas. (Auditores ETL global, 2013).

De este conjunto de normas las más utilizadas y recurrentes en una auditoría forense son:

a) NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude: En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 y la NIA 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

b) NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la administración de la entidad: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la administración, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 y la NIA 330 establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

c) NIA 300 Planificación de la auditoría de estados financieros: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría.

d) NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

e) NIA 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450 explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

f) NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

g) NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre

los estados financieros, de conformidad con la presente NIA. La NIA 320 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Auditores ETL global, 2013).

h) NIA 500 Evidencia de auditoría: Esta NIA explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

i) NIA 501 Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas: Esta NIA trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330, la NIA 500 y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

j) NIA 505 Confirmaciones externas: Esta NIA trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y de la NIA 500. El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

k) NIA 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos.

l) NIA 520 Procedimientos analíticos: Esta NIA trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de

aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. (Auditores ETL global, 2013).

m) NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar: Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 y la NIA 330, así como de otras NIA relevantes, a las estimaciones contables. También incluye requerimientos y orientaciones sobre las incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

n) NIA 545 Auditoría de mediciones y revelaciones de valor razonable: El propósito de esta Norma Internacional de Auditora (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditora de las determinaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros. En particular, esta NIA se refiere a las consideraciones de auditora relativas a la valuación, presentación y revelación de activos, pasivos y componentes específicos de capital de importancia relativa presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros. Las determinaciones del valor razonable de activos, pasivos y componentes de capital pueden originarse tanto en el registro inicial de transacciones como en cambios posteriores en el valor.

ñ) NIA 550 Partes vinculadas: Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315, la NIA 330 y la NIA 240 en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

o) NIA 560 Hechos posteriores al cierre: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. Los estados financieros se pueden ver afectados por

determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros.

p) NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor: Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Auditores ETL global, 2013).

q) NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros: Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. La presente NIA protege la congruencia del informe de auditoría. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales. (Auditores ETL global, 2013).

1.3.13 Declaración De Normas De Auditoría (SAS)

Las SAS (Statements on Auditing Standards) Son interpretaciones de las NAGA que se han convertido en estándar internacional. Da una guía a los auditores Externos sobre el impacto del control interno en la planificación y desarrollo de una auditoría de estados financieros de las empresas.

a) SAS 99 Consideración Del Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros.

SAS 99, que reemplaza SAS 82, se publicó en parte en respuesta a escándalos de la contabilidad como los conocidos Enron, WorldCom, Tyco entre otros. SAS 99 entró en vigor para auditorías de informes financieros durante períodos que comienzan el o después del 15 de diciembre de 2002.

Los aspectos más significativos que se encuentran en el SAS N° 99, con relación a su antecedente el SAS N° 82, son:

a) Mayor énfasis en el escepticismo profesional. Los integrantes del equipo de auditoría deben dejar de lado cualquier preconcepción sobre sus clientes e intercambiar ideas sobre cómo podrían perpetrarse los fraudes. Las discusiones para identificar riesgos del fraude deben considerar las características que están presentes, en las situaciones de fraude: incentivos, oportunidades y la capacidad de razonar. Estas prácticas deben poner al equipo de trabajo en una mejor posición para diseñar las pruebas de auditoría que sirven para hacer frente a los riesgos del fraude.

b) Debates con la gerencia Se espera que el equipo de auditoría efectúe preguntas a la gerencia y otros empleados de la organización del cliente acerca del riesgo del fraude y si están en conocimiento de cualquier fraude.

c) Pruebas sorpresivas de auditoría El equipo de trabajo debe realizar pruebas sobre las cuentas y localidades que no hayan podido ser probadas con las pruebas tradicionales. El equipo debe diseñar las pruebas que los clientes no podrían ni predecir ni esperar.

d) Responder a la omisión de controles por parte de la gerencia Dado que en la gerencia del cliente puede haber personas que están a menudo en una posición para omitir controles y cometer un fraude en los estados contables, la normativa incluye procedimientos para probar de alguna manera la omisión de controles.

e) SAS 99 define el fraude como un acto intencional que causa una declaración falsa material en informes financieros. Hay dos tipos del fraude considerado: declaraciones falsas que provienen de informe financiero fraudulento (falsificación de registros contables) y declaraciones falsas que provienen de malversación de activos (robo de activos o gastos fraudulentos). El estándar describe el triángulo de fraude. Cuyas tres condiciones se presentan al mismo tiempo. En primer lugar, hay un incentivo o la presión que proporciona una razón de destinar el fraude. En segundo lugar, hay una oportunidad del fraude para perpetrarse. El tercero, los individuos que destinan el fraude posee una actitud que les permite racionalizar el fraude.

El riesgo del fraude puede ser mitigado mediante la combinación de medidas para la prevención, disuasión y detección. De todos modos, el fraude puede ser de difícil detección porque generalmente incluye encubrimiento mediante la falsificación de documentación o connivencia con la gerencia, empleados y terceros. (Crowehorwart.net, 2017).

1.3.14 Directrices INTOSAI

La INTOSAI es La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), es la organización central para la fiscalización pública exterior. Esta organización ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las EFS y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Son emitidos por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Las Directrices de INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI-GOV) proporcionan una orientación a las autoridades públicas sobre la adecuada administración de los fondos públicos. Estos estándares ofrecen una guía para todas las EFS, que, a la vez, son totalmente independientes a la hora de decidir si se basarán y, en qué medida, en las herramientas incluidas en el marco de las ISSAI. A continuación, señalo las ISSAI más importantes:

a) ISSAI Nivel 1 La Declaración De Lima. El documento define las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en todos los países. Los principios fundamentales de la auditoría gubernamental se refieren a lo siguiente:

- Finalidad y tipos de control.
- Independencia de las EFS y de sus miembros.

- Relación con Parlamento, gobierno y administración.
- Facultades de las EFS.
- Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias.
- Rendición de informes.
- Competencias de control de las EFS.

El objetivo principal consiste en reclamar la independencia de la auditoría gubernamental externa. Una Entidad Fiscalizadora Superior que no corresponde a esta exigencia no cumple con el estándar previsto. Un estado legal y democracia son las premisas imprescindibles para una auditoría gubernamental realmente independiente y representa los pilares en los cuales está establecida la Declaración de Lima.

b) ISSAI Nivel 2-30 Código De Ética. El Código de Ética contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores. La ISSAI 30 se dirige al auditor individual, al titular de la EFS, a los responsables ejecutivos y a todas las personas que trabajen al servicio de las EFS o en representación de ésta y que intervengan en la labor de auditoría.

La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas a la EFS y al personal que emplean o contratan para la labor de auditoría. El código deontológico de los auditores pertenecientes al sector público debe tener en cuenta tanto las exigencias éticas de los funcionarios públicos en general como las exigencias específicas de los auditores en particular, incluidas las obligaciones profesionales de éstos.

El Código de Ética de la INTOSAI se propone servir de fundamento a los Códigos de Ética nacionales. Cada EFS tiene que garantizar que todos sus auditores estén familiarizados con los valores y principios que figuran en el Código de Ética nacional y actúen de acuerdo con ellos.

c) ISSAI Nivel 3-100 Principios Fundamentales De Auditoría Del Sector Público. La ISSAI 100 establece un importante vínculo con los objetivos y el rol institucional del nivel 1 y del nivel 2, define los elementos comunes de la auditoría del sector público y facilita los principios procedurales a un nivel de compromiso contribuyendo a la consistencia del Marco de Trabajo ISSAI. La ISSAI 100 define también por primera vez la autoridad de las ISSAI dentro del Marco de Trabajo y explica como los principios se pueden usar para desarrollar normas magisteriales y como los auditores las pueden usar como referencia.

d) ISSAI NIVEL 4 Directrices Generales De Auditoría. Este nivel se subdivide en directrices de auditoría financiera, directrices de auditoría de desempeño y directrices de auditoría de conformidad. Para nuestro estudio solo indicare:

- ISSAI 1240 Obligaciones Del Auditor En Relación Con El Fraude En Una Auditoría de Estados Financieros. La Nota de Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público y presenta en los anexos ejemplos para:
 - Ejemplos de factores añadidos de riesgo de fraudes en el sector público (Anexo 1)
 - Ejemplos adicionales de procedimientos de auditoría utilizables para contrarrestar los riesgos evaluados de incorrecciones materiales por causa de fraude en el sector público (Anexo 2)
 - Ejemplos adicionales de circunstancias indicativas de la posibilidad de fraude en el sector público (Anexo 3)
- ISSAI 1315 Identificación y Evaluación De Los Riesgos De Irregularidades Importantes A través De Una Comprensión De La Entidad y Su Entorno. proporciona orientaciones adicionales a los auditores del sector público en relación con estas áreas:
 - Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes.
 - El entendimiento necesario de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

- ISSAI 5700 Directriz Para La Auditoría De Prevención De La Corrupción. Esta directriz está diseñada para ayudar a los auditores de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en la preparación y ejecución de la auditoría de políticas anticorrupción y procedimientos en organizaciones gubernamentales. Destaca las políticas, estructuras y procesos anticorrupción en estas organizaciones y puede ser utilizada por los auditores como una herramienta de auditoría. Sin embargo, puede también ser utilizada por los auditados (tales como departamentos gubernamentales, instituciones de gobierno, etc.) como directriz para implementar y llevar a cabo sus propias actividades anticorrupción. Aquellas EFS que no cuenten con un mandato para llevar a cabo auditorías de desempeño pueden utilizar esta directriz para propósitos internos.

La directriz cubre áreas clave de las estructuras y procedimientos anticorrupción que pueden encontrarse en las organizaciones gubernamentales. También describe la creación de estructuras anticorrupción y los enfoques para evaluación y análisis de riesgos, así como para procesos de monitoreo. Se pone el mayor énfasis en los módulos que atañen a una organización anticorrupción eficaz, como la delimitación de funciones, rotación de puestos, rol de la revisión interna, capital humano, incluyendo concientización y capacitación de empleados.

Esta directriz no cubre investigaciones de fraude, aunque algunas EFS cuentan con unidades investigadoras. En la mayoría de los casos, la EFS no dirige una investigación, ya que no posee recursos adecuados para ello. Las autoridades investigadoras pueden incluso pedir a la EFS abstenerse de realizar trabajos de auditoría en el área correspondiente, para no poner en peligro los hallazgos del equipo de investigación. Sin embargo, se le puede pedir a la EFS cooperar e incluso a trabajar conjuntamente con el equipo de investigación. La investigación de fraude y corrupción busca activamente casos de engaño y montos ocultos, y no concluye antes de haber reunido evidencia suficiente acerca de la magnitud y el impacto económico del problema. (INTOSAI, 2006).

1.3.15 Informe COSO

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) es una Comisión voluntaria constituida por representantes de cinco organizaciones del sector privado en EEUU, para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial (ERM), el control interno, y la disuasión del fraude. Las organizaciones son:

- La Asociación Americana de Contabilidad (AAA)
- El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA)
- Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI), el Instituto de Auditores Internos (IIA)
- La Asociación Nacional de Contadores (ahora el Instituto de Contadores Administrativos [AMI]). (Consejo.org.arg, 2013)

Desde su fundación en 1985 en EEUU, promovida por las malas prácticas empresariales y los años de crisis anteriores, COSO estudia los factores que pueden dar lugar a información financiera fraudulenta y elabora textos y recomendaciones para todo tipo de organizaciones y entidades reguladoras como el SEC (Agencia Federal de Supervisión de Mercados Financieros) y otros.

1.3.16 Principio # 8 La Organización Considera La Posibilidad De Fraude En La Evaluación De Riesgo Para El logro De Objetivos.

- a) Considera distintos tipos de fraude.
- b) Evalúa incentivos y presiones para cometer fraude.
- c) Evalúa oportunidades para cometer fraude.
- d) Evalúa actitudes y racionalizaciones.

La Guía Antifraude proporciona orientación detallada y recursos para la implementación de cada uno de los principios de gestión del riesgo de fraude:

a) Principio 1 se refiere al gobierno del riesgo de fraude mediante el establecimiento de una base de comportamiento ético (no solo de cumplimiento) y de un programa de gobierno corporativo relacionado específicamente al riesgo de fraude. La Guía señala que es crítico para el éxito de un Programa de Gestión del Riesgo de Fraude que un miembro de la Alta Gerencia asuma la responsabilidad general de la gestión del riesgo de fraude y que reporte al Directorio de manera periódica.

b) Principio 2 aborda la evaluación del riesgo de fraude mediante la identificación de esquemas específicos, la evaluación de su probabilidad e impacto potencial y la evaluación de la efectividad de los controles existentes en la organización. La Guía reconoce que la tolerancia al riesgo es una consideración importante, una organización debe invertir en la gestión de sus riesgos más críticos.

c) Principio 3 aborda las actividades de control antifraude. Los controles son específicos para cada riesgo de fraude y han sido diseñados para prevenir (y disuadir) eventos de fraude o para detectarlos lo antes posible. Una organización debe utilizar una combinación de controles en diferentes puntos de un proceso de negocios. Los controles preventivos son ampliamente difundidos; mientras que los controles detectivos operan detrás.

d) Principio 4 aborda la respuesta frente a reportes de fraude a través de "un sistema para la revisión, investigación y resolución de situaciones de incumplimiento y/o denuncias de fraude y mala conducta de manera oportuna, competente y confidencial.

e) Principio 5 aborda el monitoreo de las actividades del Programa para asegurar que cada uno de los cinco principios está presente y funciona de manera adecuada, y para tomar acción frente a las deficiencias identificadas. Las organizaciones deben establecer métricas del funcionamiento y desempeño del Programa.

La Guía Antifraude no sólo es aplicable en las organizaciones empresariales, en su Apéndice K brinda orientación para la Gestión del riesgo de fraude, despilfarro y abuso en el sector gubernamental. (Consejo.org.arg, 2013).

1.3.17 NTP ISO 37001-2017 del 04/04/2017 Sistema De Gestión Antisoborno

Este documento especifica los requisitos y proporciona una guía para establecer, implementar, mantener, revisar y mejorar un sistema de gestión antisoborno. El sistema puede ser independiente o puede estar integrado en un sistema de gestión global. En este documento considera lo siguiente en relación con las actividades de la organización:

- a) Soborno en los sectores público, privado y sin fines de lucro.
- b) Soborno por parte de la organización.
- c) Soborno por parte del personal de la organización que actúa en nombre de la organización o para su beneficio.
- d) Soborno por parte de los socios de negocios de la organización que actúan en nombre de la organización o para su beneficio.
- e) Soborno de la organización.
- f) Soborno del personal de la organización en relación con las actividades de la organización.
- g) Soborno de los socios de negocios de la organización en relación con las actividades de la organización.
- h) Soborno directo e indirecto (por ejemplo, un soborno ofrecido o aceptado por o a través de un tercero).

Este documento es aplicable solo para el soborno. En él se establecen los requisitos y se proporciona una guía para un sistema de gestión diseñado para ayudar a una organización a prevenir, detectar y enfrentar al soborno y cumplir con las leyes antisoborno y los compromisos voluntarios aplicables a sus actividades. (INEN, 2017)

1.4 Investigaciones o antecedentes del estudio

Gran parte de las investigaciones encontradas y analizadas tratan a la Auditoría Forense como una herramienta preventiva y de investigación de tipo económico y financiero que está muy ligado al fraude y la corrupción como fenómenos que se generan con el desarrollo de la globalización. En ese sentido; la Auditoría Forense lucha contra la corrupción y el fraude, evita la impunidad, previene prácticas deshonestas, evalúa la credibilidad, identifica, reduce y demuestra el fraude. Los antecedentes que presento de universidades nacionales y extranjeras son:

1.4.1 Universidades nacionales:

(Huamaní, C, 2015). *La auditoría forense como estrategia para combatir la corrupción en los gobiernos regionales del Perú periodo 2014* (Tesis para el grado de contador público). Universidad Católica los Ángeles Chimbote, Perú.

Resumen: El objetivo de este estudio fue analizar, diseñar y proponer estrategias de Auditoría Forense para combatir la corrupción en los gobiernos regionales del Perú y específicamente en el gobierno regional de Ayacucho durante el año 2014. La investigación fue de tipo bibliográfica documental utilizando revistas, textos, tesis, datos de internet como fuentes de información. Para este trabajo de investigación se tomó una muestra correspondiente a 31 personas que laboraron en el gobierno regional de Ayacucho de un total de 100. En cuanto a las técnicas e instrumentos de recolección de datos se utilizó el fichaje, el análisis de contenido y finalmente la encuesta. Como resultado de la investigación la autora señaló como conclusión que la Auditoría Forense contribuye ampliamente con la optimización de la gestión de la entidad, asimismo contribuye a asegurar la integridad de la estructura del control interno de la administración, además los casos de corrupción van en incremento de periodo a periodo a falta de leyes, sistemas de control y medidas disciplinarias que establezcan castigos y multas fuertes para combatir la corrupción. La Auditoría Forense es una auditoría especializada en la obtención de evidencias para convertirlos en pruebas las cuales se presentan en los tribunales para comprobar delitos o dirimir disputas legales lo que facilita combatir la corrupción pública al permitir que un experto emita opinión de valor técnico ante los

jueces para que actúen con mayor certeza y se evite la impunidad en investigaciones de delitos económicos, corrupción administrativa, el lavado de dinero y activos.

Brevemente, la autora estudia a la corrupción en base a tres escuelas principales; la escuela institucionalista, el enfoque racional y la perspectiva económica, además señala como causas de la corrupción problemas de carácter económico, problemas de carácter administrativos, ausencia de leyes drásticas, problemas de gestión. Seguidamente Con respecto a la Auditoría Forense la autora indica que es una labor que se enfoca en la prevención del fraude financiero, contable, legal, administrativo y que está vinculado estrechamente con la justicia prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas hasta el peritaje financiero. A mi juicio el análisis debió partir desde la persona como pieza clave y base fundamental de las estructuras y organizaciones corruptas. No se puede desligar al sujeto (hombre o mujer) que colabora con este tipo de estructuras. Esta investigación desarrollará el estudio del sujeto desde el pensamiento criminológico con la finalidad de identificar el perfil del perpetuador, así mismo explicar los delitos ocupacionales más frecuentes cometidos por los perpetuadores. Estos conceptos nos ayudaran a fundamentar el carácter preventivo y de investigación de la Auditoría Forense a través de los enfoques de niveles control como son la barrera preventiva, la barrera detectiva y la barrera correctiva.

(Domínguez, E, 2014), *La Auditoría Forense como herramienta para instrumentalizar la prueba contra la corrupción administrativa municipal. Propuesta para el próximo quinquenio en la región Apurímac 2014* (Tesis para optar el grado de doctor). Universidad Nacional Federico Villareal, Perú.

Resumen: El objetivo de este estudio fue demostrar que la Auditoría Forense puede servir como herramienta para instrumentalizar la prueba contra la corrupción administrativa municipal en la región Apurímac. La investigación fue básica de nivel descriptivo, explicativo y correlacional. Se utilizaron los métodos descriptivo e inductivo y su diseño fue el no experimental. La población estuvo compuesta por 1000 personas y la muestra por 278 utilizando el muestreo probabilístico. Las técnicas utilizadas para recopilación de datos fueron las encuestas. El instrumento utilizado fue el cuestionario con 20 preguntas y entre estas la más importante nos

indica que el 96% de los encuestados indico que la Auditoria Forense es la mejor herramienta para instrumentalizar la prueba contra la corrupción administrativa municipal en la región Apurímac. Como resultado de este estudio el autor señalo las siguientes conclusiones; La prueba de auditoria forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la comprobación de la corrupción administrativa municipal y por tanto la transparencia de la gestión. Además, Es objetivo de la auditoria forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como acto de corrupción administrativa municipal, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes. También La auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de fraudes, lavado de dinero, malversaciones y en general todo acto de corrupción administrativa municipal. En igual forma Se considera como condiciones o eventos que aumentan el riesgo de corrupción la administración dominada por una persona o grupo de personas; la estructura corporativa compleja; la continua falla para corregir debilidades de control interno; el alto porcentaje de rotación de personal clave; los cambios frecuentes de asesores legales y auditores, etc.

Es decir, en este estudio se hace un diagnóstico de la situación funcional de las municipalidades provinciales y distritales de la región Apurímac; encontrándose una falta de control a nivel documentario y a nivel de procesos. También indica que todos estos eventos no han podido ser detectados por la tradicional auditoría financiera ni por la auditoría de gestión. Mencionan también algunos factores que hacen posible esta situación como son: rotación de personal clave, inadecuada separación de funciones, presentación de informes con retraso, personal poco calificado, control interno deficiente, etc. Igualmente Desarrolla un punto importante como es el riesgo de auditoría y nos indica sus componentes; el riesgo inherente que se dan por la falta de implementación de controles internos correspondientes, el riesgo de control cuando el control interno no detecta ni previene ni puede solucionar errores o irregularidades significativas, y el riesgo de no detección cuando los procedimientos sustantivos de auditoría no detectan los errores o irregularidades significativas. La investigación con respecto a la Auditoría Forense señala lo siguiente: identifica a este tipo de auditoría como una metodología

aplicada para evitar la corrupción administrativa municipal; corrigiendo acciones potenciales de riesgo reduciendo la posibilidad de fraude interno. También en este estudio se reconoce el carácter preventivo de la Auditoría Forense ante el fraude y la corrupción. A mi criterio esta investigación no profundiza en los conceptos de delitos de cuello blanco o White collar como también se les conoce, así mismo; solo menciona temas muy importantes como son el fraude, el lavado de activos, la contabilidad engañosa, las leyes internacionales como la SOX o USA Patriot que para esta investigación son puntos fundamentales para entender el fenómeno del fraude y la corrupción.

(Pineda, G, 2015). *Efectos de la Auditoría Forense en la investigación del delito de lavado de activos en el Perú 2013-2014* (Tesis para optar el grado de Maestro en Contabilidad y finanzas). Universidad de San Martín de Porres, Perú.

Resumen: El objetivo general de este trabajo fue determinar los efectos de la Auditoría Forense, en la investigación del delito de lavado de activos en el Perú 2013-2014. La siguiente investigación adoptó la metodología de investigación aplicada de nivel descriptivo, explicativo y correlacional. La población fue de 50 profesionales del Ministerio Público, de la Policía Nacional del Perú y de la Contraloría General de la República. La muestra para efectos de esta investigación fue de 44 personas. Se utilizó la técnica de la encuesta y su instrumento de investigación fue el cuestionario. De este cuestionario el 100% de encuestados reconoce que el delito de lavados de activos utiliza empresas fantasmas y testaferros para ocultar el origen ilícito del dinero y circularlo en el sistema financiero. Como resultado de la investigación el autor llegó a las siguientes conclusiones, los programas de Auditoría ayudan a la detección de Desbalance patrimonial en las personas naturales y jurídicas. Además; El análisis de los datos permitió determinar que la aplicación de técnicas y procedimiento de Auditoría Forense incide en la detección de movimientos financieros anómalos. Al mismo tiempo El análisis de los datos obtenidos permitió establecer que las evidencias encontradas por el Auditor forense permiten detectar las transferencias de fondos a paraísos fiscales.

Brevemente, el autor en esta esta investigación hace un diagnóstico del crimen organizado y como se nutre del fenómeno económico llamado globalización. Destaca que estas prácticas delictivas las desarrollan transnacionales que buscan captar intereses económicos en países emergentes como el nuestro y cuyas economías están en pleno auge, lo que ocasiona diversos tipos de delitos. Destaca también la forma como tipifican nuestras leyes y como estas sean ceñido por lo dispuesto por las recomendaciones del GAFI que es el Grupo de Acción Financiera Internacional Sobre el Blanqueo de Capitales. Adicionalmente Destaca también la importancia de la labor de UIF que es la unidad de inteligencia financiera y que hoy día tiene mayor protagonismo al momento de reportar operaciones sospechosas. Esta investigación también nos indica que la colaboración entre el Ministerio Público y La Contraloría General de la República sería un paso trascendental para implementar la Auditoría Forense para prevenir y detectar fraudes. Seguidamente el autor habla sobre el delito del lavado de activos hace una revisión histórica de su inicio y como este fue evolucionando hasta convertirse en un delito económico que mueve millones de dólares en todo el mundo. También hace referencia a la Contraloría General de la República como órgano principal de control del estado peruano, así como también sus atribuciones y principales funciones. Por otro lado, habla de la actividad probatoria durante el proceso penal. Es el juez que admite la prueba o no. También habla sobre la pericia, la designación del perito, del informe pericial y examen pericial. Esta investigación hace referencia al “Servicio Forense” y lo conceptualiza como un servicio relacionado que consiste en la aplicación de técnicas orientadas a la obtención de elementos probatorios que sustenten indicios de la presunta comisión de un ilícito penal, con el propósito de aportarlos a una investigación fiscal y que sean susceptibles de convertirse en prueba en un proceso penal. En igual forma; indica que la Auditoría Forense es utilizada como arma de disuasión para los funcionarios públicos para que no realicen prácticas deshonestas. Conceptualiza a la Auditoría Forense como un examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, incluidos sus procesos integrantes, mediante la utilización de procedimientos técnicos de auditoría, a través de los cuales busca determinar la ocurrencia de los hechos ilícitos relacionados con el aprovechamiento ilegal de los bienes y recursos de un ente público o privado. Es conveniente precisar que el “Servicio Forense” se dejó sin efecto por la Resolución

de Contraloría N° 373-2015-CG y la Directiva N° 019-2015-CG/GPROD. El estudio de este autor servirá para fundamentar que la Auditoría Forense se utiliza para evitar la impunidad de delitos económicos.

1.4.2 Universidades extranjeras:

(Valencia, D, 2016). *Auditoría forense una herramienta para combatir la corrupción 2016* (Tesis para optar la Licenciatura en Contabilidad). Universidad Autónoma del Estado de México, México.

Resumen: El objetivo principal de este estudio fue determinar si la Auditoría Forense es una herramienta para combatir la corrupción. Esta clase de investigación fue de tipo aplicada, porque permite encontrar mecanismos para lograr un objetivo concreto, descriptiva por que busca describir en forma muy profunda un fenómeno, cualitativa porque se basa en la obtención de datos en principio no cuantificables. No presenta población, muestra, ni técnicas, ni instrumentos de estudio. Entre las conclusiones más destacadas el autor nos indica que La auditoría forense nos muestra como resultado un informe para propósitos judiciales o administrativos, donde se emite una opinión y se cuantifica o resuelve un interrogante sobre la ocurrencia de un fraude u otros delitos, relacionando a los involucrados y las evidencias encontradas en un proceso donde el auditor forense se convierte en testigo. Además, la auditoría forense tiene un propósito, es objetiva, es metodológica, es cuantificable, sujeta a la normatividad, tiene un auditor a cargo y cuenta con un equipo de apoyo que permite sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales.

