

AUDITORÍA Y MECANISMOS ANTICORRUPCIÓN

(PRIMERA PARTE)

CPC Alan Errol Rozas Flores*

RESUMEN

El tema de la corrupción es mundial, en América Latina este fenómeno es bastante preocupante, tal es el caso que su incidencia ha trascendido las fronteras nacionales. Las prácticas corruptas han cambiado con el tiempo, se modernizan y se hacen cada vez más difíciles de detectar; por ello el control y especialmente la auditoría, que es su contrapartida, debe ajustarse a las nuevas necesidades. Actualmente esta consideración es un gran desafío para quienes realizan la labor de auditoría debido a que son doblemente llamados para combatir estas prácticas. Los auditores tienen el deber ético y profesional de velar por el buen uso del patrimonio y los bienes privados y públicos y para ello tienen una herramienta fundamental: la Auditoría Forense.

Por lo tanto, el auditor debe estar preparado y capacitado en la aplicación de pruebas y procedimientos de auditoría de manera tal que la tendencia sea la de detectar con mayor exactitud y oportunidad los fraudes que se cometen contra las organizaciones privadas y la administración pública. En este sentido es necesario aclarar e interpretar adecuadamente y en toda su dimensión los términos de «fraude» y «corrupción»; así como los de «irregularidades» y «errores» e igualmente entender su ámbito de acción, sus tipos y características.

La Auditoría Forense determina y define los procedimientos para detectar fraudes y busca auditar con el fin de determinar si se ha gastado, recaudado, tomado en préstamo o de otra manera manejado dinero y bienes de forma de reducir el riesgo de actividades ilegales, en particular el fraude, en forma eficaz y en función de los costos.

Este artículo presenta una metodología general cuyo fin es brindar un marco global a seguir en el proceso de Auditoría Forense y está conformada por los siguientes procedimientos:

- a) Conocimiento de la entidad y su entorno.
- b) Establecimiento de las áreas de riesgo.
- c) Aplicación de técnicas de auditoría.
- d) Obtención de evidencia probatoria y confiable.
- e) Comunicación de hallazgos a las instancias pertinentes.

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la corrupción es mundial, millones de millones de dólares cada vez más se pierden en manos

inescrupulosas que atentan contra el bienestar social y cuyas repercusiones se filtran a todas las instancias ya sea por los efectos políticos como por los económicos y por supuesto, a nivel social.

* Docente Asociado de la Facultad de Ciencias Contables.

En América Latina este tema es bastante preocupante, tal es el caso que su incidencia ha trascendido las fronteras nacionales y hoy por hoy esta consideración es un gran desafío para quienes realizamos labor de auditoría debido a que somos doblemente llamados para combatir estas prácticas. Por una parte nos afectan las quejas y denuncias frecuentes contra políticos, empresarios y funcionarios públicos y por otra parte, los auditores tenemos la responsabilidad de su detección.

Los auditores tenemos el deber ético y profesional de velar por el buen uso del patrimonio y los bienes privados y públicos y para ello tenemos una herramienta fundamental: la Auditoría. Las prácticas corruptas han cambiado con el tiempo, se modernizan y se hacen cada vez más difíciles de detectar; por ello, su contrapartida debe ajustarse a las nuevas necesidades.

Por lo tanto, el auditor debe estar preparado y capacitado en la aplicación de pruebas y procedimientos de auditoría de manera tal que la tendencia sea la de detectar con mayor exactitud y oportunidad los fraudes que se cometen contra las organizaciones privadas y la administración pública. En este sentido es necesario aclarar los términos de «fraude» e «irregularidades»; así como entender su ámbito de acción, sus tipos y características.

Más de una vez se ha escuchado aquel aforismo de «¿cuál fue primero, el huevo o la gallina?» y lo anterior, se convierte en una discusión de nunca acabar. Igualmente sucedería si pretendemos enmarcar que la corrupción es causa o efecto del fraude y de las irregularidades.

Por aspectos pedagógicos tomaremos como punto de partida la corrupción, entendida como: «el comportamiento que se desvía de las funciones naturales del

cargo público para atender intereses privados (familia, círculo de amigos, etc.), obtener ganancias pecuniarias o posición social, o violar las reglas en aras de oponerse al ejercicio de algunos tipos de influencia privada» (J. Snye).

I. CORRUPCIÓN

La corrupción se define como: «El fenómeno por el cual un funcionario, servidor o trabajador público o privado es impulsado a actuar de modo distinto a los estándares normativos del sistema para favorecer intereses particulares a cambio de una recompensa».

La corrupción es un modo particular de ejercer influencia: influencia ilícita, ilegal e ilegítima. Esta se encuadra en referencia al funcionamiento de un sistema y, en particular, a su modo de tomar decisiones.