Es decir, el autor Inicialmente hace definiciones de la auditoría en general y la define como el examen de evaluación financiera para determinar la relación que existe entre lo que arroja el análisis de la información y lo previsto con los objetivos trazados en la entidad con la finalidad de emitir una opinión. Igualmente, el autor analiza el fraude y la conceptúa como un engaño que lo práctica una o varias personas en perjuicio de empresas, personas buscando siempre un beneficio económico. Presenta el fraude en sus diversas modalidades según el código penal de México destacando, el robo, el abuso de confianza, la administración fraudulenta. De acuerdo con mi punto de vista este trabajo de investigación solo

nombra la ley SOX, algunos puntos de las reuniones de Basilea, la Convención de la Naciones Unidas Contra la Corrupción puntos muy importantes para conceptualizar la corrupción y el fraude. Además; el autor hace mención sobre unos estudios realizados por la Price Water House en el 2015 en donde se indica el perfil de las personas que generan los fraudes en las empresas tomando como datos importantes: edad, nivel de estudio, tiempo laborando en la empresa, etc. Con respecto a este punto es importante analizar estas características en beneficio de mi investigación.

(Sarango, M & Tipán, P, 2014). *Análisis de la Auditoría Forense como método de prevención del fraude en las cooperativas de ahorro y crédito del distrito metropolitano de Quito en el 2012-2013* (Titulo de Ingenieras en Contabilidad y Auditoría). Universidad Politécnica Salesiana sede Quito, Ecuador.

Resumen: El objetivo de esta investigación fue establecer a la Auditoría Forense como método de prevención de fraudes en las cooperativas de ahorro y crédito del distrito metropolitano de Quito. Este tipo de investigación fue de carácter documental, pura y descriptiva. Su población de estudio estuvo formada por el personal que labora en las cooperativas de ahorro y crédito del distrito metropolitano de Quito y de las cuales se tomó como muestra a 15 personas. Como técnica de investigación se utilizó la entrevista y se utilizó el instrumento de la encuesta. Como resultado de la investigación se dieron a conocer las siguientes conclusiones; La falta de aplicación de la Auditoría Forense en las cooperativas de ahorro y crédito influye en mantener un control interno inadecuado dentro de la entidad lo que ocasiona el incremento de fraudes. Además; La Auditoría Forense como método de prevención del fraude en las cooperativas de ahorro y crédito reducirá los casos de lavado de activos, ya que con mayor control en los procesos se disminuirán las posibilidades de cometer fraudes.

Rápidamente; Los autores indican que la Auditoría Forense surge a consecuencia de la evolución del fraude que se nutre de los cambios económicos mundiales y del avance de la tecnología haciendo que esta se transforme independientemente de los controles internos que se utiliza para detectarlos. Seguidamente; Hay algo muy importante en resaltar en este trabajo de investigación y es que con respecto a las fases de la Auditoría Forense y en lo concerniente a la fase preliminar; esta se

desarrolla de acuerdo al tipo de fraude a investigar ya que depende de este factor el tiempo de desarrollo de la auditoría. Adicionalmente; Los investigadores ponen en conocimiento un estudio de riesgo financiero indicando que más del 66% de los fraudes no son detectados por controles internos, ni por auditoría interna ni externa. El 46% de los fraudes se dan a conocer a través de denuncias y el 20% de los fraudes se descubren por mera casualidad. Además; Los investigadores hacen la diferencia entre indicios, que vienen hacer las pistas que ayudan a monitorear adecuadamente el sistema de control interno y los posibles errores que permiten incurrir en los fraudes. Los indicadores son señales del que el fraude se está cometiendo y cuáles son los escenarios posibles de su ejecución. En mi opinión este tipo de investigación utiliza buenos argumentos y que serán analizados en profundidad para mejorarlos al sustentar mi trabajo de investigación.

1.5 Marco conceptual

- a) **Auditoria:** En su acepción más amplia significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo el aprovechamiento de los recursos. (Sandoval, 2012).
- b) **Auditoria Forense:** Técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes, en actos conscientes y voluntarios en los cuales se eluden las normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a otros sujetos, mediante mecanismos dolosos para obtener ventajas económicas o un beneficio ilícito. Esta clase de auditoría se desarrolla a través de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídicos-procesales y con habilidades en áreas financieras, para proporcionar información y opiniones ante la justicia. (Forodeseguridad.com, 2017).

- c) **Auditoria Forense Detectiva:** Orientada a identificar la existencia de fraudes mediante una profunda investigación, determinando la cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores. (Forodeseguridad.com, 2017).
- d) **Auditoria Forense Preventiva:** Orientada a proporcionar evaluaciones o asesoramiento a diferentes organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir, detectar y proceder frente a diferentes tipos de fraude. Este enfoque es proactivo, por cuanto implica implementar, tomar acciones, decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro. (Forodeseguridad.com, 2017).
- e) **Conflicto De Intereses:** Son aquellas situaciones en las que el juicio del individuo, concerniente a su interés primario, y la integridad de una acción tienden a estar indebidamente influenciado por un interés secundario, de tipo generalmente económico o personal. (Liderazgo y gerencia, 2015).
- f) **Contratos:** Es un acuerdo de voluntades, verbal o escrito, manifestado en común entre dos o más personas. (Escolme.edu.co, 2018)
- g) **Control Preventivo:** El control preventivo es de responsabilidad exclusiva de cada organización como parte integrante de sus propios sistemas de control interno. El control preventivo siempre es interno. Ya que los administradores de cada empresa son responsables de asegurar que el control preventivo esté integrado dentro de los sistemas administrativos y financieros, y sea efectuado por el personal interno responsable de realizar dicha labor. (Schermerhorn, 2017).
- h) **Corrupción:** En un sentido más analítico se puede decir que la corrupción significa el incumplimiento de manera intencionada del principio de imparcialidad con la finalidad de extraer de este tipo de conducta un beneficio personal o para personas relacionadas. Cuando se dice incumplir el principio de imparcialidad, se está siendo referencia en el sentido de que exige que las relaciones personales, no deberían influir en las decisiones económicas que involucren a más de una parte. (ConceptoDefinición, 2016).

- i) **Delito:** Acción que va en contra de lo establecido por la ley y que es castigada por ella con una pena grave. (Pérez, J. & Gardey, A., 2009).
- j) **Delito De Cuello Blanco:** Describen delitos no violentos cometidos por empleados de negocios o del gobierno. Algunas definiciones demandan que el supuesto delincuente se encuentre en las clases socioeconómicas medias o altas. (Abogado, 2018).
- k) **Enriquecimiento Ilícito:** Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño. (Definicionlegal, 2012).
- l) **Evidencia:** Certeza clara, manifiesta y tan perceptible de una cosa, que nadie puede dudar de ella. El origen etimológico del término “evidencia” proviene del latín *evidentia*, *evidentiae* cuyo significado es “evidencia, prueba clara, demostración”, que a su vez deriva de *evidens*, *evidentis* “que se ve de lejos, evidente”. (Real Academia Española, 2017).
- m) **Extradición:** Entrega de una persona refugiada o detenida en un país a las autoridades de otro que la reclama para juzgarla. (Real Academia Española, 2017).
- n) **Fraude:** Todas las formas variadas por medio de las cuales el ingenio humano pueda idear, y a las que un individuo pueda recurrir para obtener una ventaja sobre otro mediante sugerencias falsas u omisiones de la verdad. (Definicion. de, 2012).
- o) **Fraude Corporativo:** Calificado como el fraude que comete la organización (alta gerencia y/o consejo directivo) para ocasionar un perjuicio a los usuarios de los estados financieros. (Auditool, 2018).
- p) **Hallazgos:** Es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera de interés o utilidad para los funcionarios del organismo. (Diccionario actual, 2018).

- q) **Herramienta:** Cualquier procedimiento que mejora la capacidad de realizar ciertas tareas. (Definición.de, 2012).
- r) **Ilícito:** que no está permitido por la ley o no es conforme a la moral. (Definicion.de, 2012).
- s) **Impunidad:** Es la falta de castigo. Puede entenderse la impunidad como la evasión o el escape de la sanción que implica una falta o un delito. Lo habitual es que la impunidad se produzca cuando, por motivos políticos o de otro tipo, una persona que es responsable de haber violado la ley no recibe el castigo correspondiente y, por lo tanto, sus víctimas no reciben ninguna reparación. (Definición.de, 2012)
- t) **Indicio:** refiere un signo aparente o probable de la existencia de algo o una circunstancia. Es aquel material perceptible por nuestros sentidos y que tiene relación con un hecho delictivo. Ese material puede ser un objeto, instrumento, marca, huella, señal o vestigio que tiene relación con el suceso que se investiga. (Moreno, 2017).
- u) **Investigación:** averiguación de datos o la búsqueda de soluciones para ciertos inconvenientes. Cabe destacar que una investigación, en especial en el plano científico, es un proceso sistemático (se obtiene información a partir de un plan preestablecido que, una vez asimilada y examinada, modificará o añadirá conocimientos a los ya existentes), organizado (es necesario especificar los detalles vinculados al estudio) y objetivo (sus conclusiones no se amparan en un parecer subjetivo, sino en episodios que previamente han sido observados y evaluados). (Definición.de, 2012)
- v) **Juicio:** facultad del entendimiento, por cuya virtud el hombre puede distinguir el bien del mal y lo verdadero de lo falso. (Definición.de, 2012).
- w) **Lavado De Dinero:** es una operación que consiste en hacer que los fondos o activos obtenidos a través de actividades ilícitas aparezcan como el fruto de actividades lícitas y circulen sin problema en el sistema financiero. (Martinez, 2014)

- x) **Ministerio Público:** es una institución auxiliar de la administración pública y de los tribunales con funciones autónomas, cuyos fines principales son velar por el estricto cumplimiento de las leyes del país. (Ministerio Público de la Nación, 2018).
- y) **Prevención:** La prevención, es la disposición que se hace de forma anticipada para minimizar un riesgo. El objetivo de prevenir es lograr que un perjuicio eventual no se concrete. (Definición.de, 2012)
- z) **Procedimientos de Auditoria Forense:** constituyen el conjunto de técnicas aplicadas de forma secuencial para poder obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y legales que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales o el Directorio que lo contrata. (Rojas, 2012).
- aa) **Prueba:** todo aquello que sirve para averiguar un hecho, yendo de lo conocido hacia lo desconocido; también se refiere a la forma de verificar la exactitud o error de la una proposición; de la misma forma se refiere al conjunto de actuaciones realizadas en un juicio, con el objeto de demostrar la verdad o falsedad de las manifestaciones formuladas en él; y, adicionado a ello también puede referir los medios de evidencia que crean al juez la convicción necesaria para admitir como ciertas o rechazar como falsas las proposiciones formuladas en el juicio. (Moreno, 2017).
- bb) **Técnicas de investigación:** Son procedimientos metodológicos y sistemáticos que se encargan de operativizar e implementar los métodos de Investigación y que tienen la facilidad de recoger información de manera inmediata. (Biblioteca virtual, 2018).

CAPITULO II

2. EL PROBLEMA, OBJETIVOS, HIPÓTESIS Y VARIABLES

2.1 Planteamiento del problema

2.1.1 Descripción de la realidad problemática

La globalización es un fenómeno inevitable en la historia humana que ha acercado el mundo a través del intercambio de bienes y productos, información, conocimientos y cultura. En las últimas décadas, esta integración mundial ha cobrado velocidad de forma espectacular debido a los avances sin precedentes en la tecnología, las comunicaciones, la ciencia, el transporte y la industria.

Si bien la globalización es a la vez un catalizador y una consecuencia del progreso humano, es también un proceso caótico que requiere ajustes, plantea desafíos y problemas importantes.

Los 80 y 90 son las décadas de la globalización económica. La globalización es un proceso por el cual las empresas tienen una posición competitiva, ya no solo a nivel nacional sino nivel regional y mundial.

Como todos saben, hay un continuo crecimiento de la globalización en la economía. Los países desarrollados tienen los recursos para invertir en economías en desarrollo; pero perciben que estos países tienen una vulnerabilidad muy alta en lo que respecta a corrupción y fraude institucional.

Es por eso que el proceso caótico de la globalización trae como consecuencia la corrupción y el fraude fenómenos que encuentran un terreno fértil y se multiplica como hongo, en la forma de funcionamiento de nuestras economías.

La corrupción y el fraude, son fenómenos complejos que comparten profundas raíces psicológicas y culturales. Se puede pensar que es imposible su eliminación a pesar del trabajo de líderes e instituciones. Sin embargo, los esfuerzos de algunas empresas e instituciones han demostrado que se puede reducir e incluso eliminar,

esto ha ocurrido porque personas como nosotros creyeron que el cambio es posible y que vale la pena intentarlo.

La corrupción y el fraude se pueden definir como fenómenos nocivos, diversos y globales cuyos agentes pertenecen al sector público como a las empresas privadas. Esta afirmación no se refiere al simple saqueo de patrimonio del Estado. La corrupción y el fraude incluye el ofrecimiento y la recepción de sobornos, coimas; la malversación y la negligente asignación de fondos y gastos públicos; la subvaluación o el sobre costo de precios; los escándalos políticos o financieros; el fraude electoral; la paga a periodistas, la compra de información en medios de comunicación masivos o la infiltración de agentes para obtener información y beneficios concomitantes; el tráfico de influencias y otras transgresiones; el financiamiento ilegal de partidos políticos; el uso de la fuerza pública en apoyo de dudosas decisiones judiciales; las sentencias parcializadas de los jueces; favores indebidos o sueldos exagerados de amistades, a pesar de su incapacidad , etc., etc.

De las tres regiones que cometen más fraudes a nivel mundial, que son África, Europa Oriental y América latina, esta última tristemente es puntera, es decir, tiene el mayor índice de fraude y corrupción, lo que lleva a pérdidas multimillonarias en materia de inversiones.

¿Qué pasa específicamente con el Perú? Según transparencia Internacional El país vuelve a ocupar el puesto 83, por segundo año consecutivo, con 38 puntos sobre 100. El Salvador, Mongolia, Trinidad y Tobago, y Zambia son algunos de los países con el mismo puntaje.

Al otro extremo, los países con menos corrupción Dinamarca y Nueva Zelanda, ya que ambos comparten el primer puesto, con 91 puntos de 100. Finlandia, Suecia, Noruega y Singapur siguen en el ranking, con índices que oscilan entre 89 y 86 puntos.

Como se observa la escala varía desde Cero a Cien, es decir, Cero es un índice más corrupto y 100 indica ausencia de corrupción.

En nuestro país, la globalización es entendida como un proceso de liberalización del movimiento de capitales, bienes y servicios. Desde inicio de los 90 se adoptó un modelo de desarrollo basado en la competencia que pretende que la actividad económica en el país sea regulada por los mercados. Este proceso continuó con los acuerdos comerciales, se ha profundizado con los Acuerdos de Complementación Económica y Tratados de Libre Comercio (TLC) firmados por el Perú.

Es en este contexto que el historiador Alfonso Quiroz Norris en su libro “HISTORIA DE LA CORRUPCION EN EL PERU” (2013) define la corrupción como “el mal uso del poder político burocrático por parte de camarillas de funcionarios coludidos con mezquinos intereses privados para obtener ventajas económicas o políticas contrarias a las metas del desarrollo social mediante la malversación o el desvío de recursos públicos y la distorsión de las políticas e instituciones.

Es decir, corrupción es el abuso de los recursos públicos para beneficiar a unas cuantas personas o grupos, involucra explícitamente el poder y la política, al sector público y al privado y su efecto en políticas, instituciones y en el progreso del país.

A lo largo de la historia que cuenta Alfonso Quiroz se puede ver con claridad cómo, en lugar de irse construyendo un Estado republicano con leyes y marcos normativos adecuados, con funcionarios que hacen cumplir la ley y con ciudadanos que van aprendiendo a sentirse parte de una sociedad incluyente que los considera, a diferencia de esto, se va perfilando y consolidando un Estado sin derecho, en el que las leyes están dadas para no ser cumplidas, y donde las formas patrimoniales del poder se van remodelando y recreando en cada periodo de la historia. La corrupción atenta persistentemente contra el desarrollo nacional y se pierden importantes oportunidades para lograrlo.

Ahora bien, es en este conjunto de circunstancias que surge la Auditoria Forense como una herramienta que apoya al fortalecimiento de las empresas, procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia de sus operaciones.

En la Edad Media, la auditoría trataba de descubrir fraudes; este enfoque se mantuvo hasta finales del siglo XIX. Con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedó separada y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas.

Es por ello que, en el siglo actual se habla de la auditoría forense como una herramienta para contribuir a la lucha contra el fraude y la corrupción en las empresas, por ser la herramienta eficaz, que facilita y contribuye a la detección de actos fraudulentos, ya que la auditoría forense provee de las evidencias necesarias para enfrentar delitos cometidos por funcionarios y empleados del sector público y privado, de esta forma se puede controlar los múltiples fraudes cometidos en perjuicio de las empresas o instituciones.

La auditoría forense surge como necesidad de las entidades para la investigación especializada y detección de delitos dentro de una entidad, además de servir como control y prevención de los mismos. En el proceso judicial, permite a los jueces contar con más elementos para la impartición de justicia, pues esclarece los hechos ocurridos.

Aunque llevar a cabo una auditoría forense puede ser algo nuevo para muchas empresas, es de gran importancia; debido a que las ayuda a prevenirse para no ser víctimas de un fraude financiero que, incluso, puede representar la quiebra de la organización.

2.1.2 Antecedentes teóricos:

La corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público. La auditoría forense es una herramienta para combatir este flagelo. La auditoría forense es una alternativa porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Los actos de corrupción y los mayores casos de fraude y lavado de dinero nacen en el seno de la actividad privada. Tanto empresas como personas que son víctimas de ello, prefieren no poner en conocimiento de las autoridades tales flagelos, principalmente por la mala publicidad e imagen que puede contravenir los objetivos y la proyección de sus negocios ante la comunidad, aparte de lo costoso, de las repercusiones criminales y lo desgastador que resulta la disputa y/o defensa ante los tribunales.

La Corrupción, el Fraude y el Lavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo son un negocio ilícito y/o billonario que sólo se combate con recursos, educación y concientización desde los hogares, centros educativos, empresas y gobiernos unidos a nivel internacional contra dichos flagelos.

Algunos antecedentes internacionales sobre la corrupción son los siguientes:

- **Según Pablo Zoido y Larry Chavis**, “Investigaciones y Estadística Sobre Hechos Concretos De Corrupción”: La corrupción se entiende como un conjunto de actitudes y actividades por las cuales los gobernantes y/o los funcionarios no buscan el bien común, para lo que han sido elegidos y/o nombrados en esencia, y se dedican a aprovechar los recursos del Estado para enriquecerse.
- **Acción mundial contra la Corrupción**, “la Conferencia Política de alto nivel para la firma de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, 9 al 11 de diciembre de 2003”. La Unión Europea considera que la corrupción tiene que ser combatida en los sectores público y privado, en la creencia de que en ambos sectores plantea una amenaza para una sociedad que respeta la ley, y que falsea la competencia en relación con la compra de bienes y servicios comerciales e impide un desarrollo económico sólido. El 22 de julio de 2003, el Consejo de la Unión Europea adoptó una Decisión Marco sobre la lucha contra la corrupción en el sector privado.

- **Según el Índice de Percepción de Corrupción**, Entiende la corrupción como un fenómeno nocivo, vasto, diverso y global cuyos agentes pertenecen al sector público como a las empresas privadas.

Algunos autores peruanos definen a la corrupción como:

- **Según Quiroz, Alfonso W**, En su Libro: “Historia de la corrupción en el Perú”. La corrupción constituye un fenómeno insidioso, amplio, variado y global que comprende actividades tanto públicas como privadas. No se trata únicamente del tosco saqueo del patrimonio del Estado. La corruptela comprende el ofrecimiento y la recepción de sobornos; la malversación y mala asignación de fondos y gastos públicos; los escándalos financieros y políticos; el fraude electoral, el tráfico de influencias y otras trasgresiones administrativas como el financiamiento ilegal de partidos políticos en busca de favores indebidos.
- **Stephen D. Morris**, Quien Realizo Un Interesante estudio de La corrupción, sostenía: que "la corrupción como el uso ilegítimo del poder público para el beneficio privado". "Todo uso ilegal o no ético de la actividad gubernamental como consecuencia de consideraciones de beneficio personal o político"; o simplemente como "el uso arbitrario del poder".
- **Guillermo Brizio**. "designa la corrupción como un fenómeno social, a través del cual un servidor público es impulsado a actuar en contra de las leyes, normatividad y prácticas implementadas, a fin de favorecer intereses particulares".
- **Según IPE (Instituto Peruano de Economía)**, “define la corrupción como el abuso de poder público para el beneficio personal, por lo tanto, se centra en medir la corrupción existente en el sector gubernamental en el mundo. La corrupción disminuye las oportunidades de crecimiento y de mejora en la calidad de vida de la población”.

La presente investigación pretende mostrar a la Auditoría Forense como modelo de control y de investigación gubernamental, con el fin de tener una nueva herramienta que ayude a detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado

por parte de empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos, de esta manera contribuimos, a mejorar la economía de nuestro país y por tanto el bienestar de todos los peruanos.

2.1.3 Definición del problema:

2.1.3.1 Problema general:

¿Es la Auditoría Forense una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú?

2.1.3.2 Problemas específicos:

a. ¿De qué manera el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense?

b. ¿En qué medida el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad?

c. ¿De qué manera la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos?

d. ¿De qué manera las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones?

e. ¿De qué manera el plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de fraudes?

f. ¿De qué manera la evidencia en auditoría forense contribuye con la tipificación del delito económico?

g. ¿En qué medida se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero?

2.2 Objetivos, delimitación y justificación de la investigación

2.2.1 Objetivo general y específico:

2.2.1.1 Objetivo general:

Determinar si la Auditoría Forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.

2.2.1.2 Objetivos específicos:

- a. Establecer de qué manera el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.
- b. Precisar en qué medida el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.
- c. Precisar de qué manera la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos.
- d. Precisar de qué manera las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones.
- e. Establecer de qué manera el plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de los fraudes.
- f. Precisar de qué manera la evidencia en auditoría forense contribuye con la tipificación del delito económico.
- g. Establecer en qué medida se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero.

2.2.2 Delimitación del estudio:

Esta investigación es de tipo documental y estará delimitada de la siguiente manera:

2.2.2.1 Delimitación geográfica del estudio:

Esta investigación se desarrollará en empresas del sector público en el Perú.

2.2.2.2 Delimitación temporal del estudio:

Esta investigación comprenderá el pasado, presente y futuro. Tomando del pasado y presente las normativas, sistemas de prevención y control y/o las formas como se vienen afrontando los delitos económicos. Pero básicamente el trabajo estará orientado al futuro, por cuanto se busca que las herramientas ofrecidas por la Auditoría Forense sirvan de apoyo y fortalecimiento en la detección de delitos facilitando la obtención de pruebas de manera efectiva.

2.2.2.3 Delimitación social del estudio:

Para esta investigación se hará necesario establecer relaciones con funcionarios de las distintas empresas a estudiar en la ciudad de Lima; quienes participaran respondiendo encuestas sobre la temática investigada.

2.2.3 Justificación e importancia del estudio:

2.2.3.1 Justificación:

En los últimos 25 años el Perú ha experimentado una de las mayores tasas de crecimiento económico en la región de América Latina. Su extraordinario desempeño se ha enmarcado en un régimen de libre mercado que le abrió las puertas a la inversión extranjera y que estimuló el dinamismo y pugnacidad de un empresariado nativo que en décadas pasadas se le percibía adormilado, lánguido o incluso hasta no existente.

También durante los últimos 25 años, ha sufrido la presencia de altos índices de corrupción. Esta lacra que resta puntos al crecimiento de la economía y que perjudica más a la población de bajos ingresos no ha disminuido; Por lo contrario, ha ido en aumento.

Estudios indican que el perjuicio económico que causa la corrupción es de 12 Mil Millones de soles anuales y que los sectores más perjudicados por estas prácticas

deshonestas son: el sector educación, el sector salud, el sector policial, los gobiernos locales entre otros.

Teniendo conocimiento de estas cifras, cualquier política anticorrupción eficaz de largo plazo tiene que entrar a tallar en la cultura política del país a través de diferentes medios y por supuesto el más importante la educación.

El estado debe garantizar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos de cara a la satisfacción de, al menos, sus necesidades más básicas.

Medir los niveles de corrupción funciona como herramienta para medir que tan cerca o lejos estamos del desarrollo. Es por eso que la corrupción es uno de los principales obstáculos para reducir la pobreza y la desigualdad en el Perú.

La presente investigación vio por conveniente involucrar en esta parte del estudio a las entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima las cuales son:

- Organismo supervisor de la inversión en energía y minería (OSINERGMIN).
- Superintendencia nacional de servicios de saneamiento (SUNASS).
- Organismo supervisor de la inversión en infraestructura de transporte de uso público (OSITRAN).
- Organismo supervisor de inversión privada en telecomunicaciones (OSIPTEL).
- Superintendencia nacional de aduanas y administración tributaria (SUNAT).
- Superintendencia de banca y seguros (SBS).
- Superintendencia del mercado de valores (SMV).
- Banco central de reserva del Perú (BCRP).
- Instituto nacional de defensa de la competencia y de la protección de la propiedad intelectual (INDECOPÍ).

Como sabemos durante los gobiernos del ex presidente Alberto Fujimori Fujimori catalogado por varios investigadores como el gobierno más corrupto y nefasto en

la historia del Perú, por dar solo un ejemplo en el tema de las privatizaciones según la comisión investigadora sobre los delitos económicos y financieros cometidos entre 1990-2001; los recursos que ingresaron al país por privatizaciones alcanzaron a US \$ 6.500 millones quedando solo un saldo disponible de US \$ 550 millones. Aproximadamente un tercio fue gastado en gastos relacionados con defensa e interior, un segundo tercio en la recompra de deuda y, por último, un tercer tercio en denominados gastos sectoriales y sociales. La comisión investigadora determino que los ingresos obtenidos no se transformaron en activos estratégicos, físicos, institucionales o sociales para el desarrollo. Esta comisión también determino que las instituciones antes mencionadas no cumplieron con sus funciones establecidas por ley, todo lo contrario; el aparato corrupto del gobierno obligo a que encubrieran muchos delitos, mediante chantajes y extorsiones.

Es por esta razón y por otras muchas más que se hace necesario que las entidades públicas del estado peruano tomen conciencia y evalúen la necesidad de implantar y desarrollar la práctica de la auditoria forense como una herramienta de prevención y de investigación ante actos de fraude y corrupción en las entidades el estado peruano.

2.2.3.2 Conveniencia

Esta investigación tiene su inicio con los actos de fraude y corrupción que se dieron a conocer en nuestro país a través de las declaraciones de los ejecutivos de alto rango de la empresa ODEBRECHT; quienes señalaban que se había pagado solo por sobornos la suma de 29 Millones de Dólares a altos funcionarios del estado. Como se sabe, estas acusaciones involucran a ex presidentes y funcionarios de tres gobiernos entre los años 2005 y 2014.

Sin entrar más en detalle me pregunte ¿Por qué nuestro país siempre sufre de esta clase de delitos?, ¿es tan fácil robarle al estado?, ¿qué sucede con los controles internos de las entidades gubernamentales?, ¿qué mecanismos se utiliza para detectar estos actos de corrupción? Estas interrogantes me llevaron a investigar como es el mecanismo de la corrupción, de que se nutre, como surge, que medidas o alternativas utilizan los diversos países ante hechos similares. Grande fue mi

sorpresa de saber que había una auditoria que se aplicaba para estos casos y se hace llamar Auditoria Forense.

Al inicio me intrigaba el término “forense”, será que este tipo de auditoría se realiza después que ocurren los hechos delictivos (post mortem) y si fuera así, no tendría razón de ser bajo el punto de vista de control; pero, sin embargo, esta clase de auditoria también es preventiva, es reactiva y de mucha importancia a nivel público y privado. El término “forense” se debía a que esta clase de auditoria está relacionada íntimamente a aspectos legales.

Es por esta razón, la auditoría forense es una herramienta muy valiosa para una institución, pues pone en acción la aplicación de la justicia mediante una serie de protocolos, valiéndose de entidades oficiales como la Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, entre otros. El auditor forense tiene como función prevenir o identificar actos irregulares de fraude y corrupción, logrando así el fortalecimiento de las instituciones, contrarrestar actos deshonestos, en base a la transparencia.

La auditoría forense es una disciplina especializada que requiere un conocimiento experto en teorías contables, auditoria, técnicas de investigación criminal. Es una rama importante de la contabilidad investigativa, utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimientos de proyecciones financieras.

2.2.3.3 Relevancia social

Esta investigación es relevante socialmente ya que los resultados de la auditoria forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera pública o privada, lavado de activos, cohecho, etc.). Este solo hecho hace que la población, instituciones públicas, instituciones privadas, tengan una mejor evolución con respecto por ejemplo al índice de percepción de la corrupción que al 2016 nuestro país tenía un índice de 35 puntos y su posición con respecto a otros países es el 101 (para el año 2015 fue de 36 puntos y su posición 88) esto indica que la percepción de la corrupción ha aumentado gracias al caso Odebrecht y esto

repercute internacionalmente y a nivel de inversiones que es lo que necesita nuestro país.

Con este tipo de investigaciones se benefician tanto las entidades públicas como las entidades privadas en el sentido que se da a conocer con mucha más precisión la detección de fraudes y delitos económicos. A nivel país disminuye el flagelo de la corrupción y con solo este hecho se puede mejorar otros sectores gubernamentales como salud, educación, postergados durante años por culpa del virus de la corrupción que se resiste a morir.

2.2.3.4 Valor teórico

Con los resultados obtenidos con esta clase de investigaciones se aporta conocimientos a cuerpos de abogados, departamento de investigación policial, fiscales, jueces, etc.

También con los resultados de esta investigación nos va ayudar a entender, comprender y explicar el fenómeno de la corrupción, los delitos de lavado de activos, los fraudes y sus tipologías etc.

2.2.3.5 Implicaciones prácticas

Este estudio está orientado a conocer las virtudes de la auditoría forense y como esta se utiliza en entidades públicas y privadas para prevenir la corrupción o fraudes corporativos.

2.2.3.6 Justificación técnica

El presente estudio definitivamente generara debate ya que la auditoria forense ha tenido un lento despegue en América Latina y con los casos de corrupción y fraude destapado recientemente, esta disciplina está tomando más adeptos por su carácter interesante e investigativo.

También esta investigación generara reflexión desde el punto de vista ETICO por que el fenómeno de la corrupción, los fraudes y delitos económicos vulneran los valores de las personas, funcionarios, directivos y hasta dueños de grandes

corporaciones. ¿Y por qué los valores? Porque estas convicciones profundas están relacionadas con los intereses y necesidades de las personas a lo largo de su desarrollo. Es por eso que gente sin escrúpulos trata de debilitarlos para sacar provecho y utilizarlos para su propio interés.

2.2.3.7 Importancia

Este trabajo de investigación es importante, porque nos permitirá entender cómo se genera un fraude, de que se nutre la corrupción y como esto afecta a las entidades tanto privadas como públicas; pero lo más importante es que se propone a la auditoria forense como moderna herramienta de prevención para luchar frontalmente contra la corrupción. También es importante porque permite plasmar los conocimientos sobre investigación científica en el desarrollo de soluciones de problemas que se dan en la actividad gubernamental.

2.3 Hipótesis, variables y definición operacional:

2.3.1 Supuestos teóricos

La corrupción y el fraude son fenómenos que afectan a países ricos y pobres y que desde la segunda mitad del siglo pasado ha generado estudios por parte de investigadores de diversas disciplinas. Estos estudios provienen principalmente de centros académicos y de investigación en países desarrollados, y porque los costos que acarrea golpean más fuertemente a los países pobres, los estudios sobre la corrupción y fraudes se concentran más en estos últimos. Así, los politólogos atribuyen principalmente sus causas a la existencia de un déficit democrático que se manifiesta, por ejemplo, en la falta de autonomía del poder judicial, en la incapacidad del poder legislativo para controlar los impulsos del ejecutivo, en la falta de transparencia de las instituciones públicas, en la precariedad institucional de las agencias del estado, en la falta de mecanismos para la rendición de cuentas de la gestión pública, en la ausencia de un liderazgo ético, o en la debilidad de los órganos de vigilancia de la sociedad civil.

La definición moderna de la corrupción que está en boga desde principios de la década de 1990 subraya el abuso de un cargo o función pública con fines de beneficio o aprovechamiento privado.

La percepción del aumento de la corrupción obedece a la multiplicación de oportunidades comerciales que la globalización posibilita en un medio donde la capacidad de reacción de los órganos de fiscalización y vigilancia casi siempre es tardía, y los valores éticos de la sociedad cada vez más endeble.

2.3.2 Hipótesis general y específica

2.3.2.1 Hipótesis general:

La Auditoría Forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.

2.3.2.2 Hipótesis específicas:

- 1) El análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.
- 2) El sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.
- 3) La política de gestión de riesgos previenen los delitos económicos.
- 4) Las herramientas de gestión de riesgos ayuda en la toma de decisiones.
- 5) El plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de los fraudes.
- 6) La evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico.
- 7) Se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero.

2.3.3 Variables, definición operacional e indicadores:

2.3.3.1 Variable independiente:

X AUDITORIA FORENSE

Indicadores

X1 Análisis del control interno organizacional.

X2 Sistema de control interno.

X3 Políticas de gestión de riesgos.

X4 Herramientas de gestión de riesgos.

X5 Plan de auditoría.

X6 Evidencia en auditoría forense.

X7 Modelo de auditoría forense.

2.3.3.2 Variable dependiente:

Y COMBATIR EL FRAUDE Y CORRUPCION FINANCIERA

Indicadores

Y1 Alcance de la auditoría forense.

Y2 Características u objetivos trazados por la entidad.

Y3 Delitos económicos.

Y4 Toma de decisiones.

Y5 Detección de fraudes.

Y6 Tipificación de delitos económicos.

Y7 Prevención del fraude financiero.

CAPITULO III

3. MÉTODO, TÉCNICA E INSTRUMENTOS

3.1 Tipo de investigación

El trabajo de investigación se realizó bajo el tipo de investigación documental, la cual es llevada a cabo por medio de técnicas e instrumentos de recolección de información como: el análisis, documentación y observación; que en forma ordenada y con objetivos precisos tiene como finalidad servir de base para la construcción de conocimientos; que para el caso puntual es dar a conocer la importancia que tiene la auditoria forense como herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.

Esta a su vez, se puede clasificar como investigación documental de tipo analítico descriptivo; partiendo de que la "investigación descriptiva consiste en llegar a conocer especificaciones, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analiza e identificar su relación con una o más variables.

La presente investigación es de este tipo porque intenta dar cuenta de un aspecto de la realidad, a través de un análisis en el que se miden y evalúan diversos aspectos o componentes tales como cuerpos legales y normativas vigentes del problema a investigar. En igual medida, es aplicativa, porque, aunque todos los aspectos son teorizados, pueden ser aplicados para instrumentalizar la prueba en los delitos económicos.

3.2 Diseño a utilizar

Para este trabajo de investigación se pretende utilizar el diseño no experimental, transeccional, descriptivo por las siguientes razones:

No Experimental, porque se analizará la realidad y se observara los fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para después analizarlos.

Transeccional, porque la investigación se centrará en analizar cuál es el nivel o estado de una o diversas variables en ese momento dado o bien cuál es la relación

entre un conjunto de variables en un punto en el tiempo. Su propósito es descubrir variables y analizar su influencia e interrelación en un momento dado.

Descriptivo, reseña rasgos, cualidades o atributos de la población objeto de estudio.

3.3 Universo, población, muestra y muestreo:

Universo: Está conformado por los trabajadores que laboran en las entidades del sector público de la ciudad de Lima.

Población: Está conformado por los trabajadores que laboran en las nueve (9) entidades del estado que cumplen la función de organismos reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima; y dentro de estas dieciocho (18) trabajadores que cumplen la función de auditor general y sub auditor que laboran en los Organismos de Control Institucional. Como se sabe el Órgano de Control Institucional (OCI) es el encargado de realizar los servicios de control simultáneo y posterior; así como los servicios relacionados, conforme al Plan Anual de Control y a las disposiciones aprobadas por la Contraloría General de la República (CGR). Se ubica en el mayor nivel jerárquico de la estructura orgánica.

Muestra: La muestra está conformada por el total de las dieciocho (18) personas que conforman la población accesible para este estudio (Hernández citado en Castro (2003), expresa que “si la población es menor a cincuenta (50) individuos, la población es igual a la muestra” P.69), y a las cuales se les realizará una encuesta para dar a conocer el tema a tratar en este proyecto de investigación.

Muestreo: Para este tipo de investigación el muestreo será Probabilístico. En esta técnica de muestreo, el investigador debe garantizar que cada individuo tenga las mismas oportunidades de ser seleccionado. La ventaja de utilizar una muestra aleatoria es la ausencia de sesgos de muestreo sistemáticos. Si la selección aleatoria se hace correctamente, la muestra será representativa de toda la población.

3.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos:

Técnicas: Para esta investigación se utilizará la técnica de la encuesta.

Instrumentos: Se utilizará el cuestionario como principal instrumento para desarrollar la técnica de la encuesta.

3.5 Procesamiento de datos

Se procederá a realizar una revisión minuciosa, de las encuestas debidamente contestadas por los funcionarios de las empresas, con el propósito de organizar los resultados obtenidos. Se realizará la tabulación de los datos de manera computarizada, para poder agilizar el proceso. Posteriormente, se realizará el análisis de los datos para presentar los resultados obtenidos, mediante la estadística descriptiva, con el fin de organizar y resumirlos, además, se utilizará el estadígrafo de porcentaje. Finalmente, la interpretación de los resultados, se realizará mediante una síntesis de los mismos.

CAPITULO IV

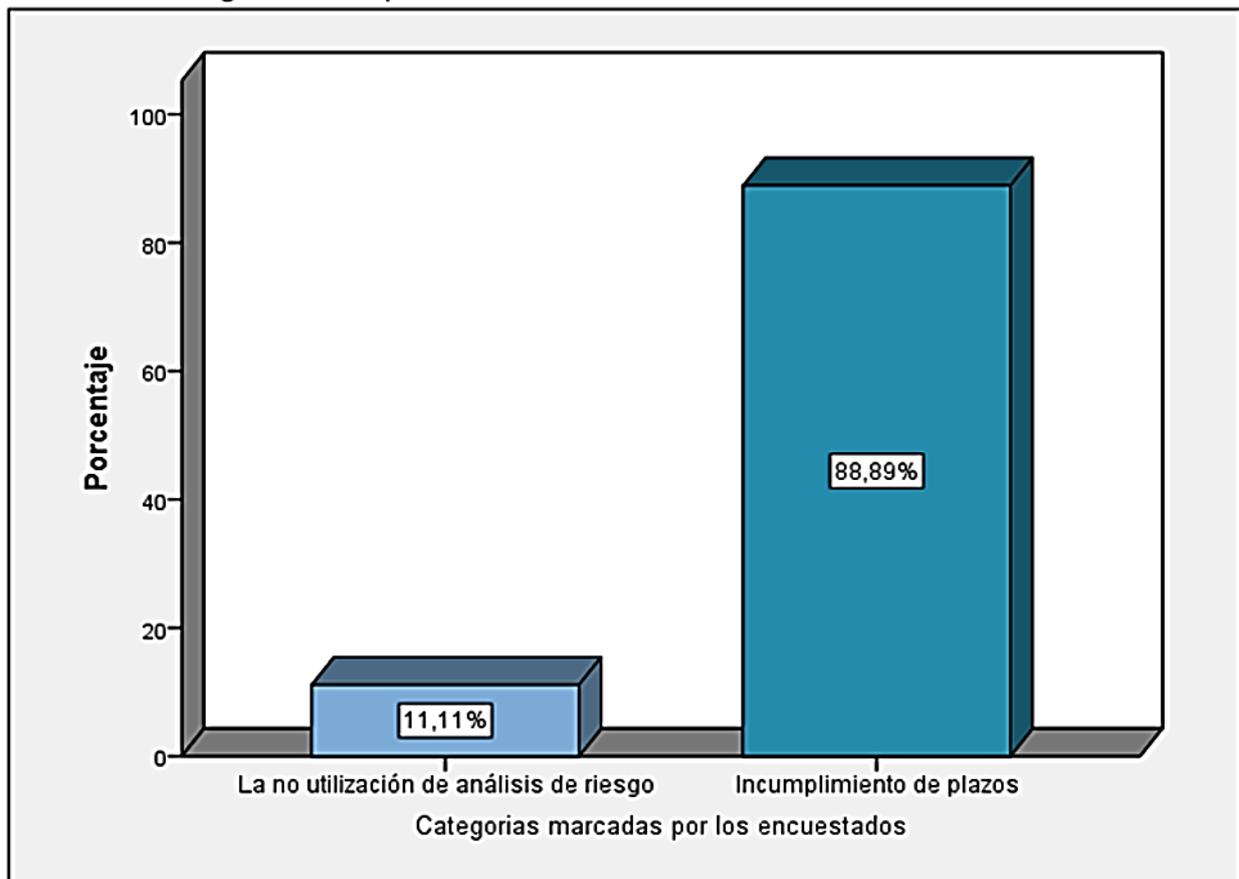
4. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1 Presentación de resultados descriptivos

A continuación muestro los resultados de la encuesta realizada a auditores y sub auditores que están a cargo de los Órganos de Control Institucional de las entidades supervisoras, reguladoras y recaudadoras en la ciudad de Lima; el objetivo de esta encuesta es evaluar aspectos sobre la auditoría general, conocer qué tipo de información existe sobre delitos económicos e identificar qué nivel de entrenamiento profesional tienen los encuestados sobre auditoría forense.

Gráfica N° 1 de la pregunta N° 1

¿Cuál es el problema más común al realizar una auditoría?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 1 de la pregunta N° 1

¿Cuál es el proble más común al realizar una auditoría?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido La no utilización de análisis de riesgo	2	11,11	11,11	11,11
Incumplimiento de plazos	16	88,89	88,89	100,00
Total	18	100,00	100,00	

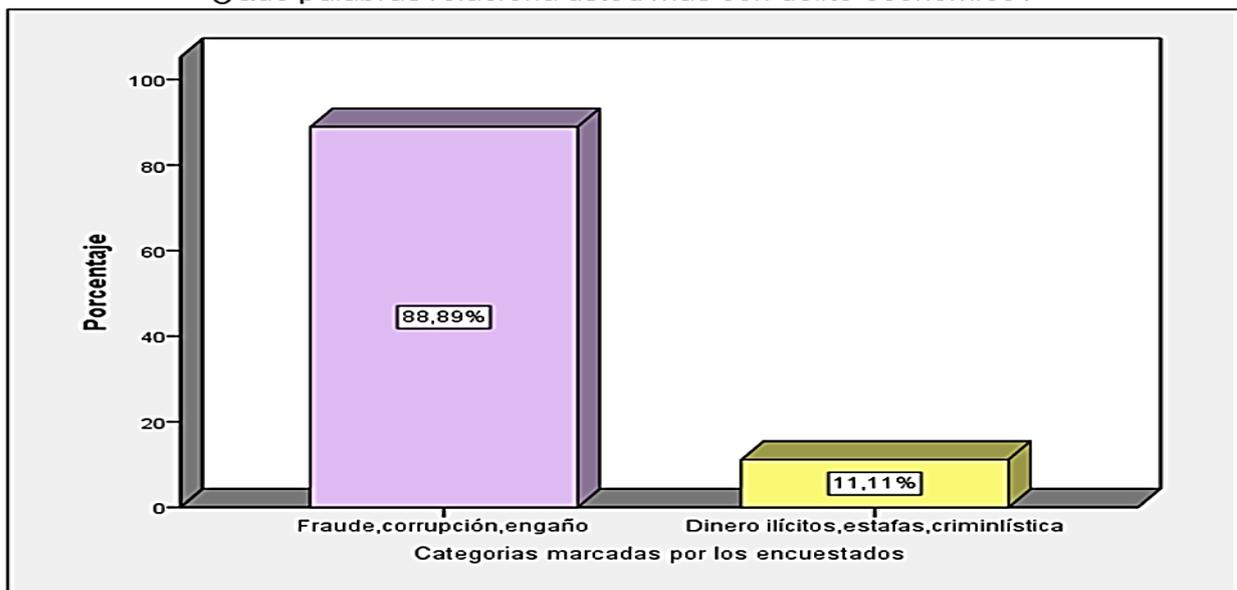
Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.1 Apreciaciones sobre auditoría general, delitos económicos, fraude y auditoría forense:

Interpretación: A la pregunta N° 1 Cuál es el problema más común al realizar una auditoría, el **88.89%** respondió que el incumplimiento de plazos es el problema más recurrente. El **11.11%** respondió la no utilización de análisis de riesgo. La mayoría de encuestados señalaban que el incumplimiento de plazos se daba tanto internamente a nivel de áreas de la empresa como externamente a nivel de proveedores, bancos, abogados etc.

Gráfica N° 2 de la pregunta N° 2

¿Qué palabras relaciona usted más con delito económico?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 2 de la pregunta N° 2

¿Qué palabras relaciona usted más con delito económico?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Fraude, corrupción, engaño	16	88,89	88,89	88,89
	Dinero ilícitos, estafas, criminalística	2	11,11	11,11	100,00
	Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

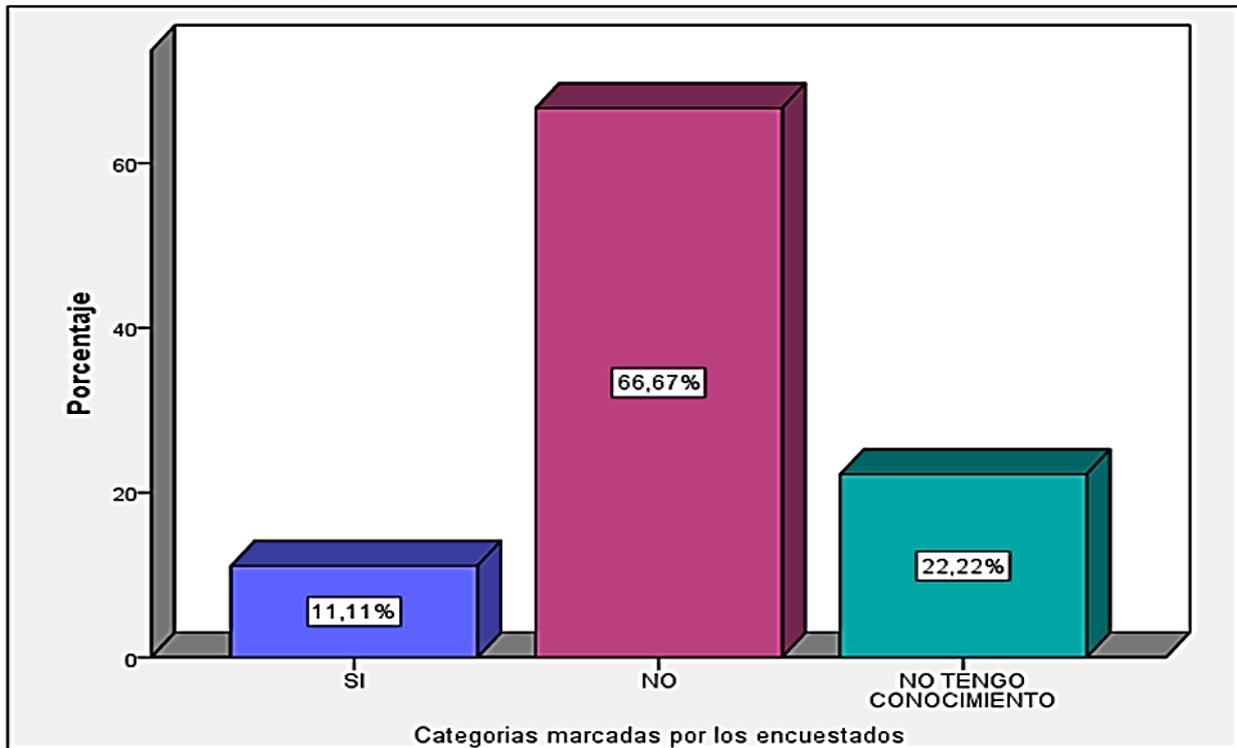
Interpretación: Con respecto a la pregunta N° 2 Qué palabras relaciona usted más con el delito económico, el **88.89%** respondió fraude, corrupción y engaño. Mientras que el **11.11%** respondió dineros ilícitos, estafas y criminalística. Debemos resaltar que la gran mayoría de encuestados relacionaban sus respuestas con los casos de corrupción acontecidos en el Perú y en América Latina. Muchos de ellos asociaban al fraude y a la corrupción como fenómenos que están en crecimiento y que son muy difíciles de controlar si no se tiene la voluntad y el compromiso tanto a nivel de directorio hablando de empresas; como también, al más alto nivel político hablando del gobierno del Perú.

También es importante señalar que solo dos personas relacionaban los delitos económicos con organizaciones criminales. Esta situación fue aclarada ya que una de las características principales de los delitos económicos es que no son violentos.

Por otro parte cabe mencionar que aún existe una menor conciencia en el Perú sobre los delitos económicos. Ello queda reflejado en la escasa frecuencia con la que se realizan evaluaciones integrales de riesgo o la casi nula disposición de acudir a autoridades policiales y judiciales para buscar una sanción a quienes han incurrido en el delito, por lo tanto, la aparentemente baja incidencia de estas se debe a que no son detectadas en su verdadera magnitud. Por lo tanto, se convierten en un riesgo latente que debería ser monitoreado.

Gráfica N° 3 de la pregunta N° 3

¿Su organización ha estado expuesto a casos de fraude?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 3 de la pregunta N° 3

¿Su organización ha estado expuesto a casos de fraude?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	SI	2	11,11	11,11	11,11
	NO	12	66,67	66,67	77,78
	NO TENGO CONOCIMIENTO	4	22,22	22,22	100,00
	Total	18	100,00	100,00	

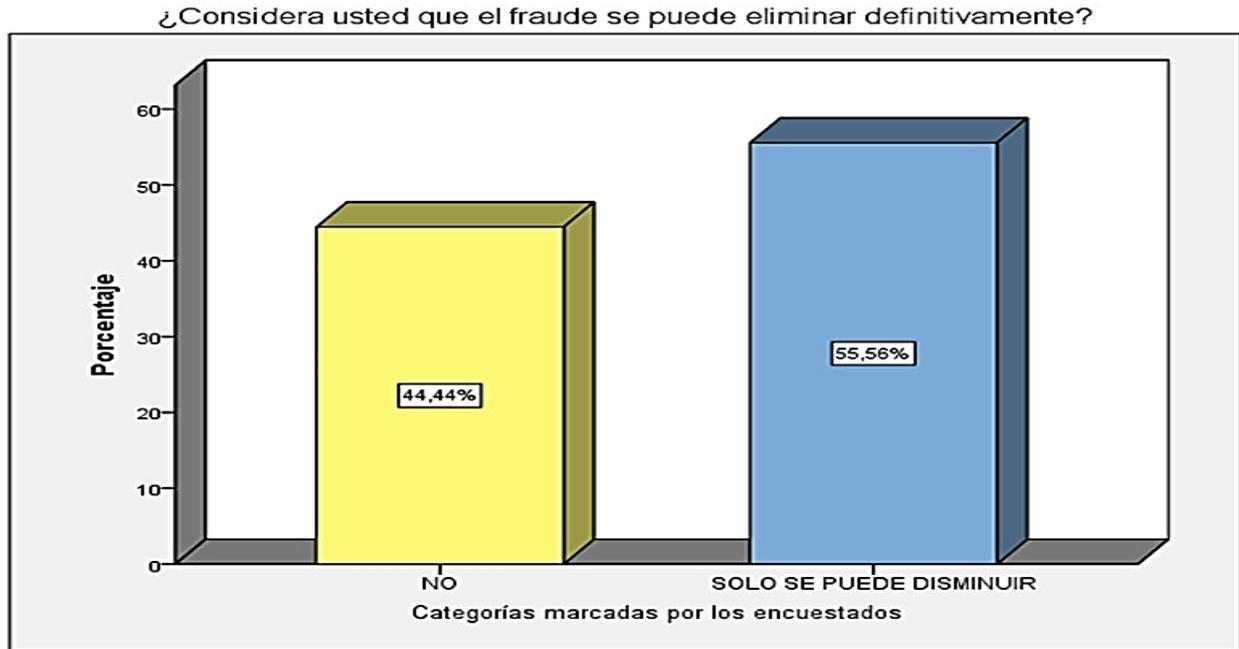
Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Interpretación: A la pregunta N° 3 Su organización ha estado expuesto a casos de fraude, el **66.67%** Respondió que no, el **22.22%** que no tenía conocimiento y el **11.11%** que sí.

Los encuestados que respondieron que sí, indicaban que los montos involucrados no fueron muy significativos y que por esta razón solo actuaron con separar a los

responsables; pero sin embargo se tomaron las acciones correctivas para que no se vuelva a repetir esas irregularidades. Los encuestados que respondieron que no, reconocían la fortaleza que tienen sus controles internos para prevenir esta clase de eventos; sin embargo, no podían descartar la posibilidad que ocurriera en cualquier momento.