Existen dos categorías muy diferentes de corrupción administrativa: la primera acontece cuando los actos corruptos se cometen «de acuerdo con las reglas» y la segunda cuando las operaciones se desarrollan «en contra de las reglas».

En el primer caso un funcionario está recibiendo un beneficio de parte de un particular para llevar a cabo algo que debe hacer según lo dispone la ley.

En el segundo caso se cometen actos de corrupción para obtener servicios que el funcionario tiene prohibido proporcionar. La corrupción «de acuerdo con la ley» y «contra la ley» puede ocurrir a todos los niveles, es decir, en organizaciones privadas y en entidades gubernamentales, y oscilar desde la «gran corrupción» hasta las más comunes y pequeñas formas en la escala de la misma.

Existe un fenómeno de ida y de vuelta en la corrupción: la demanda de corrupción y la oferta de corrupción.

En la práctica los ciudadanos pueden ignorar las definiciones legales de la corrupción y la opinión pública puede juzgar al fenómeno desde una perspectiva distinta a la jurídica. Dicho de otra manera, si la opinión pública y las definiciones legales divergen de manera muy acentuada, es muy probable que los funcionarios públicos se sometan a códigos prácticos de la sociedad y cometan actos de corrupción sin sentirse culpables.

Michael Reisman en un intento por explicar este fenómeno dice que en cualquier proceso social el observador puede distinguir un sistema mítico que expresa claramente todas las reglas y prohibiciones y un código práctico que dice a los operadores cuándo, cómo y por quién pueden hacerse ciertas cosas prohibidas por las reglas. Por tanto es la existencia del código práctico lo que determina que exista corrupción ya que hay un doble discurso social que permite que en determinadas circunstancias puedan quebrarse las reglas sin castigo.

La «Convención Interamericana contra la corrupción» que se suscribiera en Caracas (Venezuela) en marzo de 1996 reconoce el fenómeno de la corrupción y que la misma significa un problema trascendente para el desarrollo de las sociedades. Insta a los Estados a establecer sistemas jurídicos destinados a atacar este flagelo reconociendo la necesidad de crear figuras delictivas transnacionales. Estas iniciativas no implican que la reducción de la corrupción sea un fin en sí mismo, sino que es un medio para un objetivo mayor: la existencia de un Estado más efectivo, eficiente, justo y legítimo.

Por otra parte y en el ámbito internacional se tipifican delitos como el

cohecho y soborno transnacionales y el blanqueo o lavado de dinero.

Impacto de la corrupción

En su libro *Controlando la corrupción*, Klitgaard expresa que existe un grado óptimo de corrupción, lo cual puede ser una afirmación que nos cause un cierto impacto y agrega que ese grado óptimo nunca es cero.

Desde el punto de vista moral obviamente sería deseable que el grado de corrupción siempre fuera cero, pero desde el punto de vista económico ocurre el fenómeno que llegado un punto será antieconómico combatir la corrupción; por ejemplo, si tengo que aumentar controles y ellos implican un aumento del aparato burocrático existirá un punto en que sea menor el perjuicio causado por la existencia de la corrupción que el gasto producido para evitarla, a eso Klitgaard denomina «grado óptimo de corrupción».

De este concepto de que no vale la pena luchar del todo contra la corrupción existen algunos autores que van más allá y sostienen que la corrupción puede jugar un rol positivamente útil en los países en desarrollo.

Los pagos corruptos no son por sí mismos productivos, pero si tales pagos eliminan o mitigan políticas ineficientes entonces, a pesar de su esencia improductiva, pueden conducir a una mayor eficiencia y así a una mayor abundancia de bienes y servicios. Sólo cuando la corrupción evade «distorsiones» ya existentes puede ser útil a nivel económico, político y de organización.

Pero conforme la evidencia de corrupción en países en desarrollo aumenta parece claro que los efectos

nocivos pesan más que los «ocasionales beneficios sociales». «Con la corrupción sucede lo mismo que con la inflación, creer que el costo que significa combatirla no vale la pena cuando en realidad puede ser controlada es un error fatal. Por lo tanto, cuando un utilitarista aconseja un poquito de aceite para lubricar el engranaje burocrático no puede dejar de pensar que 10 ó 15 años después el aceite va a ahogar al país que promovió su uso. (Mariano Grondona, *La corrupción*).

Como expresáramos, la corrupción provoca que las decisiones sean tomadas de acuerdo a motivos ajenos a los legítimos, sin tomar en cuenta las consecuencias que ellas tienen para la comunidad.

¿Cuáles son estos efectos en la comunidad? ¿Cuál es el verdadero impacto de la corrupción en los Estados?