Gráfica N° 4 de la pregunta N° 4



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 47 de la pregunta N° 4

¿Considera usted que el fraude se puede eliminar definitivamente?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido NO	8	44,44	44,44	44,44
SOLO SE PUEDE DISMINUIR	10	55,56	55,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

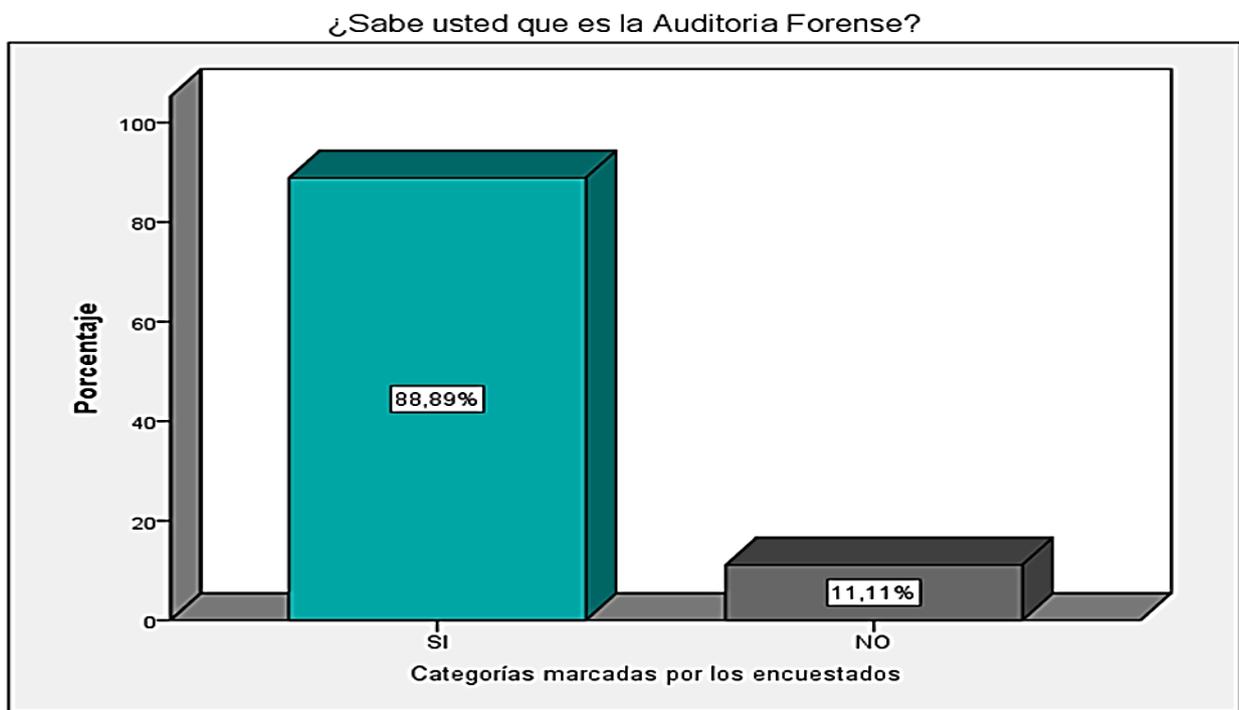
Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Interpretación: Con respecto a la pregunta N° 4 Considera usted que el fraude se puede eliminar definitivamente, el **55.56%** respondió que solo se puede disminuir y el **44.44%** respondió que no. La mayoría de encuestados indicó que la posibilidad

de la existencia de un fraude no puede ignorarse a pesar de los controles internos exigentes y que debe contemplarse como un riesgo que se debe gestionar en forma adecuada.

Al igual que sucede con otros riesgos empresariales o acontecimientos que pueden tener efectos perjudiciales, estos eventos se pueden claramente disminuir con sistemas de control sólidos, ejecutados en forma eficaz. Sin embargo, esto no impide la posibilidad que ocurra a corto, mediano o largo plazo.

Gráfica N° 5 de la pregunta N° 5



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 5 de la pregunta N° 5

¿Sabe usted que es la Auditoria Forense?

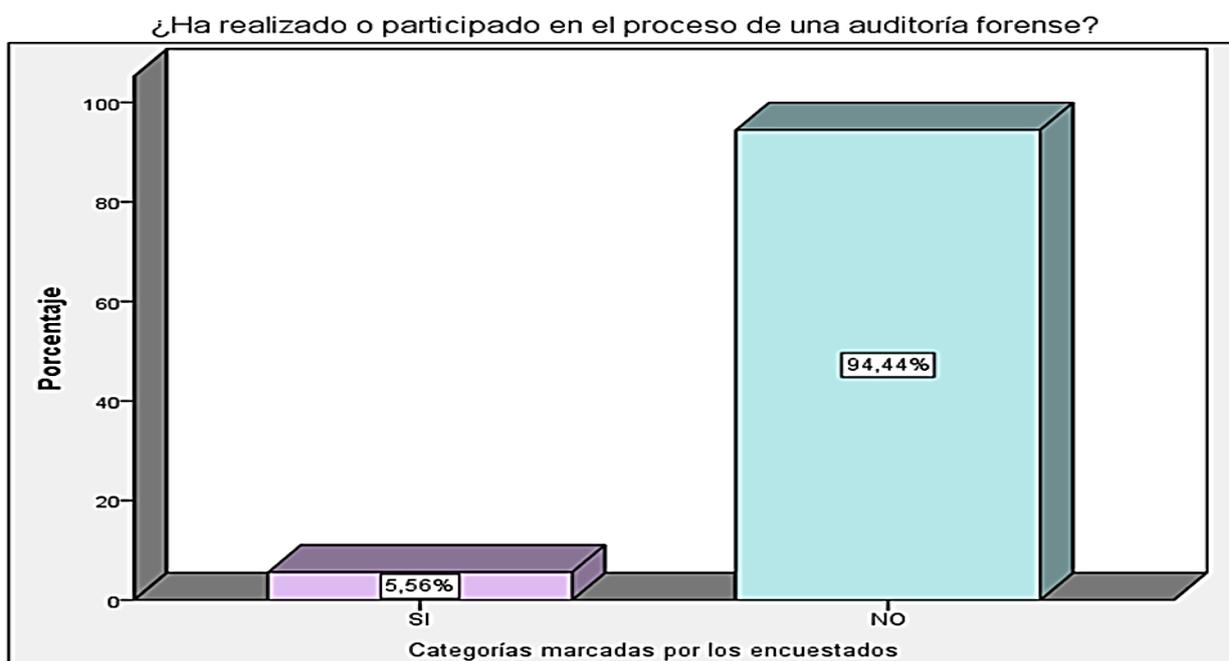
	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	16	88,89	88,89	88,89
NO	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Interpretación: A la pregunta N° 5 Sabe usted que es la auditoría forense, el **88.89%** respondió que sí y solo **11.11%** respondió que no. El total de encuestados conoce el termino en base a la resolución de contraloría N° 373-2015-CG y a la directiva N° 019-2015-CG/GPROD sobre auditoría forense.

La mayoría de encuestados entendían qué, si bien la auditoría forense es una especialidad nueva, también reconocían su importancia por las características tan particulares que ella tiene y que consideraban su desarrollo en el corto plazo basándose en los acontecimientos de corrupción que todos ya conocemos.

Gráfica N° 6 de la pregunta N° 6



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 6 de la pregunta N° 6

¿Ha realizado o participado en el proceso de una auditoría forense?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	1	5,56	5,56	5,56
NO	17	94,44	94,44	100,00
Total	18	100,00	100,00	

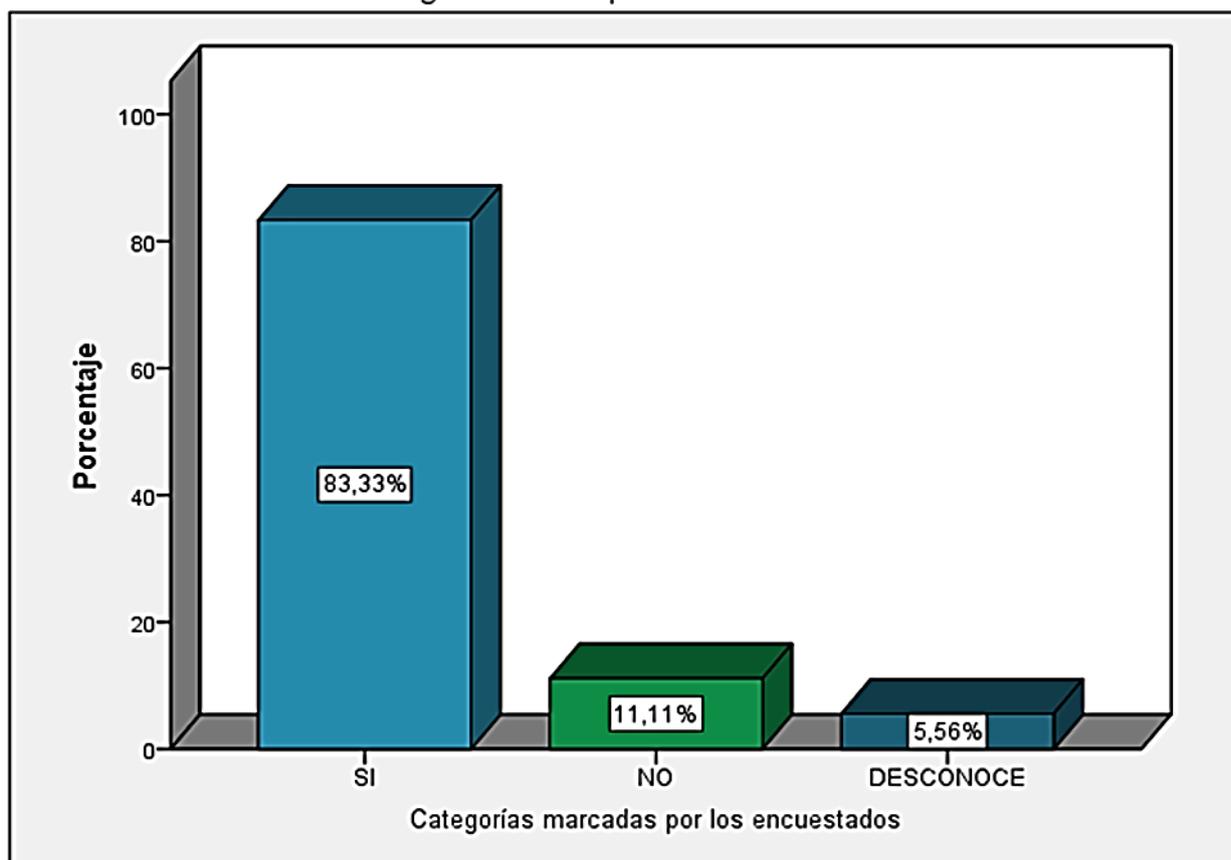
Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Interpretación: A la pregunta N° 6 Ha realizado o participado en el proceso de una auditoría forense, el **94.44%** respondió que no, y el **5.56%** respondió que sí.

De todos los encuestados solo uno ha participado en el proceso de una auditoría forense y es el señor Juan Alberto Villanueva Chang quien es el subgerente del área de planeamiento de auditoría en el Banco Central de Reserva del Perú. El señor Villanueva es un economista de nuestra alma mater que labora hace 39 años en el BCRP posee un post grado en análisis monetario en la Universidad Mayor de San Marcos, es especialista en análisis de riesgo, conferencista internacional y asesor de diferentes empresas y colaborador en varias páginas web como AUDITOOOL, NAHUNFRETT, entre otras.

Gráfica N° 7 de la pregunta N° 7

¿Considera usted que el análisis del control interno organizacional contribuye en la evaluación de riesgo durante el proceso de una auditoría forense?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 201

Tabla N° 7 de la pregunta N° 7

¿Considera usted que el análisis del control interno organizacional contribuye en la evaluación de riesgo durante el proceso de una auditoría forense?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	15	83,33	83,33	83,33
NO	2	11,11	11,11	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.2 Análisis del control interno organizacional:

Interpretación: A la pregunta N° 7 Considera usted que el análisis del control interno organizacional contribuye en la evaluación de riesgo durante el proceso de una auditoría forense, el **83.33%** respondió que sí, el **11.11%** respondió que no y el **5.56%** que desconoce.

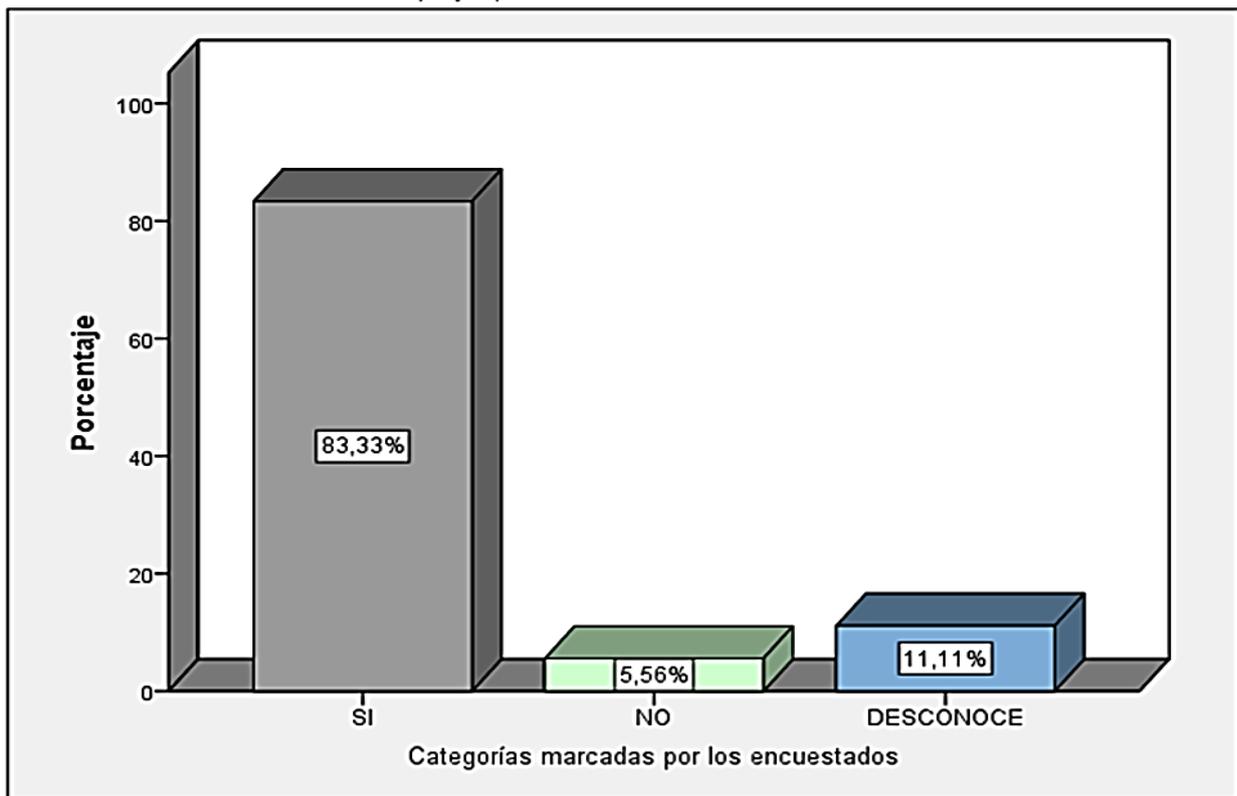
Debemos señalar que riesgo como tal, siempre ha existido en las empresas, cuando se inicia una actividad comercial o civil, en lo primero que se debe pensar es en la potencialidad positiva del negocio, mediante el estudio de las ventajas y desventajas que son los objetivos del emprendimiento de cualquier actividad y segundo en analizar qué personas van o vamos a ejecutarlas y sobre todo los posibles riesgos que involucra cualquier operación. Por lo anterior, la mayoría de encuestados consideraban muy importante plantear los controles internos a implementar con la finalidad de hacer un análisis para mitigarlos, compartirlos, aceptarlos o rechazarlos, sobretodo porque el riesgo más relevante y problemático para tratar es el riesgo de fraude.

Por lo general, las grandes empresas son las que invierten en los rubros de prevención y detección de fraudes, y las demás sólo aplican mecanismos correctivos, dado que aún prevalece la teoría de que “la prevención es costosa”.

El fraude puede ocurrir en cualquier organización; sin embargo, se hace más presente en empresas con pocos controles internos, con una serie de valores éticos dudosos y que, además, cuentan con personas no aptas en puestos clave.

Gráfica N° 8 de la pregunta N° 8

¿Considera usted que el sistema de control interno es una herramienta fundamental de apoyo para la auditoría forense?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 8 de la pregunta N° 8

¿Considera usted que el sistema de control interno es una herramienta fundamental de apoyo para la auditoría forense?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	15	83,33	83,33	83,33
NO	1	5,56	5,56	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

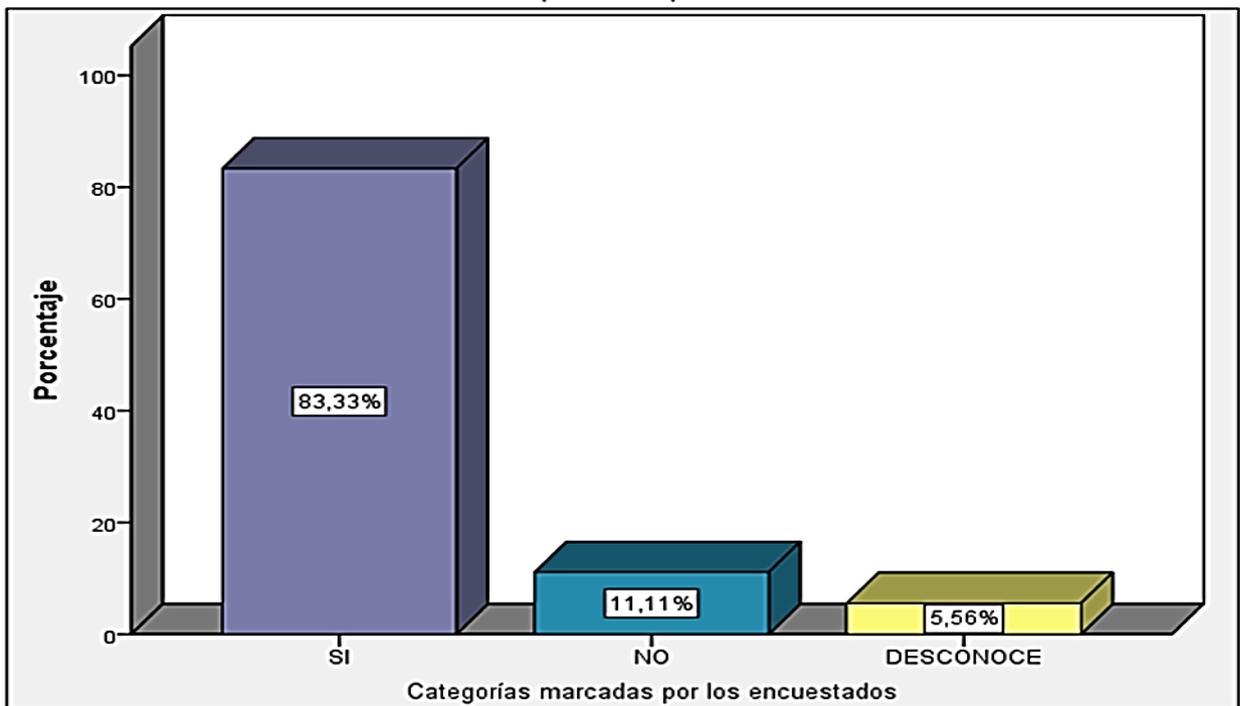
4.1.3 Sistema de control interno:

Interpretación: A la pregunta N° 8 Considera usted que el sistema de control interno es una herramienta fundamental de apoyo para la auditoría forense, el **83.33%** respondió que sí, el **11.11%** respondió que desconoce y el **5.56%** que no.

Los encuestados señalaban que uno de los objetivos del Control Interno en una organización es desarrollar una adecuada gestión de mitigación de riesgos, la cual, si es ejecutada adecuadamente, facilitaría la investigación que pueda ser desarrollada a través de una auditoría forense, ya que estas investigaciones se basan fundamentalmente en los trabajos elaborados durante la ejecución de los procesos implementados a través de los modelos de control interno.

Gráfica N° 9 de la pregunta N° 9

¿Cree usted que la política de gestión de riesgos contribuye en la prevención del fraude o corrupción corporativa?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 9 de la pregunta N° 9

¿Cree usted que la política de gestión de riesgos contribuye en la prevención del fraude o corrupción corporativa?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	15	83,33	83,33	83,33
NO	2	11,11	11,11	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.4 Políticas de gestión de riesgos:

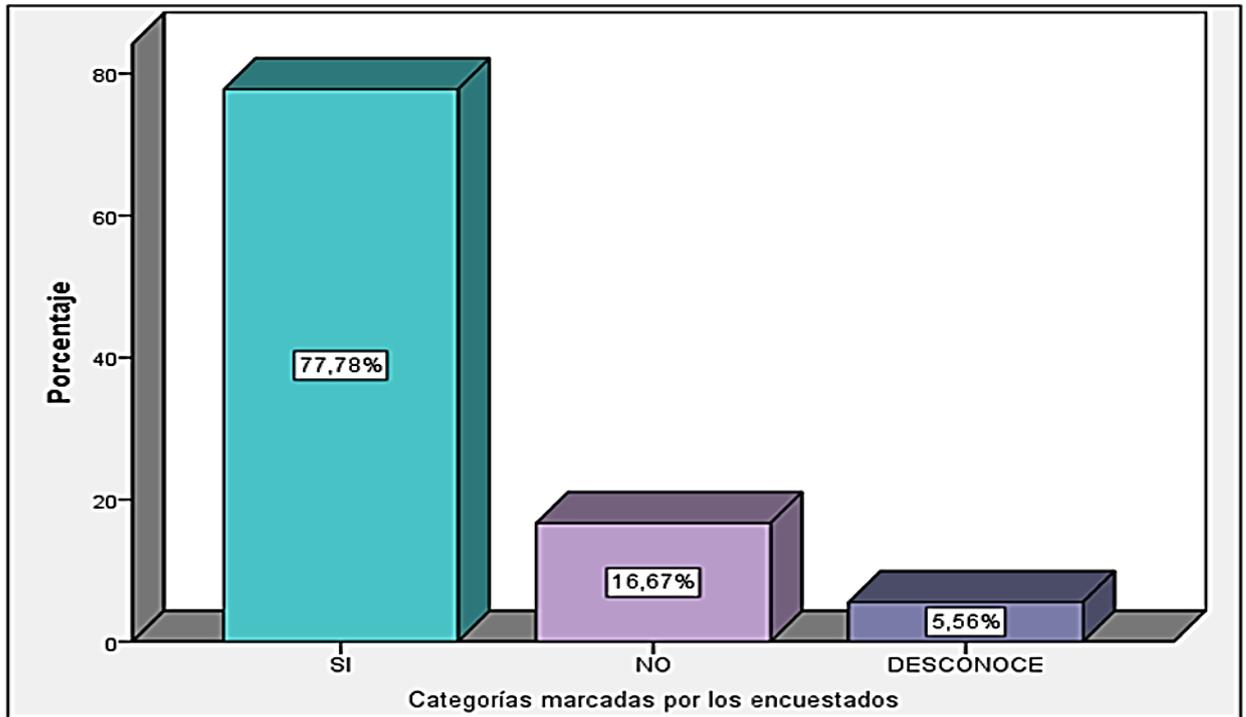
Interpretación: A la pregunta N° 9 Cree usted que la política de gestión de riesgos contribuye en la prevención del fraude o corrupción corporativa, el **83.33%** respondió que sí, el **11.11%** respondió que no y el **5.56%** que desconoce.

Cabe resaltar que la mayoría de encuestados reconocían que el objetivo principal de una política de gestión de riesgo es establecer los parámetros generales de actuación que deben ser seguidos por todos los empleados, administradores, accionistas, directores y terceros asociados a las entidades, con el fin de minimizar la materialización de situaciones asociadas a los riesgos de fraude, soborno y corrupción.

La mayoría de las organizaciones tienen políticas y procedimientos de gestión de riesgo de fraude, pero pocas han desarrollado un documento único que incluya todas estas actividades y que constituya una guía documental útil a la hora de comunicar y evaluar sus procesos, es decir, un agregado de políticas y procedimientos que denominamos programa de gestión del riesgo de fraude.

Gráfica N° 10 de la pregunta N° 10

¿Cree usted que las herramientas de gestión de riesgos permiten al auditor forense reunir pruebas suficientes para detectar el hecho potencialmente delictivo?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 10 de la pregunta N° 10

¿Cree usted que las herramientas de gestión de riesgos permiten al auditor forense reunir pruebas suficientes para detectar el hecho potencialmente delictivo?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	14	77,78	77,78	77,78
NO	3	16,67	16,67	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.5 Herramientas de gestión de riesgos:

Interpretación: A la pregunta N° 10 Cree usted que las herramientas de gestión de riesgos permiten al auditor forense reunir pruebas suficientes para detectar el hecho

potencialmente delictivo, el **77.78%** respondió que sí, el **16.67%** respondió que no y el **5.56%** que desconoce.

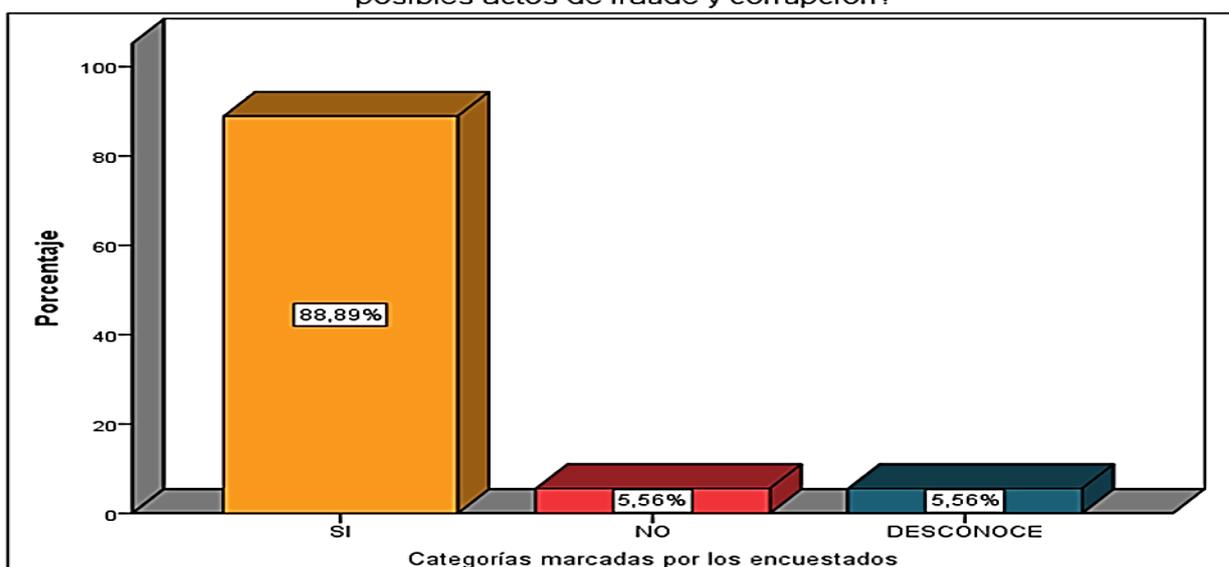
En la actualidad, aún existe una alta probabilidad de evitar fraudes en las empresas. Para ello, es importante generar un entorno adecuado bajo normas de control interno, el cual pueda facilitar no sólo la evidencia de cumplimiento, sino que sirva también como una herramienta de prevención de fraude, y sea vigilando de forma constante por parte del departamento de Auditoría Interna.

Dado que la aplicación de normas adecuadas para el control interno aumenta las probabilidades de evitar fraudes dentro de las organizaciones, es importante contemplar que estas regulaciones no solo deben facilitar la evidencia de cumplimiento, sino también deben ser usadas como herramienta de prevención.

En este sentido, es común encontrarse con escenarios donde el fraude ha impactado negativamente la imagen y posición de los auditores internos dentro de la organización. Por esta razón, los Comités de Auditoría deben aprender a crear mecanismos de prevención y anticipar riesgos a raíz de estos escenarios; de manera que se conviertan en asesores de confianza que ofrecen un valor agregado tangible a las organizaciones.

Gráfica N° 11 de la pregunta N° 11

¿Considera usted que el plan de auditoría forense contribuye con la identificación de posibles actos de fraude y corrupción?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 11 de la pregunta N° 11

¿Considera usted que el plan de auditoría forense contribuye con la identificación de posibles actos de fraude y corrupción?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	16	88,89	88,89	88,89
NO	1	5,56	5,56	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

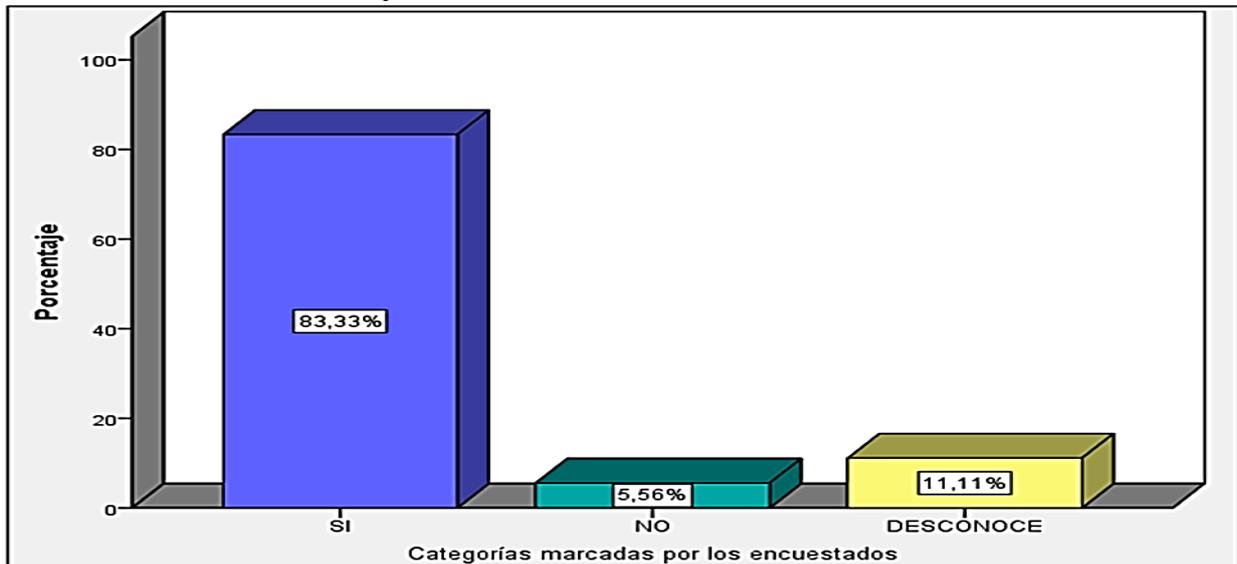
4.1.6 Plan de auditoría:

Interpretación: A la pregunta N° 11 Considera usted que el plan de auditoría forense contribuye con la identificación de posibles actos de fraude y corrupción, el **88.89 %** respondió que sí, el **5.56 %** respondió que no y el **5.56%** que desconoce.

Debemos indicar que en la fase de planeación 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 entre otros aspectos detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude, obtener indicadores de fraude (inicial o adicional) y, realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.

Gráfica N° 12 de la pregunta N° 12

¿Considera usted que la evidencia de auditoría forense se constituye en prueba cuando la justicia la considera válida como tal?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 12 de la pregunta N° 12

¿Considera usted que la evidencia de auditoría forense se constituye en prueba cuando la justicia la considera válida como tal?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	15	83,33	83,33	83,33
NO	1	5,56	5,56	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

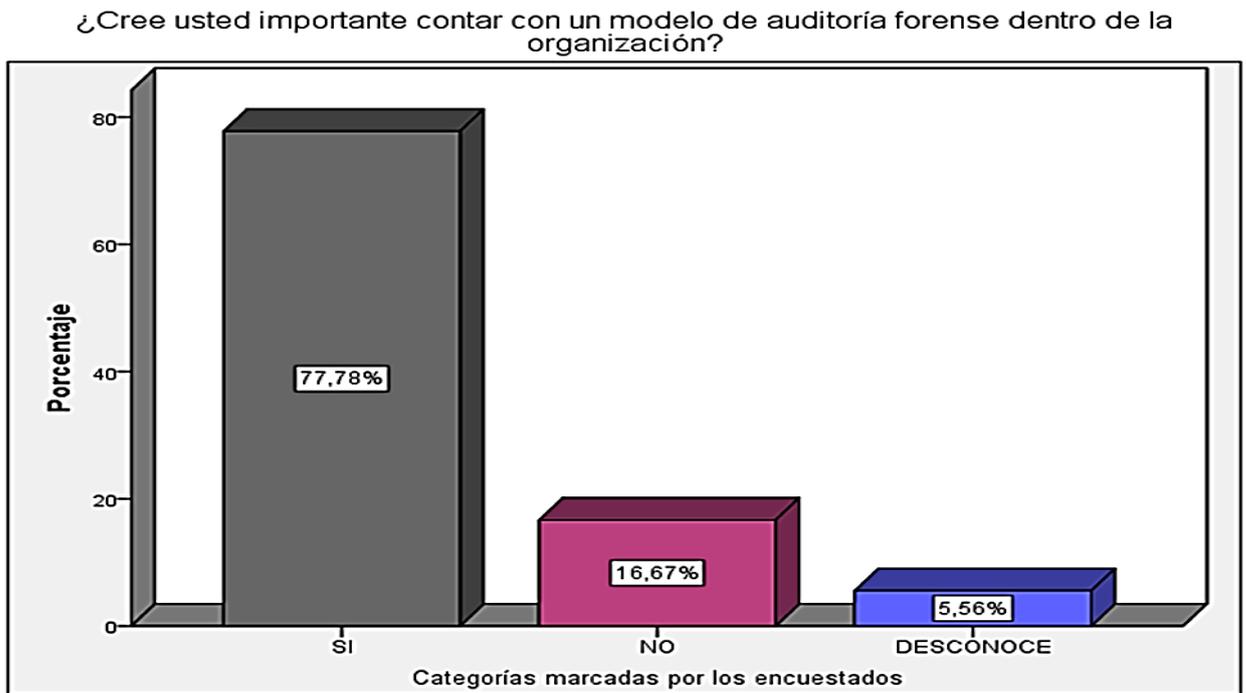
4.1.7 Evidencia en auditoría forense:

Interpretación: A la pregunta N° 12 Considera usted que la evidencia de auditoría forense se constituye en prueba cuando la justicia la considera válida como tal, el **83.33 %** respondió que sí, el **11.11 %** respondió que desconoce y el **5.56%** que no.

Es fundamental diferenciar entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal. En el caso de que ciertos resultados de la auditoría ameriten el inicio de procesos de

responsabilidad fiscal, penal o disciplinaria, la evidencia que se presenta en tal circunstancia estará sujeta a las disposiciones referentes al material probatorio.

Gráfica N° 13 de la pregunta N° 13



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 13 de la pregunta N° 13

¿Cree usted importante contar con un modelo de auditoría forense dentro de la organización?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	14	77,78	77,78	77,78
NO	3	16,67	16,67	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

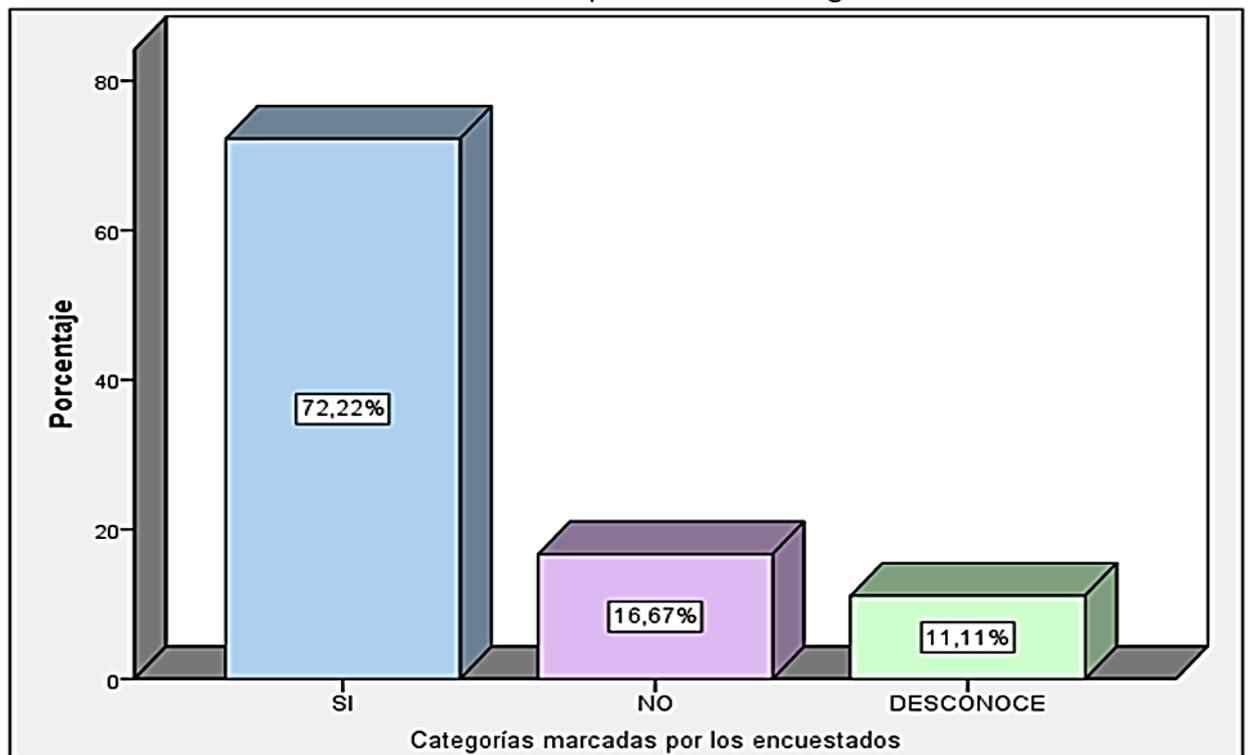
4.1.8 Modelo de auditoría forense:

Interpretación: A la pregunta N° 13 Cree usted importante contar con un modelo de auditoría forense dentro de la organización, el **77.78 %** respondió que sí, el **16.67%** respondió que no y el **5.56 %** que desconoce.

La mayoría de los encuestados consideran que contar con un modelo de auditoría forense dentro de los organismos de control permitirá la prevención oportuna y realizar un verdadero seguimiento a los indicios de fraude o de la materialización de un delito, logrando así desarrollar las acciones preventivas y correctivas que garanticen a la entidad subsanar los daños que surgieron del posible fraude o del delito ya ejecutado.

Gráfica N° 14 de la pregunta N° 14

¿Cree usted que el alcance de la auditoría forense contribuye con análisis prácticos para la detección de comportamientos irregulares?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 14 de la pregunta N° 14

¿Cree usted que el alcance de la auditoría forense contribuye con análisis prácticos para la detección de comportamientos irregulares?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	13	72,22	72,22	72,22
NO	3	16,67	16,67	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

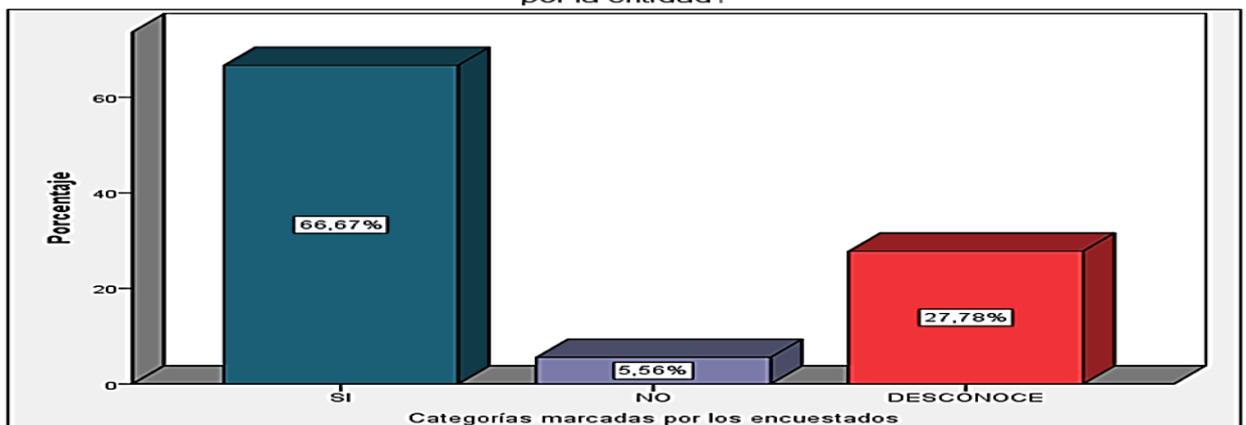
4.1.9 Alcance de la auditoría forense:

Interpretación: A la pregunta N° 14 Cree usted que el alcance de la auditoría forense contribuye con análisis prácticos para la detección de comportamientos irregulares, el **72.22 %** respondió que sí, el **16.67%** respondió que no y el **11.11 %** que desconoce.

Los auditores forenses aportan sus conocimientos y aptitudes en un sin número de investigaciones y pueden hacerlo en múltiples entidades, tal como lo hacen los auditores de ciclo regular, estos aportan un tipo de análisis práctico que detecta comportamientos irregulares que suelen pasar desapercibidos para los auditores tradicionales, por eso de la importancia de este tipo de auditoría.

Gráfica N° 15 de la pregunta N° 15

¿Considera usted importante integrar la cultura organizacional con los objetivos trazados por la entidad?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 15 de la pregunta N° 15

¿Considera usted importante integrar la cultura organizacional con los objetivos trazados por la entidad?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	12	66,67	66,67	66,67
NO	1	5,56	5,56	72,22
DESCONOCE	5	27,78	27,78	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.10 Características u objetivos trazados por la entidad:

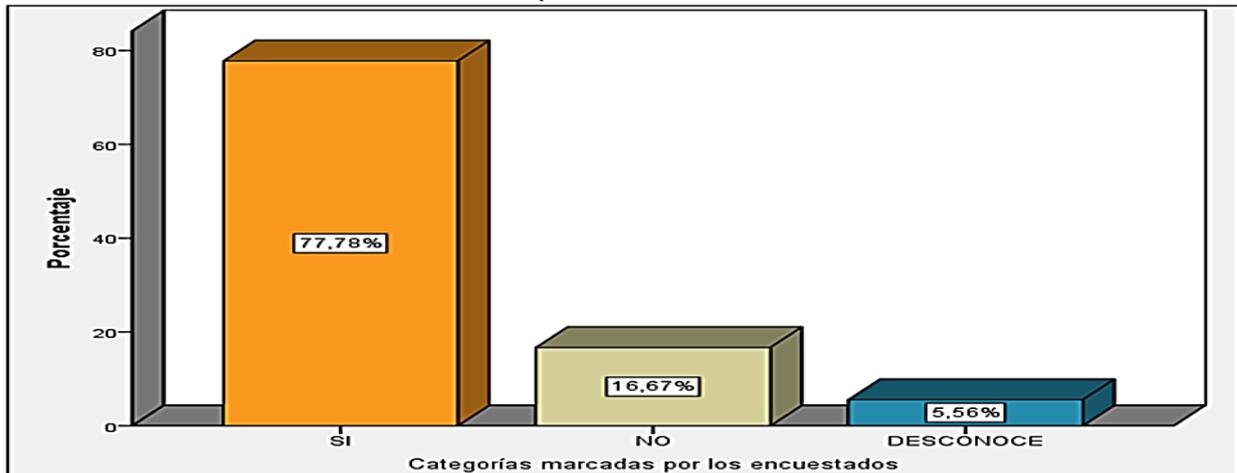
Interpretación: A la pregunta N° 15 Considera usted importante integrar la cultura organizacional con los objetivos trazados por la entidad, el **66.67 %** respondió que sí, el **27.78%** respondió que desconoce y el **5.56 %** respondió que no.

El desarrollo de la cultura organizacional es un esfuerzo que debe ser asumido por la gerencia de las empresas, involucrando todos los recursos humanos de la organización lo que le permitirá lograr los objetivos y metas.

La finalidad principal de un programa de desarrollo organizacional es que la organización aprenda como sistema y pueda tener algo que la haga diferente en la forma de hacer las cosas, es decir un sello distintivo de hacer las cosas con excelencia, lo cual le permite tener un mejoramiento continuo, efectividad en los procesos realizados y responder de manera positiva a los cambios constante del entorno altamente competitivo.

Gráfica N° 16 de la pregunta N° 16

¿Considera usted que los delitos económicos pueden disminuir con la aplicación de acciones preventivas forenses?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 16 de la pregunta N° 16

¿Considera usted que los delitos económicos pueden disminuir con la aplicación de acciones preventivas forenses?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	14	77,78	77,78	77,78
NO	3	16,67	16,67	94,44
DESCONOCE	1	5,56	5,56	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.11 Delitos económicos:

Interpretación: A la pregunta N° 16 Considera usted que los delitos económicos pueden disminuir con la aplicación de acciones preventivas forenses, el **77.78 %** respondió que sí, el **16.67 %** respondió que no y el **5.56 %** respondió que desconoce.

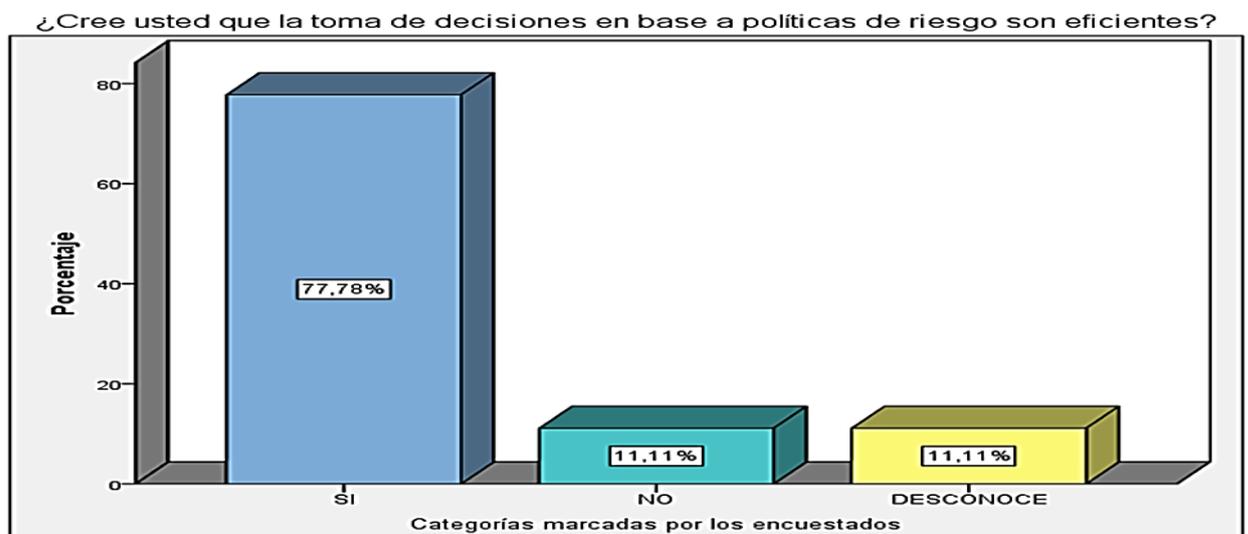
La auditoría Forense a nivel preventivo se enfoca en el análisis e implementación de esquemas que permitan a las compañías prepararse para disuadir y detectar inconsistencias, errores, desviaciones, incumplimientos y violaciones a los procesos, políticas, normatividad legal y contractual y/o reglamentaria que pueda

generar acciones de fraude o corrupción dentro de la compañía y/o partes relacionadas.

Esta herramienta preventiva es de mucha importancia, pues el fraude y los demás actos que afectan el patrimonio de la entidad constituyen una fuerte pérdida económica, lo cual es especialmente significativo para cualquier tipo de empresas. Hoy la Auditoría Forense como herramienta de prevención no solo reduce este tipo de actividades ilícitas mediante el fortalecimiento de los controles internos, sino que además mejora las condiciones de trabajo, el rendimiento y la competitividad de la empresa.

Es necesario revisar permanentemente los procedimientos y controles establecidos, para combatir los nuevos mecanismos de defraudación al interior de la entidad. También es conveniente establecer un código de conducta entre los miembros de la organización para fortalecer estas acciones preventivas.

Gráfica N° 17 de la pregunta N° 17



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 17 de la pregunta N° 17

¿Cree usted que la toma de decisiones en base a políticas de riesgo son eficientes?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	14	77,78	77,78	77,78
NO	2	11,11	11,11	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

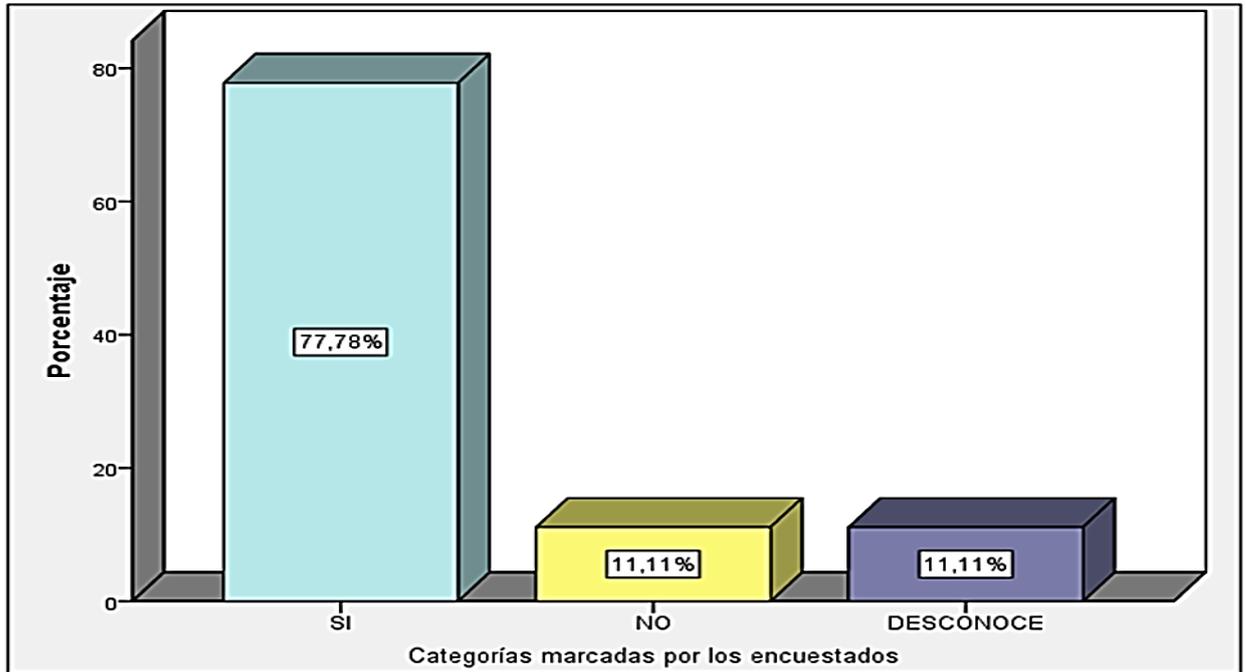
4.1.12 Toma de decisiones:

Interpretación: A la pregunta N° 17 Cree usted que las toma de decisiones en base a políticas de riesgos son eficientes, el **77.78 %** respondió que sí, el **11.11 %** respondió que no y el **11.11 %** respondió que desconoce.

El objetivo de una cultura de riesgos, es asegurar que todos aquellos que toman decisiones en la compañía entienden y se comporten teniendo en cuenta la importancia de identificar y medir los riesgos en las actividades actuales y potenciales de la empresa, de comunicarlos y de tomar las decisiones con base en evaluaciones que tengan en cuenta el riesgo y el retorno. Una compañía que desea tener una cultura de riesgos, debe promover comportamientos tales como la integridad, la transparencia, la honestidad, entre otros. Cultura significa comportamiento. Los procesos deben ser definidos para promover los comportamientos deseados, lo primero es identificar y promover comportamientos íntegros y éticos, y a continuación, crear políticas y procesos de obligatorio cumplimiento para la identificación, medición, control y monitoreo de los riesgos.

Gráfica N° 18 de la pregunta N° 18

¿Cree usted que la detección de fraudes y posibles actos de corrupción es producto de crear un entorno empresarial seguro?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 18 de la pregunta N° 18

¿Cree usted que la detección de fraudes y posibles actos de corrupción es producto de crear un entorno empresarial seguro?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	14	77,78	77,78	77,78
NO	2	11,11	11,11	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

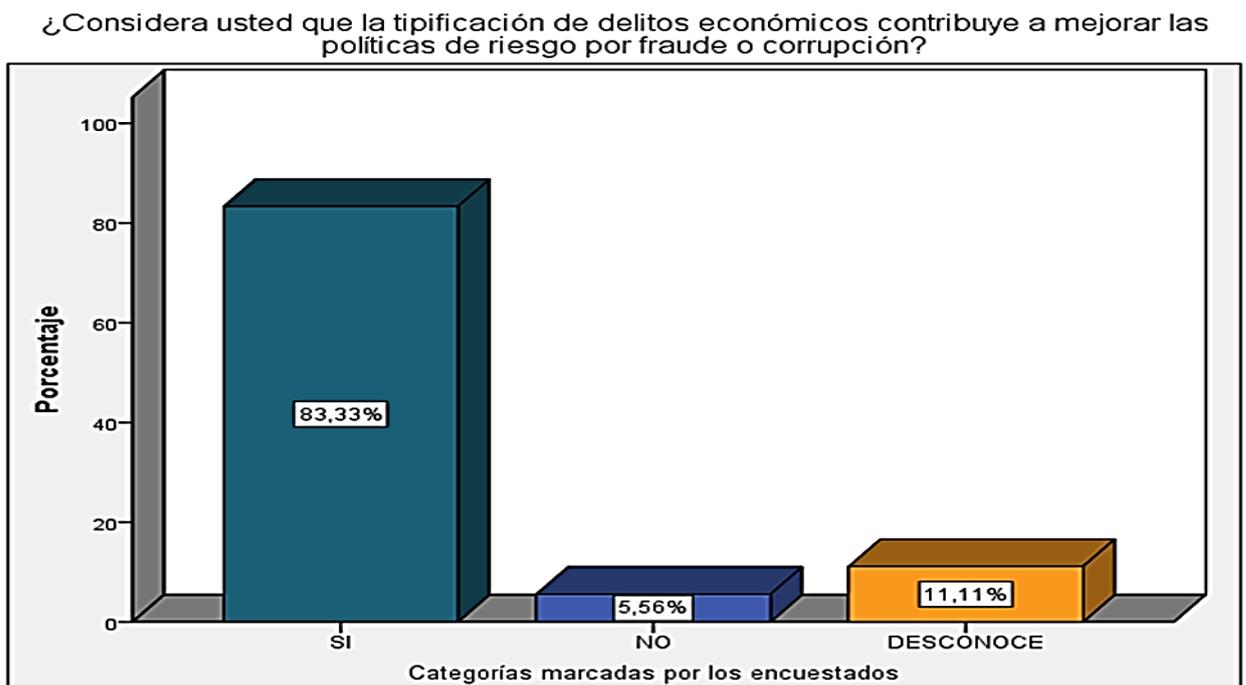
Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.13 Detección de fraudes:

Interpretación: A la pregunta N° 18 Cree usted que la detección de fraudes y posibles actos de corrupción es producto de crear un entorno empresarial seguro, el **77.78 %** respondió que sí, el **11.11 %** respondió que no y el **11.11 %** respondió que desconoce.

Las organizaciones están cada vez más sujetas a exigencias de cumplimiento internacional relativas a la comisión de delitos, corrupción y soborno y, por tanto, implementando programas de cumplimiento normativo. Éstos, deben definir el sistema de principios, valores, reglas de actuación y comportamientos que deben regular la actividad de la empresa. Este sistema debe ser aceptado, comunicado, supervisado, actualizado y adaptado con regularidad, según sea necesario, para asegurar la eficacia continua de los controles internos, medidas y políticas de la organización. Todo ello permite no sólo facilitar al mercado información acerca de los mecanismos específicos que la entidad ha habilitado para mantener un ambiente de control interno que propicie la generación de información financiera completa, fiable y oportuna, sino prevenir o atenuar la comisión de conductas irregulares y propiciar las vías para detectarlas.

Gráfica N°19 de la pregunta N° 19



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 19 de la pregunta N° 19

¿Considera usted que la tipificación de delitos económicos contribuye a mejorar las políticas de riesgo por fraude o corrupción?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	15	83,33	83,33	83,33
NO	1	5,56	5,56	88,89
DESCONOCE	2	11,11	11,11	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.14 Tipificación de los delitos económicos:

Interpretación: A la pregunta N° 19 Considera usted que la tipificación de delitos económicos contribuye a mejorar las políticas de riesgo por fraude o corrupción, el **83.33 %** respondió que sí, el **11.11 %** respondió que desconoce y el **5.56 %** respondió que no.

Es importante mencionar que La configuración social de lo que es delito y a quiénes consideramos responsables para imponerles penas, como el castigo mayor de la sociedad, no pasa solamente por las tipificaciones penales, detrás de ellas existen una serie de variables sociales, como valores, creencias, estereotipos, formas de reaccionar frente a los comportamientos desviados. Así, aunque unas normas tipifiquen determinadas conductas como delito, a veces existen fuerzas sociales que las reducen a la inaplicabilidad.

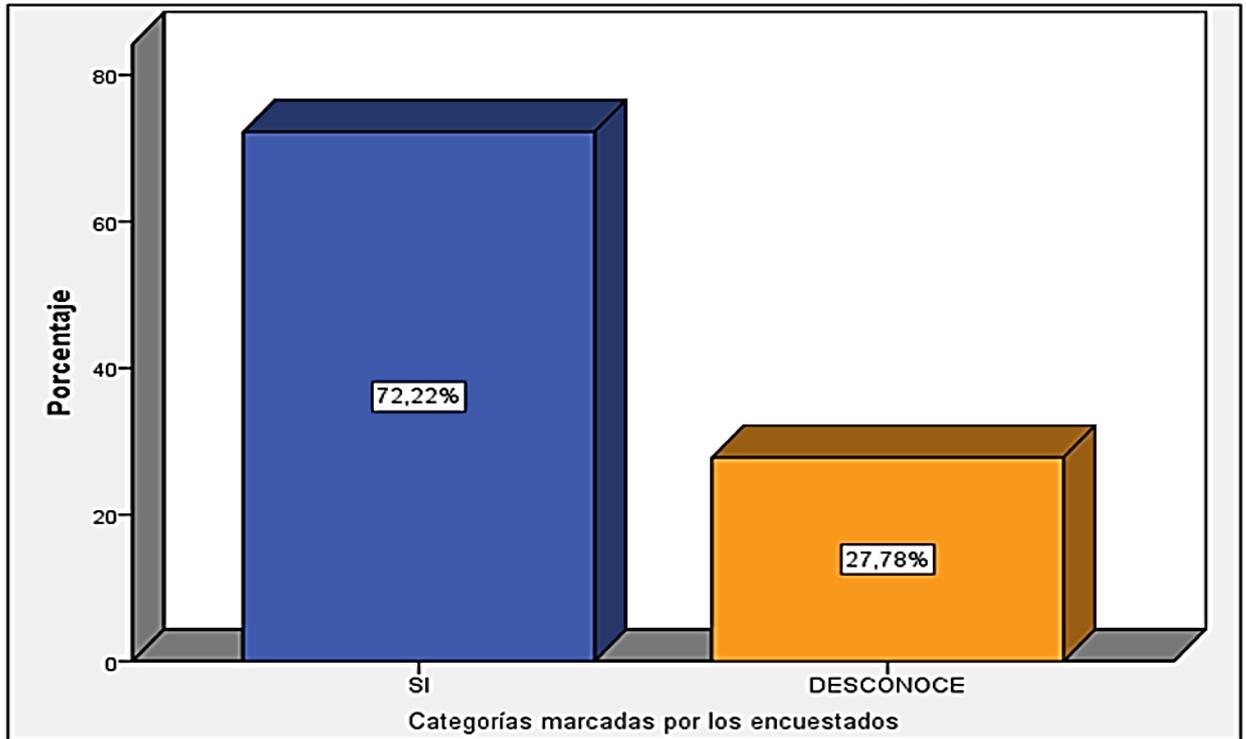
Esta cuestión es extremadamente importante para la persecución penal de la delincuencia económica que tratamos, dado que dice de la legitimidad social del propio delito de cuello blanco y, por consiguiente, de la deslegitimación del Derecho Penal cuando no es capaz de prevenir los comportamientos.

No extraña pues, que en estas formas de criminalidad que tratamos exista una gran cifra negra, que muchos casos no lleguen a perseguirse penalmente y aunque se persigan no concluyen en condenas, y si se condena, no se imponen penas de cárcel. Si observamos la cantidad de delincuencia económica que aparece en los

medios y los tipos de delitos de los sujetos que llegan a la cárcel, podemos verificar que la realidad de la persecución penal de estos delitos es bastante selectiva.

Gráfica N° 20 de la pregunta N° 20

¿Considera usted que la prevención del fraude financiero puede ser llevado a cabo bajo programas éticos que involucren, empleados, clientes y proveedores?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 20 de la pregunta N° 20

¿Considera usted que la prevención del fraude financiero puede ser llevado a cabo bajo programas éticos que involucren, empleados, clientes y proveedores?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido SI	13	72,22	72,22	72,22
DESCONOCE	5	27,78	27,78	100,00
Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.15 Prevención del fraude financiero:

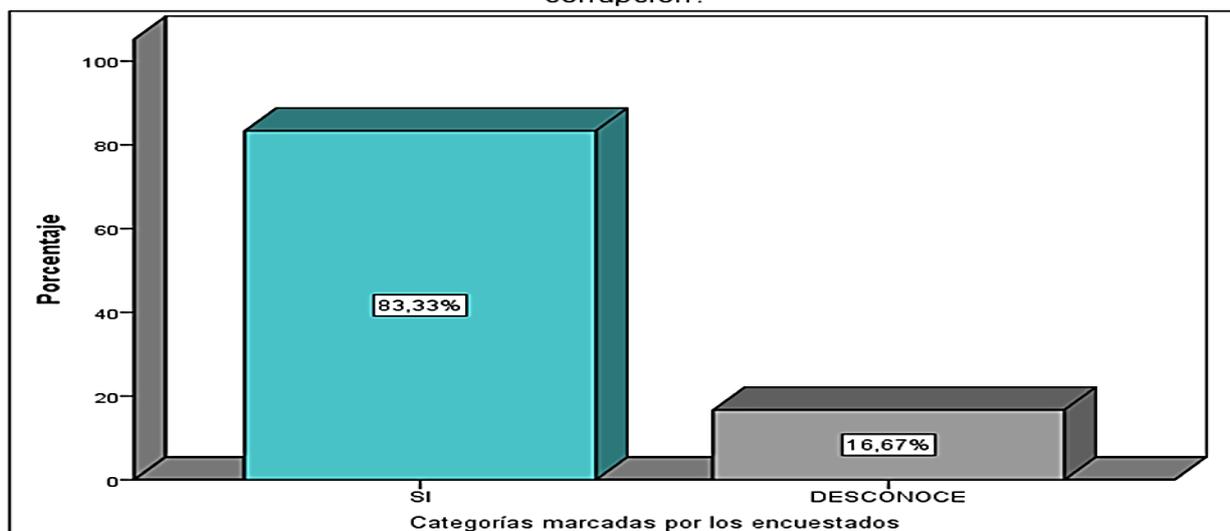
Interpretación: A la pregunta N° 20 Considera usted que la prevención del fraude financiero puede ser llevado a cabo bajo programas éticos que involucren, empleados, clientes y proveedores, el **72.22 %** respondió que sí, el **27.78 %** respondió que desconoce.

La alta dirección debe asegurar que las prácticas de gobierno marcan las pautas para la adecuada gestión del riesgo de fraude. Además, deben implementar programas que fomenten un comportamiento ético y que incluyan tanto procesos relativos a empleados, clientes, proveedores y otras terceras partes, como procesos que especifiquen a quién reportar en los casos en los que no se cumplan los estándares.

Un programa eficaz sobre ética en los negocios es la base para prevenir y detectar actos fraudulentos y criminales. En la medida en que una organización fortalece los sistemas de prevención y detección de fraude, mayor es la probabilidad de evitarlo y, en su caso, identificar y detectar su existencia. Una organización que fomenta el tratamiento ético con sus empleados, clientes, proveedores y otras terceras partes, consigue ser tratada de la misma forma.

Gráfica N° 21 de la pregunta N° 21

¿Cree usted que la auditoría forense sea una herramienta para combatir el fraude y la corrupción?



Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 21 de la pregunta N° 21

¿Cree usted que la auditoría forense sea una herramienta para combatir el fraude y la corrupción?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	SI	15	83,33	83,33	83,33
	DESCONOCE	3	16,67	16,67	100,00
	Total	18	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

4.1.16 Combatir el fraude y corrupción financiera:

Interpretación: A la pregunta N° 21 Cree usted que la auditoría forense sea una herramienta para combatir el fraude y la corrupción, el **83.33 %** respondió que sí, el **16.67 %** respondió que desconoce.

Debemos señalar que el estudio, análisis e investigación del fraude y los delitos financieros se hacen en base a procedimientos técnicos y rigurosos procedimientos judiciales para recolectar y proteger las evidencias. Dichas evidencias se pueden convertir posteriormente en pruebas dentro de un proceso penal. Esta disciplina profesional especializada que recolecta, analiza y presenta información contable, tributaria, financiera o legal, relacionada con la posible comisión de un delito, para tomar una decisión administrativa o judicial se conoce como auditoría forense.

La detección e investigación de fraudes y delitos financieros, también conocidos como delitos de cuello blanco, se realizan a través de los servicios profesionales forenses o auditorías forenses. A su vez, muchas decisiones judiciales se basan en los resultados técnicos y pruebas financieras periciales que son el resultado de dichos análisis forenses especializados. La auditoría forense sirve para detectar, cuantificar o documentar dichos casos. Por lo tanto, es indispensable desarrollar o fortalecer la formación profesional del contador público en la recolección y análisis de evidencias testimoniales, documentales, físicas y documentales digitales para casos de fraude por corrupción pública y privada, malversación de activos, fraude financiero, ciberdelito y delitos financieros, entre ellos el lavado de activos y la financiación del terrorismo

4.2 Presentación de los resultados estadísticos

En esta sección, primeramente, realizaremos la validación de los instrumentos, posteriormente, procederemos a contrastar las hipótesis planteadas en esta investigación.

4.3 Validación del Instrumento

El instrumento con variables de escala multinomial, fue dicotomizado para la obtención de la fiabilidad del instrumento; por tanto, el análisis de fiabilidad del instrumento se realizó con el estadístico KR-20, el cual podemos encontrar en el Software Estadístico IBM SPSS.

Así se obtuvo la validación del instrumento “Encuesta de campo para entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima” utilizado en la investigación; por tanto, se tiene el Nivel de Fiabilidad de con el siguiente resultado:

Tabla N° 22 Nivel de Fiabilidad

Estadístico	KR20	N° de elementos
Encuesta de campo para entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima	0,875	21

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Siendo que, la validez del instrumento se refiere al grado en que el instrumento mide aquello que pretende medir; teniendo que el KR-20 del Instrumento de investigación es de 0,875, podemos afirmar los siguientes:

Siendo que Coeficiente alfa $>0,700$ es Aceptable; entonces, nuestro Instrumento “Encuesta de campo para entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en

la ciudad de Lima” es Excelente en medir aquello de debe de medir; por tanto, el instrumento utilizado en la investigación queda validada.

4.4 Validación de Hipótesis

4.4.1 Hipótesis General

Hipótesis planteada en la tesis:

La Auditoría Forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: La auditoría forense y combatir el fraude y corrupción financiera, son mutuamente independientes.

Ha: La auditoría forense y combatir el fraude y corrupción financiera no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$\alpha < 0.05$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 23

Tabla de contingencia para hipótesis general: La auditoría forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú

			¿Cree usted que la auditoría forense sea una herramienta para combatir el fraude y la corrupción?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Sabe usted que es la Auditoría Forense?	SI	Recuento	15	1	16
		Recuento esperado	13,3	2,7	16,0
		% del total	83,33	5,56	88,89
	NO	Recuento	0	2	2
		Recuento esperado	1,7	,3	2,0
		% del total	,00	11,11	11,11
Total	Recuento	15	3	18	
	Recuento esperado	15,0	3,0	18,0	
	% del total	83,33	16,67	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 24

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	11,250 ^a	1	,001	,020	,020	
Corrección de continuidad ^b	5,513	1	,019			
Razón de verosimilitud	8,739	1	,003	,020	,020	
Prueba exacta de Fisher				,020	,020	
Asociación lineal por lineal	10,625	1	,001	,020	,020	,020
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,33.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.020$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, La auditoría forense y combatir el fraude y corrupción financiera no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, la auditoría forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y corrupción financiera pública en el Perú

4.4.2 Hipótesis Específicas

Hipótesis Específica 1

Hipótesis planteada en la tesis:

El análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: El análisis del control interno organizacional y el alcance de la auditoría forense, son mutuamente independientes.

Ha: El análisis del control interno organizacional y el alcance de la auditoría forense, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$$\alpha < 0.05$$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 25

Tabla de contingencia para la hipótesis específica 1: El análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense

			¿Cree usted que el alcance de la auditoría forense contribuye con análisis prácticos para la detección de comportamientos irregulares?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Considera usted que el análisis del control interno organizacional contribuye en la evaluación de riesgo durante el proceso de una auditoría forense?	SI	Recuento	13	2	15
		Recuento esperado	10,8	4,2	15,0
		% del total	72,22	11,11	83,33
	NO/DESCONOCE	Recuento	0	3	3
		Recuento esperado	2,2	,8	3,0
		% del total	,00	16,67	16,67
Total		Recuento	13	5	18
		Recuento esperado	13,0	5,0	18,0
		% del total	72,22	27,78	100,00

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 26

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	9,360 ^a	1	,002	,012	,012	
Corrección de continuidad ^b	5,538	1	,019			
Razón de verosimilitud	9,490	1	,002	,012	,012	
Prueba exacta de Fisher				,012	,012	
Asociación lineal por lineal	8,840	1	,003	,012	,012	,012
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es .83.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.012$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, el análisis del control interno organizacional y el alcance de la auditoría forense, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.

Hipótesis Específica 2

Hipótesis planteada en la tesis:

El sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: El sistema de control interno y los objetivos trazados por la entidad, son mutuamente independientes.

Ha: El sistema de control interno y los objetivos trazados por la entidad, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$\alpha < 0.05$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 27

Tabla de contingencia para la hipótesis específica 2: El sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad

			¿Considera usted importante integrar la cultura organizacional con los objetivos trazados por la entidad?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Considera usted que el sistema de control interno es una herramienta fundamental de apoyo para la auditoría forense?	SI	Recuento	12	3	15
		Recuento esperado	10,0	5,0	15,0
		% del total	66,67	16,67	83,33
	NO/DESCONOCE	Recuento	0	3	3
		Recuento esperado	2,0	1,0	3,0
		% del total	,00	16,67	16,67
Total		Recuento	12	6	18
		Recuento esperado	12,0	6,0	18,0
		% del total	66,67	33,33	100,00

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 201

Tabla N° 28

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	7,200 ^a	1	,007	,025	,025	
Corrección de continuidad ^b	4,050	1	,044			
Razón de verosimilitud	7,902	1	,005	,025	,025	
Prueba exacta de Fisher				,025	,025	
Asociación lineal por lineal	6,800	1	,009	,025	,025	,025
N de casos válidos	18					

a. 2 casillas (50.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 1.00.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.025$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, el sistema de control interno y los objetivos trazados por la entidad, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.

Hipótesis Específica 3

Hipótesis planteada en la tesis:

La política de gestión de riesgos previene los delitos económicos.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: La política de gestión de riesgos y los delitos económicos, son mutuamente independientes.

Ha: La política de gestión de riesgos y los delitos económicos, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$$\alpha < 0.05$$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 29

Tabla de contingencia para la hipótesis específica 3: La política de gestión de riesgos previenen los delitos económicos

			¿Considera usted que los delitos económicos pueden disminuir con la aplicación de acciones preventivas forenses?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Cree usted que la política de gestión de riesgos contribuye en la prevención del fraude o corrupción corporativa?	SI	Recuento	14	1	15
		Recuento esperado	11,7	3,3	15,0
		% del total	77,78	5,56	83,33
	NO/DESCONOCE	Recuento	0	3	3
		Recuento esperado	2,3	,7	3,0
		% del total	,00	16,67	16,67
Total	Recuento	14	4	18	
	Recuento esperado	14,0	4,0	18,0	
	% del total	77,78	22,22	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 30

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	12,600 ^a	1	,000	,005	,005	
Corrección de continuidad ^b	7,779	1	,005			
Razón de verosimilitud	11,722	1	,001	,005	,005	
Prueba exacta de Fisher				,005	,005	
Asociación lineal por lineal	11,900	1	,001	,005	,005	,005
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es .67.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia igual a 0.05 ($p = 0.05$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, la política de gestión de riesgos y los delitos económicos, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos.

Hipótesis Específica 4

Hipótesis planteada en la tesis:

Las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: Las herramientas de gestión de riesgos y la toma de decisiones, son mutuamente independientes.

Ha: Las herramientas de gestión de riesgos y la toma de decisiones, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$\alpha < 0.05$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 31

Tabla de contingencia para la hipótesis alternativa 4: Las herramientas de gestión de riesgo ayuda en la toma de decisiones

			¿Cree usted que la toma de decisiones en base a políticas de riesgo son eficientes?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Cree usted que las herramientas de gestión de riesgos permiten al auditor forense reunir pruebas suficientes para detectar el hecho potencialmente delictivo?	SI	Recuento	13	1	14
		Recuento esperado	10,9	3,1	14,0
		% del total	72,22	5,56	77,78
	NO/DESCONOCE	Recuento	1	3	4
		Recuento esperado	3,1	,9	4,0
		% del total	5,56	16,67	22,22
Total		Recuento	14	4	18
		Recuento esperado	14,0	4,0	18,0
		% del total	77,78	22,22	100,00

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 32

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	8,288 ^a	1	,004	,019	,019	
Corrección de continuidad ^b	4,827	1	,028			
Razón de verosimilitud	7,366	1	,007	,019	,019	
Prueba exacta de Fisher				,019	,019	
Asociación lineal por lineal	7,828	1	,005	,019	,019	,018
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es .89.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.019$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, las herramientas de gestión de riesgos y la toma de decisiones, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones.

Hipótesis Específica 5

Hipótesis planteada en la tesis:

El plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección del fraude

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: El plan de auditoría forense y la detección de fraudes, son mutuamente independientes.

Ha: El plan de auditoría forense y la detección de fraudes, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$$\alpha < 0.05$$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 33

Tabla de contingencia para la hipótesis alternativa 5 : El plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de fraudes

			¿Cree usted que la detección de fraudes y posibles actos de corrupción es producto de crear un entorno empresarial seguro?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Considera usted que el plan de auditoría forense contribuye con la identificación de posibles actos de fraude y corrupción?	SI	Recuento	14	2	16
		Recuento esperado	12,4	3,6	16,0
		% del total	77,78	11,11	88,89
	NO/DESCONOCE	Recuento	0	2	2
		Recuento esperado	1,6	,4	2,0
		% del total	,00	11,11	11,11
Total	Recuento	14	4	18	
	Recuento esperado	14,0	4,0	18,0	
	% del total	77,78	22,22	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 34

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	7,875 ^a	1	,005	,039	,039	
Corrección de continuidad ^b	3,626	1	,057			
Razón de verosimilitud	7,013	1	,008	,039	,039	
Prueba exacta de Fisher				,039	,039	
Asociación lineal por lineal	7,438	1	,006	,039	,039	,039
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es .44.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.039$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, El plan de auditoría forense y la creación de un entorno empresarial seguro no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, El plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección del fraude

Hipótesis Específica 6

Hipótesis planteada en la tesis:

La evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico.

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

H_0 : La evidencia en auditoría forense y tipificación del delito económico, son mutuamente independientes.

Ha: La evidencia en auditoría forense y tipificación del delito económico, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$$\alpha < 0.05$$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 35

Tabla de contingencia para la hipótesis alternativa 6: La evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico

			¿Considera usted que la tipificación de delitos económicos contribuye a mejorar las políticas de riesgo por fraude o corrupción?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Considera usted que la evidencia de auditoría forense se constituye en prueba cuando la justicia la considera válida como tal?	SI	Recuento	15	0	15
		Recuento esperado	12,5	2,5	15,0
		% del total	83,33	,00	83,33
	NO/DESCONOCE	Recuento	0	3	3
		Recuento esperado	2,5	,5	3,0
		% del total	,00	16,67	16,67
Total	Recuento	15	3	18	
	Recuento esperado	15,0	3,0	18,0	
	% del total	83,33	16,67	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 36

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	18,000 ^a	1	,000	,001	,001	
Corrección de continuidad ^b	11,520	1	,001			
Razón de verosimilitud	16,220	1	,000	,001	,001	
Prueba exacta de Fisher				,001	,001	
Asociación lineal por lineal	17,000	1	,000	,001	,001	,001
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es .50.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.001$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, por tanto, la evidencia en auditoría forense y tipificación del delito económico, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, La evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico.

Hipótesis Específica 7

Hipótesis planteada en la tesis:

Se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero

A continuación, la validación estadística:

a. Planteamiento de Hipótesis

Ho: Contar con un modelo de auditoría forense y la prevención del fraude financiero, son mutuamente independientes.

Ha: Contar con un modelo de auditoría forense y la prevención del fraude financiero, no son mutuamente independientes.

b. Nivel de Significancia

$\alpha < 0.05$

c. Estadístico de Contraste

En base a la distribución de los datos en la tabla de contingencia, se determina que el estadístico a utilizar es el “Test Exacto de Fisher”.

d. Cálculo de la Estadístico de Contraste

Tabla N° 37

Se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero

			¿Considera usted que la prevención del fraude financiero puede ser llevado a cabo bajo programas éticos que involucren, empleados, clientes y proveedores?		Total
			SI	NO/DESCONOCE	
¿Cree usted importante contar con un modelo de auditoría forense dentro de la organización?	SI	Recuento	12	2	14
		Recuento esperado	10,1	3,9	14,0
		% del total	66,67	11,11	77,78
	NO/DESCONOCE	Recuento	1	3	4
		Recuento esperado	2,9	1,1	4,0
		% del total	5,56	16,67	22,22
Total	Recuento	13	5	18	
	Recuento esperado	13,0	5,0	18,0	
	% del total	72,22	27,78	100,00	

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

Tabla N° 38

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)	Probabilidad en el punto
Chi-cuadrado de Pearson	5,716 ^a	1	,017	,044	,044	
Corrección de continuidad ^b	3,091	1	,079			
Razón de verosimilitud	5,288	1	,021	,044	,044	
Prueba exacta de Fisher				,044	,044	
Asociación lineal por lineal	5,399	1	,020	,044	,044	,042
N de casos válidos	18					

a. 3 casillas (75.0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 1.11.

b. Sólo se ha calculado para una tabla 2x2

Fuente: Elaboración propia según encuesta a funcionarios de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras de la ciudad de Lima 2018

e. Decisión estadística

Siendo el nivel de significancia menor a 0.05 ($p = 0.044$), se decide:

Rechazar la H_0 y aceptar la H_a ; por tanto, contar con un modelo de auditoría forense y la prevención del fraude financiero, no son mutuamente independientes.

f. Conclusión

Con un nivel de confianza del 95% se concluye que, Se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero.

4.5 Discusión de resultados

Habiendo identificando tres grandes fuentes de información para generar una discusión de resultados se muestran: las hipótesis planteadas en la presente investigación, la teoría básica sobre la auditoría forense, y la experiencia obtenida

a través de la realidad que vive el Perú en la última década por los actos de corrupción y fraude al más alto nivel político como empresarial.

Los resultados fueron obtenidos a través de entrevistas, encuestas y visitas a las instituciones de carácter reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima, quedando registrada las actividades mencionadas por medio de los cuestionarios aplicados, fotocheck de ingresos y correos remitidos para solicitar la entrevista.

En el caso de las herramientas utilizadas, fueron sometidas al criterio de un experto en esta materia quien observó y recomendó mejoras y optimizaciones para la obtención de resultados lo más precisos posibles. Las técnicas empleadas permitieron realizar el análisis de fiabilidad correspondiente, certificando la validez de los resultados que se consiguieron.

Los resultados obtenidos indicaron que, el estudio, análisis e investigación del fraude, corrupción y los delitos financieros se hacen en base a métodos, técnicas y rigurosos procedimientos judiciales que son utilizados por la auditoría forense para recolectar, analizar y presentar información contable, tributaria, financiera o legal, relacionada con la posible comisión de un delito, para luego tomar una decisión administrativa o judicial.

Por otro lado, La auditoría forense está directamente relacionada con la corrupción y enriquecimiento ilícito, así como escándalos de quiebras, sobornos, lavado de dinero a todo nivel. Es por eso que el carácter preventivo, detectivo, correctivo y de investigación de la auditoría forense trata de disminuir estos flagelos que tanto daño hace a las organizaciones gubernamentales como privadas. Por esta razón no es certero afirmar que los resultados de esta investigación ayudaran a eliminar la corrupción y el fraude por ser fenómenos tan complejos y con muchas aristas que abarca lo social, lo cultural, lo intelectual y lo más valioso que tiene el ser humano que es la ética y transparencia.

Lo que sí podría generalizarse es la utilización de la auditoría forense como una herramienta de gestión que inhiba la realización de fraudes en las empresas. Realizar ejercicios de este tipo brinda un claro mensaje al interior de la organización: las operaciones son monitoreadas de una forma adecuada y las

actuaciones de los funcionarios de la empresa y de todo el personal son constantemente evaluadas. Así también, Si es llevada a cabo por equipos especializados, aumenta, en buena manera, los hallazgos de situaciones no deseables, y eso no es todo, una vez que la investigación forense ha sido realizada y las causas de las incorrecciones fueron determinadas, la auditoría forense colocará a la empresa o institución en posición de aplicar las medidas necesarias, a fin de resarcir tanto las razones que dieron lugar los eventos indeseados, como fortalecer el modelo de administración.

En este punto es bueno recordar que no toda auditoría es siempre financiera, cualquier tipo de actividad podrá ser auditada, en este sentido en las empresas e instituciones existen un gran número de actividades no contables que pueden y deben ser auditadas, es por eso la necesidad de tales herramientas.

Dentro de las limitaciones que existieron en el desarrollo de esta investigación, se puede citar a las dos consideradas las más importantes: horarios de los funcionarios del área de control interno institucional y la accesibilidad a las empresas recaudadoras, supervisoras y reguladoras de la ciudad de Lima.

La primera corresponde a la coincidencia entre las visitas realizadas a cada una de estas instituciones y las actividades de los funcionarios a entrevistar. En dos de las visitas realizadas, se tuvo que esperar una buena cantidad de tiempo para poder entrevistar a dichos funcionarios, pero al final se logró el objetivo trazado. Debo mencionar que el Gerente de auditoría del BCRP el Sr. Oscar Solís de la Rosa y el Sub. Gerente de planeamiento de auditoría el Sr. Villanueva Chang Juan Alberto me recibieron inmediatamente y tuve una entrevista de casi 30 minutos en donde cruzamos información y pareceres con respecto al tema de auditoría forense. Esto me facilitó el éxito en las siguientes entrevistas ya que pude adquirir conocimientos basados en la realidad.

La accesibilidad a este tipo de empresas fue una barrera casi inquebrantable, ya que son totalmente reservados en las actividades que realizan. Para poder ingresar a este tipo de empresas se necesitan citas previas y algunos casos me solicitaron una carta membretada de la universidad para hacer atendido.

También fue necesario responder una serie de preguntas sobre la investigación que se estaba realizando, personas involucradas, la universidad a la que se pertenecía y la finalidad del estudio.

A través de los resultados plasmados a lo largo del presente capítulo, se observa que la aplicación de un programa de auditoría forense en empresas públicas y privadas constituyen un valor agregado en cuanto al aseguramiento más puntual de sus operaciones, mejoramiento de sus procesos administrativos, productivos y operacionales, mejoramiento en la protección de activos y perfeccionamiento de modelos de negocios.

Por otra parte, la aplicación de esta clase de programas permite detectar áreas vulnerables donde es posible que estén ocurriendo actos ilícitos en proceso o por iniciarse.

Hay muchísimos puntos clave que aún no funcionan en la forma en que deberían hacerlo, muchas veces por una inadecuada comunicación, una fortísima resistencia al cambio, una falta de visión administrativa de la situación y una falta de decisión política y compromiso empresarial.

Es sabido que la práctica y la teoría muchas veces son contradictorias, generando conflicto entre los participantes, por eso es obligatoria la disipación de las incertidumbres que se puedan generar para poder plantear modelos de auditoría forense adecuados acorde con la realidad que se enfrenta.

Es necesario analizar problema por problema al detalle, de modo que se observe las causas y los efectos que se ocasionan; pero más importante aún, poder medir los impactos de la aplicación de una teoría, en un ambiente caracterizado por los constantes cambios, y múltiples actores.

Dentro de los resultados obtenidos, es importante resaltar que la mayoría de ellos son similares a investigaciones anteriores, en consecuencia, a partir de los hallazgos encontrados, aceptamos la hipótesis general que establece que la auditoría forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.

Este resultado guarda relación con los que sostienen Huamani, C. (2015), Domínguez, E. (2014), Pineda, G. (2015), Valencia, D. (2016) y Sarango, M & Tipán, P. (2014), quienes señalan el carácter combativo y de investigación que tiene la auditoría forense como herramienta de gestión de fraudes y corrupción. Esto concuerda con lo que se halló en esta investigación en donde se presenta a la corrupción como el mal uso del poder encomendado para obtener beneficios privados. Por la importancia teórica y práctica del concepto de corrupción nos apartamos de la inclusión de éste dentro del concepto de fraude como lo considera el ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) en el denominado árbol del fraude, tanto que existe una Convención contra la Corrupción de la ONU, situación que no sucede con el fraude, por lo que debe tratarse de forma independiente.

Con respecto al fraude es un concepto más desarrollado por la ciencia contable que por el derecho, lo cual en la práctica hace que no se especifique la conducta delictiva cometida y que de forma genérica a cualquier desfalco se le llame fraude y que si no tiene una manifestación en los estados financieros no sea perseguido penalmente.

En lo que respecta a las hipótesis específicas N° 1 y 2 que corresponde a: el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense y el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad; Estos resultados guardan relación con lo que sostienen Huamani, C. (2015) y Sarango, M & Tipán, P. (2014) quienes concluyen que la auditoría forense contribuye a la optimización de la gestión de la entidad, a la integridad del control interno y la falta de esta herramienta contribuye a mantener controles internos inadecuados.

Nuestro hallazgo consideró que diseñar y establecer controles internos es de suma importancia. Es decir, los accionistas, el consejo de administración, los comités de auditoría y directivos de las entidades, deben estar al pendiente de que existan políticas y procedimientos adecuados y suficientes con respecto a los riesgos de fraude; sin que estos claro esta; se conviertan en candados a los procesos y operaciones de la misma.

En lo que respecta a las hipótesis alternativa N° 3, 4 y 5 que corresponde a: la política de gestión de riesgo previene los delitos económicos, las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones y el plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de los fraudes; Estos resultados guardan relación con lo que presenta Pineda, G. (2015), quien concluye que los programas de auditoría forense ayudan a la detección del desbalance patrimonial de personas y empresas y sirve como arma disuasoria para evitar delitos económicos.

Nuestro hallazgo consideró que la política de gestión de riesgos a través de programas de auditoría forense, aporta un valor fundamental al definir un enfoque efectivo para la administración del fraude y con ello la posibilidad de mitigar actos como el enriquecimiento ilícito y su consecuencia más palpable el desbalance patrimonial.

En lo que respecta a la hipótesis alternativa N° 6 que corresponde a: la evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico; este resultado guarda relación con lo que afirma Domínguez, E. (2014) quien concluye que la prueba de auditoría forense siendo suficiente, competente, relevante y legal; facilita la comprobación de actos de corrupción. A través de esta, indica el autor; podemos identificar los móviles, culpables, cuantía, estructuras criminales y operacionales de los hechos sujetos a investigación.

En la investigación realizada encontramos que la evidencia y la prueba en auditoría forense no son lo mismo. La evidencia es una certeza manifiesta que resulta innegable y que no se puede dudar. Mientras que la prueba es una noción que viene de la mano con la evolución del hombre en sociedad, según la cual es un instrumento para saber cómo sucedieron ciertos hechos y dar aplicación a las normas en el caso concreto. En ese sentido, las pruebas o medios probatorios como también han sido denominados tienen un objeto, un tema y un fin. El primero, se refiere a los hechos y las afirmaciones; el segundo, hace relación a los hechos que deben ser investigados en cada proceso y; el tercero, tiene que ver con el cometido de las pruebas, ya que éstas persiguen la búsqueda de la verdad, pero aquí lo importante es que la verdad real coincida con la verdad procesal que se desprende de la investigación y del expediente.

En lo que respecta a la hipótesis alternativa N° 7 que corresponde a: se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero; este resultado no se expone como conclusión en los diferentes estudios mencionados en el presente capítulo; sin embargo, Huamani, C. (2015), Domínguez, E.(2014), Pineda, G.(2015), Valencia, D (2016) y Sarango, M & Tipán, P. (2014) en sus objetivos generales establecen la necesidad de proponer estrategias, métodos, herramientas de auditoría forense para prevenir la corrupción y el fraude financiero.

Ahora bien, en lo que no concuerda este estudio con los autores antes mencionados es que no se le da importancia al sujeto (persona natural) como actor principal de actos de corrupción y fraudes. Es en este contexto que se busca la necesidad de fomentar, en primer lugar, una cultura de integridad, con códigos de conducta que sean adoptados por convicción y no sólo por formalidad, por las empresas e instituciones públicas contra conductas ilícitas. Fomentar valores como la honestidad, el profesionalismo y la transparencia es clave para, si no erradicar, sí minimizar acciones corruptas.

Se puede concluir que, Frente a los recientes hechos públicos de corrupción y otros escándalos, la expectativa pública y privada de transparencia y rendición de cuentas en todo el mundo han convergido hacia un estándar común de conducta. Existe un reconocimiento cada vez mayor, tanto en organizaciones como en países, de que la corrupción y el fraude se han vuelto simplemente demasiado costosos; esto es, un impedimento que limita las capacidades de las empresas para competir en el escenario mundial. Por esta y más razones, este es el momento adecuado para la auditoría forense como herramienta de gestión, para que las organizaciones adopten una nueva visión más integral en la prevención de fraude, corrupción y otros delitos económicos. Una visión que reconozca y dimensione la verdadera forma de la amenaza, no sólo como una molestia o como un costo de hacer negocios, sino como una industria que opera en las sombras y que se inserta en cada país, sector, organización y función.

CAPITULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

1.- Se ha establecido en esta investigación que uno de los objetivos del control interno en una organización es desarrollar una adecuada gestión de mitigación de riesgos, la cual, si es ejecutada adecuadamente, facilita la investigación que pueda ser desarrollada a través de una auditoría forense, ya que estas investigaciones se basan, fundamentalmente, en los trabajos elaborados a través de los modelos de control interno existentes.

2.- Se ha precisado en esta investigación que desarrollar un control interno adecuado; nos permitirá optimizar la utilización de recursos con calidad para alcanzar una adecuada gestión financiera y administrativa, logrando detectar las desviaciones que se presenten en la empresa y que puedan afectar al cumplimiento de los objetivos de la organización.

3.- En esta investigación se ha precisado que la política de gestión de riesgo mediante un modelo efectivo de prevención de delito debe responder, entonces, a aquellas actividades de riesgo que son propias de la actividad empresarial de la que se trate, lo que refuerza aún más la idea de que el deber de prevenir conductas delictivas que recae en la empresa no es absoluto, sino que reducido a cierto ámbito de competencia dado por aquello que provenga del giro de la organización.

4.- Se ha precisado en esta investigación que las herramientas de gestión de riesgos ayudan a tomar decisiones de una manera disciplinada, teniendo en cuenta elementos de riesgos y de rentabilidad de una manera informada. Estas herramientas se extienden a lo largo de toda la organización, desde las decisiones estratégicas hasta las decisiones rutinarias del día a día.

5.- En esta investigación se ha establecido que el plan de auditoría forense considera programas antifraude que deben ser diseñados con una variedad de componentes que permitan establecer un esquema multinivel que prevenga

efectivamente el fraude sin importar las partes involucradas o los canales, creando así procesos fuertes y seguros, imposibles de evadir o modificar.

6.- Se ha precisado en esta investigación que la evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del hecho económico lesivo. Ahora bien, desde el punto de vista técnico surge ya la dificultad de traducir al lenguaje del tipo penal los conceptos y criterios pertenecientes al ámbito de la economía, en donde, por otra parte, influyen especialmente los rápidos avances tecnológicos. El problema procesal de la prueba se añade a esta relación de dificultades, habida cuenta de que los delitos tradicionales (homicidio, robo, etcétera) producen por sí mismos "indicios racionales de criminalidad"; sin embargo, esto no suele ocurrir en los delitos económicos, lo cual dificulta especialmente su persecución.

7.- En esta investigación se ha establecido que contar con un modelo de auditoría forense ayuda a prevenir el fraude financiero, genera valor al asegurar de manera más puntual sus operaciones, mejora las finanzas, desarrolla el control interno a su máxima expresión.

5.2 Recomendaciones

1.- Se sugiere diseñar una metodología de Control Interno, o asumir alguna existente que se adapten a las actividades tanto de empresas privadas como de empresas públicas, y que comprenda básicamente los siguientes componentes: el ambiente de control y su respectiva evaluación de riesgo.

2.- Se propone que el control Interno debe reforzarse en todas las entidades públicas y privadas; estas deberían aplicar estándares internacionales con la finalidad de evitar, disminuir y controlar toda clase de riesgos.

3.- Se recomienda a las empresas públicas y privadas implementar actividades de control que son acciones establecidas por políticas y procedimientos que buscan asegurar que las directrices o lineamientos de la Administración sean llevadas a cabo para mitigar riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos.

4.- Se sugiere que la herramienta de gestión en lo concerniente a información debe tener los siguientes atributos: la información debe ser correcta, oportuna, protegida,

accesible, suficiente, retenida, actualizada, válida y verificable para una buena toma de decisión.

5.- Se propone que los programas antifraude incluyan aquellas políticas que permitan incrementar la percepción de los empleados de que su organización tiene la capacidad real de detectar casos de fraude y corrupción, así como procedimientos de auditorías proactivas y sorpresivas, revisiones analíticas de grandes volúmenes de data, cuestionarios de evaluación de fraude y corrupción, capacitaciones antifraude y anticorrupción, programas de concienciación para los empleados y altos ejecutivos de la compañía, la firma de una declaración anual de que todos los empleados conocen, entienden y se comprometen con el programa antifraude de su empresa, entre otros.

6.- Se recomienda un mayor estudio de los delitos económicos y delitos de cuello blanco ya que estos son muy difíciles de tipificar. Además; no lleguen a perseguirse penalmente y aunque se persigan no concluyen en condenas, y si se condena, no se imponen penas de cárcel. Si observamos la cantidad de delincuencia económica que aparece en los medios y los tipos de delitos de los sujetos que llegan a la cárcel, podemos verificar que la realidad de la persecución penal de estos delitos es bastante selectiva. La selectividad penal es particularmente evidente en los delitos de cuello blanco.

7.- Se sugiere implementar modelos de auditoria forense con el propósito de crear un ambiente de compromiso ante los riesgos empresariales. En el caso de las empresas privadas, dicha actividad tiene una gran gama de beneficios con un impacto visible a corto plazo y que enmarcan el gran propósito de los gestores en cuanto a hacer que las cosas funcionen de la mejor manera en la organización. A nivel público esta herramienta servirá para enfrentar los delitos cometidos por funcionarios y empleados del sector gubernamental, de esta forma se controlará los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de los países.

Referencias Bibliográficas

- Abogado. (03 de 01 de 2018). Obtenido de Delitos d cuello blanco:
<https://www.abogado.com/recursoso/ley-criminal/crimen-de-cuello-blanco/>
- Acfe. (2016). Estudio mundial del fraude 2016. *Reporte de las naciones unidas sobre el abuso y fraude ocupacional*, 10-11.
- Actualicese.com. (19 de 08 de 2014). Obtenido de Definición de control interno:
<https://actualicese.com/2014/08/19/definicion-de-control-interno/>
- AEC. (2017). Obtenido de COSO: <https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/coso>
- Altamar, A. (2015). *Evolución de la auditoría*. Obtenido de
<https://es.slideshare.net/CAROLINALTAMAR/trabajo-de-auditoria4autoguardado>.
- Antilavadodedinero.com. (2018). Obtenido de
<http://www.antilavadodedinero.com/antilavadodedinero-recursos-articulo.php?id=146&title=conozca-sobre-la-ley-de-practicas-corruptas-en-el-extranjero-fcpa>
- Arce, A. (06 de 05 de 2016). *Estudio Arce Abogados*. Obtenido de El delito tributario en el Perú:
<http://abogadotributarista.pe/2016/05/06/el-delito-tributario-en-elperu/>
- Argandoña, A. (2009). La lucha contra la corrupción: una perspectiva empresarial. *Cuadernos de la catedra la Caixa*, 8-12.
- Arteaga, D. (30 de 05 de 2014). Obtenido de Auditoría forense prevención y detección:
<https://veritasonline.com.mx/auditoria-forense-prevencion-y-deteccion/>
- Artehistoria. (2005). *La pagina del arte y la cultura en español*. Obtenido de
<http://www.artehistoria.com/v2/contextos/1819.htm>
- At Consultores y auditores. (21 de 08 de 2007). Obtenido de Obtención de evidencia en auditoría:
http://www.atconsultores.com/coldataPersonal/upload/documentales/Obtencion_de_Evidencia_en_Auditoria.pdf
- Auditool. (03 de 01 de 2018). Obtenido de Qué es el fraude corporativo:
<https://definicion.de/fraude/>
- Auditores ETL global. (02 de 01 de 2013). Obtenido de Normativa internacional de auditoría:
<https://aobauditores.com/v2/contextos/1819.htm>
- Auditoría. (2009). Obtenido de La gran enciclopedia de auditoría:
<http://www.economia48.com/spa/d/auditoria/auditoria.htm>

- Ayala, L. (2014). Obtenido de Auditoría Forense como la mejor herramienta para la detección de operaciones de fraude financiero en las empresas de servicios:
<http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/2866>
- Badillo, J. (2012). *Auditoría forense definición del termino forense y auditoría forense*. Obtenido de <http://www.vhgconsulting.com/auditoria-forense-3/>
- Baracaldo, N. & Daza, L. (06 de 03 de 2016). *Huella forense*. Obtenido de La Importancia De La Auditoría Forense En La Investigación De Fraudes Y Delitos Financieros:
http://www.conveniopc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Auditoria/Importancia_de_la_Auditoria_Forense.pdf
- Biblioteca virtual. (2018). Obtenido de Manual metodológico para la investigación científica:
<http://www.eumed.net/librosgratis/2010e/816/TECNICAS%20DE%20INVESTIGACION.htm>
- Boffil, M. & Alvarez, J. (22 de 09 de 2011). Obtenido de Memorando informativo sobre la UK Bribery ACT: <http://www.bmaj.cl/pdf/informe%20UK%20Bribery%20Act.pdf>
- Bonilla, M. (06 de 2016). Obtenido de La evidencia de auditoría:
<https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/772-la-evidencia-de-auditoria>
- Burgos, A. (2014). Cuello blanco y delito. *Ciencias jurídicas*, 57-58. Obtenido de Cuello blanco y delito.
- Calleja, L. (2014). Obtenido de Factores explicativos del fraude empresarial y medidas adoptadas caso español:
https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/14550/TFG_Calleja.pdf;jsessionid=0BAC08812D7C2F789B3AF868CA169AB3?sequence=1
- Cano, M & Lugo, D. (2005). *La auditoría forense en el sistema judicial acusatorio*. Obtenido de United states interamerican community affairss: www.interamericanusa.com
- Castillero, O. (2017). Obtenido de ¿Cuál es la diferencia entre indicio, prueba y evidencia?:
<https://psicologiaymente.com/forense/diferencia-indicio-prueba-evidencia>
- Castro, R. y Cano, M. (2003). *Revista internacional Legis de contabilidad & auditoría*,. Obtenido de Auditoría forense: <file:///C:/Users/Lourdes/Downloads/10956-33051-1-PB.pdf>
- Chambi, G. (17 de 02 de 2012). *mailxmail.com*. Obtenido de Auditoría forense:
http://www.mailxmail.com/auditoria-forense-caracteristicas-principales_h
- Chavarria, J. & Roldan, M. (2009). Obtenido de Corrupcion versus auditoria forense:
<file:///C:/Users/Lourdes/Downloads/Dialnet-CorrupcionVersusAuditoriaForenseAnteElDesarrolloEc-6118756.pdf>
- Cogorno, A. & Gonzáles. & Lamarque, S. & Quintero, V. (2013). *La evolución de la auditoría interna en el comienzo del siglo XXI*. Obtenido de <http://.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/La%20Evoluci%C3%B3n%20De%20La%20Auditor%C3%ADa%20Interna%20En%20EL%20Comienzo%20Del%20Siglo%20XXI.pdf>

- Concepción, J. (2015). *Auditoría forense transparencia y jurisprudencia*. Obtenido de <http://www.diarionoticia.com.do/enfoque/auditoriaforense.htm>
- Conceptodefinición. (2016). *Definicion. de*. Obtenido de Definición de corrupción: <http://conceptodefinicion.de/corrupcion/>
- Cóndor, J. (2014). *Instituto americano de contadores públicos certificados*. Obtenido de <https://prezi.com/gl-xrwwkwhnz/instituto-americano-de-contadores-publicos-certificados/>
- Consejo.org.arg. (2013). Obtenido de Coso: http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_43/files/coso_2.pdf
- Contraloria General de la República. (2014). Obtenido de Marco conceptual del control interno: http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Marco_Conceptual_Control_Interno_CGR.pdf
- Crowehorwart.net. (17 de 09 de 2017). Obtenido de Consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros: https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/cl/insights/sas_991.pdf
- Definicion. de. (03 de 01 de 2012). Obtenido de Definición de fraude: <https://definicion.de/fraude/>
- Definicion.de. (2012). Obtenido de Definición de ilícito: <https://definición.de/ilicito/>
- Definición.de. (03 de 01 de 2012). Obtenido de Definición de herramienta: <HTTPS://definicion.de/herramienta/>
- Definición.de. (2012). Obtenido de <https://definición.de/impunidad/>
- Definición.de. (2012). Obtenido de <https://definicion.de/investigacion/>
- Definición.de. (2012). Obtenido de <https://definicion.de/juicio/>
- Definición.de. (2012). Obtenido de <https://definición.de/prevencion/>
- Definicionlegal. (03 de 01 de 2012). Obtenido de Enriquecimiento ilícito: <https://definicionlegal.blogspot.pe/2012/11/enriquecimiento-ilicito-html>
- Delgado, R. (2007). Obtenido de El perfil del auditor forense.: www.auditoriaforense.com/index.php/2013-02-13-08-25/criterios-y-doctrinas-2/30-doctrinas/130-auditoria-forense-el-perfil-profesional-del-auditor-forense.html
- Departamento de cooperación jurídica. (15 de 08 de 2011). Obtenido de Convención interamericana contra la corrupción: <http://www.oas.org/juridico/spanish/faq-ac-sp.htm>
- Díaz, S. & Pérez, P. (2015). Obtenido de La auditoría forense :metodología y herramientas: <http://190.242.62.234:8080/jspui/bitstream/11227/2201/1/LA%20AUDITORIA%20FORENSE%20METODOLOG%C3%8DA%20Y%20HERRAMIENTAS%20APLICADAS%20EN%20LA%20>

DETECCI%C3%93N%20DE%20DELITOS%20ECON%C3%93MICOS%20EN%20EL%20SECTOR
%20EMPRESARIAL%20~1.pdf

Diccionario actual. (03 de 01 de 2018). Obtenido de Definición de hallazgo:
<https://diccionarioactual.com/hallazgo/>

Documentop.com. (2014). *Documentop*. Obtenido de Delitos económicos:
https://documentop.com/delitos-economicos-pwc-peru_5a0598b31723ddd72fb18121.html

Domínguez, E. (2014). Obtenido de La auditoría forense como herramienta para instrumentalizar la prueba contra la corrupción administrativa municipal:
<http://repositorio.unfv.edu.pe/handle/UNFV/779>

Dosmasuno. (2016). Código penal D.L. 635. En Dosmasuno, *Código penal D.L. 635* (págs. 148-150). Lima: Dosmasuno.

Emprendimiento contable Perú. (12 de 09 de 2017). Obtenido de Los principios de contabilidad generalmente aceptados: <https://www.emprendimientocontperu.com/principios-de-contabilidad-generalmente-aceptados-pcga>

enterprise Global consulting. (2017). *Causa y origen de la auditoría forense*. Obtenido de <http://tesisproyectos.com/2017/08/12/causa-y-origen-de-la-auditoria-forense/>

Escarraga, D. (2016). *Línea de tiempo*. Obtenido de auditoría administrativa:
<http://prezi.com/q3m214kgviut/linea-del-tiempo-auditoria-administrativa/>

Escolme.edu.co. (02 de 01 de 2018). Obtenido de Generalidades de los contratos:
http://www.escolme.edu.co/almacenamiento/oei/tecnicos/doc_comerciales/contenido_u3_3.pdf

Etimología de corrupción. (2018). *Corrupción*. Obtenido de <http://etimologías.dechile.net/?corrupcion>.

Financiar. (2016). Obtenido de Una breve explicación acerca de la evidencia directa:
<http://financiar.tytfmr.com/una-breve-explicacion-acerca-de-la-evidencia-directa-junto-con-ejemplos.html>

Flores, M. (2015). *Corrupción en el Perú*. Obtenido de http://telesupvicio.blogspot.pe/2015/10/la-corrupcion_7.html

Forodeseguridad.com. (2017). Obtenido de Qué es la auditoría forense:
<http://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4166.htm>

Franklin, E. (2007). Obtenido de <https://cucjonline.com/biblioteca/files/original/1a85f884ea1f890592bdd5f941f5b715.pdf>

Franklin, E. (2007). Obtenido de https://books.google.com.pe/books?id=Cg7So8EZjIIC&hl=es&source=gbs_navlinks_s

- Fraude interno. (2018). Obtenido de Funciones del área de control interno:
<https://fraudeinterno.wordpress.com/auditoria-interna/>
- Galvis, A. & Roa, L. (21 de 11 de 2008). Obtenido de
<http://biblioteca.usbbog.edu.co:8080/Biblioteca/BDigital/43141.pdf>
- Galvis, A. & Roa, L. (2008). *Análisis de la auditoría forense como herramienta para mejorar la responsabilidad social del contador público en las empresas del estado*. Obtenido de Bogotá : universidad de san buenaventura:
<http://biblioteca.usbbog.edu.co:8080/biblioteca/BDigital/43141.pdf>
- García, P. (2011). Obtenido de La corrupción en el estado, la economía y la sociedad:
<http://udep.edu.pe/apertura/discurso/la-corrupcion-en-el-estado-la-economia-y-la-sociedad/>
- Genovés, R & Sánches, N. (2003). *Manual para la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias aplicables en la auditoría fiscal*. Obtenido de <http://ri.ues.edu.sv/9296/>
- Gestiopolis.com. (24 de 08 de 2002). Obtenido de Normas de auditoría generalmente aceptadas ¿qué son y cuáles son?: <https://www.gestiopolis.com/normas-de-auditoria-generalmente-aceptadas-que-son-y-cuales-son/>
- Gonzales, L. (2012). *Auditoría forense*. Obtenido de <http://www.gonzales-lazarini.com.mx/boletines/AUDITORIA%20FORENSE.pdf>
- Gonzales, P. (2011). Los delitos de cuello blanco. En P. Gonzales, *Los delitos de cuello blanco* (pág. 28.29). Madrid: Publicaciones de interes profesional.
- Historia clásica. (2007). *El código de Hammurabi*. Obtenido de <http://www.historiaclasica.com/2007/06/el-codigo-de-hammurabi-leyes-1-50-html>
- Huamaní, C. (2015). Obtenido de Tesis: La auditoría forense como estrategia para combatir la corrupción en los gobiernos regionales del Perú periodo 2014:
http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/642/AUDITORIA_FOREN_SECORRUPCION_HUAMANI_ALVAREZ_CRISTINA.pdf?sequence=4
- IAFIC. (2010). Obtenido de Desarrollo histórico de la auditoría:
<file:///C:/Users/Lourdes/Downloads/Unid%2001%20Generalidades%20IAFIC.pdf>
- IDEHPUCP. (2017). *Instituto de democracia y derechos humanos PUCP*. Obtenido de Proyecto anticorrupción: <http://idehpucp.edu.pe/proyectos/proyecto-anticorrupcion/normativa-anticorrupcion/normativa-internacional/>
- INEN. (2017). Obtenido de Norma técnica peruana:
<http://www.inen.sld.pe/portal/documentos/pdf/convenios/ntp%20ISO%2037001-2017.pdf>

- Inspiration. (02 de 01 de 2018). *Listado de paraísos fiscales en el mundo*. Obtenido de Definición de paraíso fiscal: <https://www.inspiration.org/justicia-economica/listado-paraísos-fiscales>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2003). Obtenido de Concepto de control interno: <http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse83.html>
- INTOSAI. (2006). Obtenido de Directrices generales de auditoría: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/4-directrices-de-auditoria/directrices-generales-de-auditoria.html>
- Jugo, W. (2013). *Fraudes colectivos mediante las sociedades mercantiles relaciones entre el bien jurídico orden económico del estado y los fines políticos criminales del ordenamiento jurídico costarricense*. Obtenido de <http://repositorio.sibdi.ucr.ac.cr.8080/jspui/bitstream/123456789/1797/1/35013.pdf>
- Justicia Perú. (02 de 01 de 2018). Obtenido de Constitución Política del Perú de 1993: <https://peru.justia.com/federales/constitucion-politica-del-peru-de-1993>
- La Vanguardia. (2012). *Historia de la corrupción*. Obtenido de <http://www.lavanguardia.com/estilos-de-vida/20120803/54331562523/historia-de-la-corrupcion.html>
- Lafuente, A. (2016). *Grupo Paradell*. Obtenido de Que función desempeña las banderas rojas en la lucha contra el fraude: <https://www.grupoparadell.com/funcion-desenpenan-las-banderas-rojas-la-lucha-antifraude/>
- Lavadodiner.com. (02 de 01 de 2018). Obtenido de ABC Antilavado: 2018
- Liderazgo y gerencia. (2015). Los conflictos de intereses en las empresas. *Liderazgo y gerencia*, 62-63. Obtenido de Los conflictos de intereses en las empresas.
- Maldonado, M. (01 de 10 de 2009). Obtenido de Auditoría forense: <https://es.slideshare.net/jimwes/auditoria-forense-por-milton-maldonado>
- Mantilla, A. (2009). *In crescendo ciencias contables y administrativas*. Obtenido de http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Maestria/Karin%20Iba%F1ez/TesisListaLista2_5_.pdf
- Marrugo, A. (2016). *Normas de auditoría generalmente aceptadas*. Obtenido de <https://prezi.com/3rmlrpzhipif/normas-de-auditoria-generalmente-aceptadas-nagas/>
- Mars, A. (02 de 12 de 2013). *El País*. Obtenido de Los defraudadores son gente seria: <https://elpais.com/economia/2013/12/02/actualidad/1385991322-816114.html>
- Martinez, R. (2014). Obtenido de Qué es el lavado de dinero: <http://www.uif.gob.sv/que-es-lavado-de-dinero-ii-parte/>
- Mercado H. (2010). Obtenido de Auditoría de estados contables basada en la evaluación de riesgos: <http://www.eco.unlpam.edu.ar/objetos/materias/contador-publico/4-ano/control-interno-y-auditoria/aportes-teoricos/Riesgo%20de%20Auditoria.pdf>

- Mesén, V. (2009). Obtenido de El riesgo de auditoría y sus efectos sobre el trabajo del auditor:
file:///C:/Users/Lourdes/Downloads/Dialnet-
ElRiesgoDeAuditoriaYSusEfectosSobreElTrabajoDelAud-3201923.pdf
- Ministerio de justicia y derechos humanos. (2016). *25 años de vigencia del código penal*. Lima.
Dosmasunosac. Obtenido de
http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf
- Ministerio Público de la Nación. (2018). Obtenido de Qué es la fiscalía:
https://wwwmpfn.gob.pe/quienes_somos/
- Montoya, Y. (2015). *Manual sobre delitos contra la administración pública*. Lima: Instituto de
democracia y derechos humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Moreno, J. (22 de 08 de 2017). Obtenido de <https://es.linkedin.com/pulse/cu%C3%A1-es-la-diferencia-entre-evidencia-indicio-y-juan-moreno-severino>
- Niebles, R. (2015). *Linea de tiempo de la historia de la auditoría*. Obtenido de
<https://es.slideshare.net/1115706803/linea-de-tiempo-de-la-auditoria>
- Peña, O. & Almanza, F. (2010). *Asociación peruana de ciencias jurídicas y conciliación*. Obtenido de
Teoría del delito: <http://www.derecho.usmp.edu.pe/instituto/libro-teoria-del-delito-oscarpena.pdf>
- Pérez, J. & Gardey, A. (03 de 01 de 2009). *Definición*. Obtenido de Definición de delito:
<https://definicion.de/delito/>
- Pérez, J. &. (2013). *Definición de fraude*. Obtenido de <https://definicion.de/fraude/>
- Perez, P. &. (2014). Obtenido de La auditoría forense: metodologías y herramientas:
<http://190.242.62.234:8080/jspui/bitstream/11227/2201/1/LA%20AUDITORIA%20FORENSE%20METODOLOG%C3%8DA%20Y%20HERRAMIENTAS%20APLICADAS%20EN%20LA%20DETECCION%20DE%20DELITOS%20ECONOMICOS%20EN%20EL%20SECTOR%20EMPRESARIAL%201.pdf>
- Perucontable.com. (02 de 01 de 2008). Obtenido de Resolución de Conasev N° 006-84-
EFC794.10.:
https://www.perucontable.com/modules/newbb/viewtopic.php?post_id=24150
- Pineda, G. (2015). Obtenido de Efectos de la auditoría forense en la investigación del delito de
lavado de activos en el Perú 2013-2014:
http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1892/1/pineda_vga.pdf
- Plan bicentenario. (2011). Obtenido de Centro nacional de planeamiento estratégico:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/acerc_mins/doc_gestion/planbicentenarioversionfinal.pdf
- Porto, J. & Gardey, A. (2012). *Definición de*. Obtenido de Definición de delito:
<https://definicion.de/delito/>

- Preceden. (2018). Obtenido de Auditoría administrativa:
<https://www.preceden.com/timelines/346389-auditor-a-administrativa>
- Presidencia del Consejo de Ministros. (25 de 08 de 2016). Obtenido de Informe de evaluación del plan nacional de lucha contra la corrupción 2012-2016: <http://can.pcm.gob.pe/informe-de-evaluacion-del-plan-nacional-de-lucha-contra-la-corrupcion-2012-2016>
- Prucommercialre. (2010). Obtenido de Que es un crimen ocupacional:
<http://www.prucommercialre.com/que-es-un.crimen-ocupacional/>
- Pwc. (2013). *Instituto de Auditores Internos de España*. Obtenido de Coso marco integrado:
http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf
- Real Academia Española. (2017). *Diccionario de la lengua español*. Obtenido de
<http://dle.rae.es/srv/fetch?id=B0dY4I3>
- Rioja, A. (09 de 2009). Obtenido de Derecho probatorio concepto de prueba:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/seminariotallerdpc/2009/11/03/derecho-probatorio/>
- Ríos, J. (24 de 01 de 2018). Obtenido de Las reglas de la cadena de custodia:
<https://es.linkedin.com/pulse/las-reglas-de-la-cadena-custodia-juli%C3%A1n-r%C3%ADos-cissp-cfe>
- Rodriguez, B. (2002). Obtenido de Aproximación a la auditoría forense:
<http://www.ideaf.org/archivos/auditoria%20forense%20articulos.pdf>
- Rojas, J. (03 de 01 de 2012). *Congreso latinoamericano de auditoría interna*. Obtenido de Técnicas de auditoría forense: <https://www.poderjudicial.go.cr/auditoria/.../13-congreso-2012?...auditoria-forense>
- Rozas, A. (29 de 09 de 2008). El rol de la auditoría ante el lavado de activos. *Quipucamayoc*, 2-20. Obtenido de El rol de la auditoría ante el lavado de activos.
- Rpp noticias. (21 de Diciembre de 2012). Obtenido de Un año después, el caso Odebrecht sigue sacudiendo la política peruana: <http://rpp.pe/politica/judiciales/que-es-el-caso-odebrecht-y-como-afecta-al-peru-noticia-1090099>
- Sánchez, A. (2008). *Antecedentes históricos de la auditoría vinculada a la calidad*. Obtenido de http://auditsonmer.blogspot.pe/2008/10/antecedentes-historicos-de-la-auditoria_16.html
- Sandoval, H. (2012). *Introducción a la auditoría*. Obtenido de www.aliat.org-mx/Bibliotecasdigitales/economico_administrativo/introduccion_a_la_auditoria.pdf
- Sarango, M & Tipán, P. (2014). Obtenido de Análisis de la auditoría forense como método de prevención del fraude en las cooperativas de ahorro y crédito del distrito metropolitano de Quito en el 2012-2013:
<file:///E:/TESIS/TESIS%20COMO%20EJEMPLOS/TESIS%20EXTRANJERAS/30%20P-INT4%20TESIS%20QUITO.pdf>

- Sayas, L. (2016). *Contabilidad y dirección*. Obtenido de Señales de alerta para la detección del fraude en las empresas:
http://www.accid.org/revista/documents/senales_de_alerta_para_la_deteccion_de_fraude_en-las-empresas.pdf
- Schermerhorn, J. (02 de 01 de 2017). *Control*. Obtenido de Tipos de control:
<http://funcionadministrativacontrol.blogspot.pe/p/tipos-de-control.html>
- Secretaria de la función pública. (2017 de 08 de 2012). Obtenido de Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción:
<http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/index.php/internacionales/convenciones/convencion-de-las-naciones-unidas-contra-la-corrupcion-onu-html>
- Superintendencia de Banca y Seguros. (02 de 01 de 2018). Obtenido de Normas de aplicación general en materia de LAFT: <http://www.sbs.gob.pe/prevencion-de-lavado-activos/normas-de-aplicacion-general-en-materia-de-laft>
- superiores, Organización centroamericana y del caribe de entidades fiscalizadoras. (21 de 09 de 2012). *Manual de auditoría forense*. Obtenido de <http://www.occefs.com/index.php/comunicacion/manuales-occefs?...>
- Tesisproyectos. (12 de 08 de 2017). *Antecedentes de la auditoría forense*. Obtenido de <http://tesisproyectos.com/2017/08/12/antecedentes-de-la-auditoria-forense/>
- Torres, C. (2015). *Corrupción política*. Obtenido de file:///D:/Descargas/215786-1-PB%20(1).pdf
- Universia. (19 de 05 de 2017). Obtenido de Odebrecht el caso que pica y se extiende:
<http://noticias.universia.edu.pe/cultura/noticia/2017/05/19/1152563/odebrecht-caso-pica-extiende-html>
- Valencia, D. (2016). Obtenido de Tesis: Auditoría forense una herramienta para combatir la corrupción:
<http://ri.uaemex.mx/bitstream/handle/20.500.11799/59189/AUDITORIA%20FORENSE%20UNA%20HERRAMIENTA%20PARA%20COMBATIR%20LA%20CORRUPCION.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Vlex Perú. (2018). Obtenido de D.L. 813 Ley penal tributaria: <https://vlex.com.pe/vid/decreto-legislativo-n-813-576721486>
- Williams, G. (28 de 11 de 2017). Obtenido de La auditoría forense y su importancia para las empresas: <https://u-gob.com/la-auditoria-forense-y-su-importancia-para-las-empresas/>
- Wolters, K. (2016). Obtenido de Error contable:
<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=H4sAAAAAAEAMtMSbF1jaaanjmWmZTBluOUIm-DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoARETAdDUAAAA=WKE>

Zambrano, A. (2012). *Política Criminal*. Obtenido de El delito de cuello blanco:
<https://pdf4.pro/pdf/el-delito-de-cuello-blanco-6678e.pdf>

ANEXOS

Anexo N° 1 Matriz de coherencia interna

TEMA: “LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA PREVENTIVA Y DE INVESTIGACIÓN PARA COMBATIR EL FRAUDE Y LA CORRUPCION FINANCIERA PUBLICA EN EL PERU”

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p style="text-align: center;">1. Problema General</p> <p>¿Es la Auditoria Forense una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú?</p> <p style="text-align: center;">2. Problema Específico</p> <p>a. ¿De qué manera el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense?</p> <p>b. ¿En qué medida el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad?</p>	<p style="text-align: center;">1. Objetivo General</p> <p>Determinar si la Auditoria Forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.</p> <p style="text-align: center;">2. Objetivo Específico</p> <p>a. Establecer de qué manera el análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.</p> <p>b. Precisar en qué medida el sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.</p>	<p style="text-align: center;">1. Hipótesis General</p> <p>La Auditoria Forense es una herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.</p> <p style="text-align: center;">2. Hipótesis Específica</p> <p>1) El análisis del control interno organizacional contribuye a determinar el alcance de la auditoría forense.</p> <p>2) El sistema de control interno ayuda a alcanzar los objetivos trazados por la entidad.</p>	<p style="text-align: center;">1. Variable independiente</p> <p>X Auditoría forense</p> <p>X1 Análisis del control interno organizacional.</p> <p>X2 Sistema de control interno.</p> <p>X3 Políticas de gestión de riesgos.</p> <p>X4 Herramientas de gestión de riesgos.</p> <p>X5 Plan de auditoría.</p> <p>X6 Evidencia en auditoría forense.</p>	<p style="text-align: center;">1. Tipo de Investigación</p> <p>El proyecto de investigación se realiza bajo el tipo de investigación documental, la cual es llevada a cabo por medio de técnicas e instrumentos de recolección de información como: el análisis, documentación y observación; que en forma ordenada y con objetivos precisos tiene como finalidad servir de base para la construcción de conocimientos; que para el caso puntual es dar a conocer la importancia que tiene la auditoría forense como herramienta preventiva y de investigación para combatir el fraude y la corrupción financiera pública en el Perú.</p>

<p>c. ¿De qué manera la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos?</p> <p>d. ¿De qué manera las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones?</p> <p>e. ¿De qué manera el plan de auditoría considera programas específicos para la detección de fraudes?</p> <p>f. ¿De qué manera la evidencia en auditoría forense contribuye con la tipificación del delito económico?</p> <p>g. ¿En qué medida se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero?</p>	<p>c. Precisar de qué manera la política de gestión de riesgos previene los delitos económicos.</p> <p>d. Precisar de qué manera las herramientas de gestión de riesgos ayudan en la toma de decisiones.</p> <p>e. Establecer de qué manera el plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de los fraudes.</p> <p>f. Precisar de qué manera la evidencia en auditoría forense contribuye con la tipificación del delito económico.</p> <p>g. Establecer en qué medida se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero</p>	<p>3) La política de gestión de riesgos previenen los delitos económicos.</p> <p>4) Las herramientas de gestión de riesgos ayuda en la toma de decisiones.</p> <p>5) El plan de auditoría forense considera programas específicos para la detección de los fraudes.</p> <p>6) La evidencia en auditoría forense contribuye a la tipificación del delito económico.</p> <p>7) Se hace necesario contar con un modelo de auditoría forense para la prevención del fraude financiero.</p>	<p>X7 Modelo de auditoría forense.</p> <p>2.Variable dependiente</p> <p>Y Combatir el fraude y corrupción financiera.</p> <p>Y1 Alcance de la auditoría forense.</p> <p>Y2 Características u objetivos trazados por la entidad.</p> <p>Y3 Delitos económicos.</p> <p>Y4 Toma de decisiones.</p> <p>Y5 Detección de fraudes.</p> <p>Y6 Tipificación de delitos económicos</p> <p>Y7 Prevención de fraudes.</p>	<p>2. Nivel de Investigación</p> <p>Esta a su vez, se puede clasificar como investigación documental de tipo analítico descriptivo.</p> <p>3. Diseño de Investigación</p> <p>Para este trabajo de investigación se pretende utilizar el diseño no experimental, transeccional, descriptivo.</p> <p>4. Población</p> <p>Se desarrollará esta investigación con las personas que trabajan en las 09 entidades del estado (2 por cada entidad) que cumplen la función de entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima.</p> <p>5. Muestra</p> <p>La muestra está conformada por 18 personas que trabajan en las 9 entidades indicadas en párrafos anteriores a los cuales se les realizará una</p>
---	--	--	---	---

				<p>encuesta para dar a conocer el tema a tratar en este proyecto de investigación</p> <p>6. Muestreo</p> <p>Para este tipo de investigación el muestreo será Probabilístico. En esta técnica de muestreo, el investigador debe garantizar que cada individuo tenga las mismas oportunidades de ser seleccionado. La ventaja de utilizar una muestra aleatoria es la ausencia de sesgos de muestreo. Si la selección aleatoria se hace correctamente, la muestra será representativa de toda la población.</p> <p>7. Técnicas</p> <p>Para esta investigación se utilizará la técnica de la encuesta.</p> <p>8. Instrumentos</p> <p>Se utilizará el cuestionario como principal instrumento para desarrollar la técnica de la encuesta.</p>
--	--	--	--	--

Anexo N°2 Carta para solicitar entrevista



Universidad
Inca Garcilaso de la Vega
Nuevos Tiempos. Nuevas Ideas

Lima, 21 de marzo del 2018

Sr. Oscar Solís de la Rosa

Gerente de Auditoria del BCRP

Estimado Sr. Oscar Solís:

Mi nombre es Jorge Enrique Ferreyros Corcuera con N° de DNI 09383520, soy egresado de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega con Código de matrícula N° 02-050377-6 y me dirijo a usted para solicitarle con todo respeto lo siguiente:

Estoy presentando mi proyecto de tesis titulada **“LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA PREVENTIVA Y DE INVESTIGACIÓN PARA COMBATIR EL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN FINANCIERA PÚBLICA EN EL PERÚ”**. Como podrá darse cuenta mi proyecto toca un tema que tiene vigencia por los actos de fraude y corrupción que se están dando en nuestro país y es por eso que necesito de su apoyo para responder una pequeña encuesta relativo a mi proyecto de tesis. La encuesta solo consta de 25 preguntas solo para marcar o resaltar como indica las instrucciones. La encuesta es totalmente anónima, y solo se busca dar a conocer por intermedio de mi proyecto que tanto conocen los funcionarios del estado con respecto a la **AUDITORÍA FORENSE**.

Si en caso por sus ocupaciones no pudiera responder la encuesta le suplicaría que les indique a dos de sus subordinados que respondan la misma para así cumplir con el requerimiento que me solicita la universidad.

Espero que me pueda ayudar en lo solicitado y estaré agradecido eternamente por la ayuda prestada.

Atentamente, gracias por su tiempo.

Jorge Enrique Ferreyros Corcuera

Anexo N°3 Encuesta de campo

Encuesta de campo para entidades reguladoras, supervisoras y recaudadoras en la ciudad de Lima

Cargo:	Entidad	BCRP
Nombre:	Tipo	EMP. SUPERVISORA
Dpto:OCI	Ciudad	LIMA
	Fecha	21-03-2018

Objetivo: Evaluar aspectos sobre la auditoria en general, conocer qué tipo de información existe sobre delitos económicos e identificar qué nivel de entrenamiento profesional tienen sobre la auditoria forense.

Estimado (a) Encuestado(a), lea atentamente todas las preguntas y resalte con amarillo (desde su pc) la respuesta que considere correcta. Solo considerar el nombre de la persona como dato de referencia.

1.- ¿Cuál es el problema más común al realizar una auditoría?

- a) La no utilización de análisis de riesgo.
- b) Resistencia del personal.
- c) Incumplimiento de plazos.

2.- ¿Qué palabras relaciona usted más con delito económico?

- a) Robo, muerte, delincuencia.
- b) Fraude, corrupción, engaño.
- c) Dineros ilícitos, estafas, criminalística.

3.- ¿Su organización ha estado expuesto a casos de fraude?

- a) Sí.
- b) No.
- c) No tengo conocimiento.

4.- ¿Considera usted que el fraude se puede eliminar definitivamente?

- a) Sí.
- b) No.
- c) Solo se puede disminuir.

- 5.- **¿Sabe usted que es la Auditoría Forense?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) El término no es familiar.
- 6.- **¿Ha realizado o participado en el proceso de una auditoría forense?**
- a) Sí.
 - b) No.
- 7.- **¿Considera usted que el análisis del control interno organizacional contribuye en la evaluación de riesgo durante el proceso de una auditoría forense?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 8.- **¿Considera usted que el sistema de control interno es una herramienta fundamental de apoyo para la auditoría forense?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 9.- **¿Cree usted que la política de gestión de riesgos contribuye en la prevención del fraude o corrupción corporativa?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 10.- **¿Cree usted que las herramientas de gestión de riesgos permiten al auditor forense reunir pruebas suficientes para detectar el hecho potencialmente delictivo?**
- a) Sí
 - b) No
 - c) Desconoce.
- 11.- **¿Considera usted que el plan de auditoría forense contribuye con la identificación de posibles actos de fraude y corrupción?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.

- 12.- **¿Considera usted que la evidencia de auditoría forense se constituye en prueba cuando la justicia la considera válida como tal?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 13.- **¿Cree usted importante contar con un modelo de auditoría forense dentro de la organización?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 14.- **¿Cree usted que el alcance de la auditoría forense contribuye con análisis prácticos para la detección de comportamientos irregulares?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 15.- **¿Considera usted importante integrar la cultura organizacional con los objetivos trazados por la entidad?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 16.- **¿Considera usted que los delitos económicos pueden disminuir con la aplicación de acciones preventivas forenses?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 17.- **¿Cree usted que las toma de decisiones en base a políticas de riesgos son eficientes?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.

- 18.- **¿Cree usted que la detección de fraudes y posibles actos de corrupción es producto de crear un entorno empresarial seguro?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 19.- **¿Considera usted que la tipificación de delitos económicos contribuye a mejorar las políticas de riesgo por fraude o corrupción?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 20.- **¿Considera usted que la prevención del fraude financiero puede ser llevado a cabo bajo programas éticos que involucren, empleados, clientes y proveedores?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.
- 21.- **¿Cree usted que la auditoría forense sea una herramienta para combatir el fraude y la corrupción?**
- a) Sí.
 - b) No.
 - c) Desconoce.

Anexo N°4 Fotochek de ingresos para entrevistas

Para el BCRP



Para la SUNAT



Para la SBS



Para la OSIPTEL



Anexo N° 5 Correos cruzados a las entidades reguladoras, recaudadoras y supervisoras de la ciudad de lima

21/3/2018 Gmail - Encuesta para tesis

 Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>
Para: oscar.solis@bcrp.gob.pe

21 de marzo de 2018, 12:18

Estimado Sr. Oscar Solís:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A BCRP.docx
97K

 Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>
Para: mpujaico@smv.gob.pe

21 de marzo de 2018, 12:13

Estimado Sr. Moisés Pujaco:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A SMV.docx
97K

21/3/2018 Gmail - Encuesta para tesis

 Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyroscbperu@gmail.com>
Para: mkazakos@ositran.gob.pe

21 de marzo de 2018, 11:24

Estimado Sr. Marcos Kazakos:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A OSITRAN.docx
97K

21/3/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

2 mensajes

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: mdelgadoa@osinergmin.gob.pe

21 de marzo de 2018, 18:16

Estimado Sr. Mario Delgado:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A OSINERGMIN.docx
97K

22/3/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

2 mensajes

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: npezo@osiptel.gob.pe

21 de marzo de 2018, 10:53

Estimado Sr. Neil Pezo:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A OSIPTEL.docx
96K

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: smoreno@osiptel.gob.pe

22 de marzo de 2018, 11:04

Estimada Stefany:

Te Reenvío el correo para que puedas ver y tener mas claro de lo que se trata.

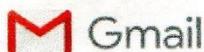
Te llamo luego.

Pdta: Esto es muy importante para mi proyecto por favor ayúdame en esto.

Gracias.

21/3/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: faranaga@sunat.gob.pe

21 de marzo de 2018, 12:23

Estimado Sr. Franklin Aranaga:

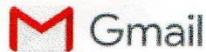
Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A SUNAT.docx
97K

21/3/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: malcala@sunass.gob.pe

21 de marzo de 2018, 11:17

Estimado Ing. María Alcalá:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A SUNASS.docx
97K

21/3/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: frosales@indecopi.gob.pe

21 de marzo de 2018, 12:02

Estimado Sr. Fernando Rosales:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A INDECOPI.docx
97K

20/8/2018

Gmail - Encuesta para tesis



Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>

Encuesta para tesis

1 mensaje

Jorge Ferreyros <jorge.ferreyrosbperu@gmail.com>
Para: mfernandez@sbs.gob.pe

21 de marzo de 2018, 12:07

Estimado Sr. Mario Fernández:

Envío en archivo adjunto una pequeña solicitud, espero su ayuda.

Saludos Cordiales.

 CARTA Y ENCUESTA A SBS.docx
97K