Podemos clasificar los impactos en tres principales áreas:

- **Impacto económico**
La corrupción aumenta los costos de los bienes y servicios; incrementa la deuda de un país; conduce al relajamiento de las normas de modo que se adquieren bienes que no cumplen las normas establecidas o la tecnología es inapropiada o innecesaria. Puede llevar a la aprobación de proyectos basados en el valor del capital involucrado en los mismos más que en la mano de obra (lo cual es más lucrativo para el que comete la corrupción pero menos útil para el desarrollo).
- **Impacto político**
Desde el punto de vista político, la corrupción reproduce y consolida la desigualdad social; consolida las clientelas políticas; perpetúa la ineficiencia de la burocracia y genera formas parasitarias de intermediación.

Todo ello conduce a la pérdida de credibilidad en el Estado y a la erosión de la legitimidad necesaria para que funcione adecuadamente.

- **Impacto social**
Acentúa las diferencias sociales, destruye el profesionalismo y segrega y desestimula a los honestos.

«Corrupción» y «Democracia»: Dos conceptos antagónicos

La relación entre la forma de gobierno y la corrupción fue muy bien expresada por Robert Klitgaard con la siguiente fórmula:

$$C = M + D - T$$

(Corrupción = Monopolio + Discrecionalidad
– Transparencia)

Dicha fórmula sirve para advertir los problemas de gestión de una organización; puede ser utilizada para detectar la vinculación entre la corrupción y la organización política de un Estado.

El sistema que mejor contrarresta esta fórmula es el sistema democrático. Dentro de la democracia el equilibrio de poderes y los controles que ejercen unos sobre otros quiebran el monopolio del poder al encontrarse diversificado. La discrecionalidad se reduce pues las conductas de los soportes del poder político y de aquellos que ejercen poder público se encuentra regulada por una serie de normas jerárquicamente estructuradas y que emanan de los distintos poderes del Estado. La transparencia se garantiza mediante una adecuada publicidad de los actos del Gobierno y la libertad de expresión. En la antítesis del sistema democrático se

encuentra el sistema de poder hegemónico o autocrático donde los valores indicados se plantean a la inversa; existe monopolio del poder, aumento de la discrecionalidad de quien lo ejerce y un férreo control de la información lo que trae aparejada menos transparencia.

El sistema alternativo al democrático es el del poder hegemónico, en este sistema las reglas democráticas no rigen, existe el monopolio del poder, la discrecionalidad de los funcionarios y la censura y el control de la información pública.

Vemos así que podemos expresar las reglas del poder hegemónico con la siguiente fórmula:

$$PH = M + D - T$$

Por tanto al ser poder hegemónico igual a monopolio del poder más discrecionalidad y menos transparencia vemos que: Poder hegemónico = Corrupción. Los sistemas hegemónicos, sean cuales fuere su ideología son sistemas de corrupción latente.

II. FRAUDE

Se debe tomar como punto de partida la irregularidad, definida como aquel acto o conducta «que va fuera de la regla, contrario a ella» (*Diccionario de la lengua española*). A diferencia del fraude que tiene relacionado el «engaño, inexactitud consciente, abuso de confianza que produce o prepara un daño generalmente material». Lo anterior presupone aquella premisa que «todo fraude es una irregularidad, más no toda irregularidad es un fraude».

Luego el fraude puede involucrar una deformación u omisión intencional

que generalmente causa un daño material.

«Fraude» y «Error»

Para poder definir qué es un «fraude» en primer lugar debemos diferenciarlo del «error». El Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) en su declaración sobre normas de auditoría, conocida por sus siglas en inglés como SAS 53, define el «error» de la siguiente forma:

El término «errores» se refiere a declaraciones incorrectas no intencionales u omisiones de cifras o revelaciones en los estados contables.

Así los errores podrán implicar:

- Errores en recabar o procesar los datos contables empleados para elaborar los estados financieros.
- Estimaciones contables incorrectas derivadas de una omisión o mala interpretación de los hechos.
- Errores en la aplicación de principios de contabilidad relacionados con cantidades, clasificación, forma de presentación o revelación.

En tanto el término «fraude» se refiere a: «declaraciones incorrectas u omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros efectuada intencionalmente, que producen o pueden producir una pérdida para la víctima que tiene derecho jurídico a confiar en el autor de la conducta».

Los fraudes incluyen la presentación de información financiera fraudulenta para presentar estados financieros engañosos. Las mismas podrán incluir los siguientes actos:

- Manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o documentos soporte usados para preparar los estados financieros.
- Representación fraudulenta u omisión intencional de hechos, operaciones u otra información importante.
- Aplicación indebida intencional de principios de contabilidad relacionados con cifras, clasificación, forma de presentación o revelación.

El factor que distingue el error del fraude es si la causa subyacente de una declaración incorrecta en los estados financieros es intencional o no intencional. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar la intención, sobre todo en asuntos relacionados con estimaciones contables o la aplicación de principios de contabilidad.

Debido a las características de los fraudes, sobre todo las que implican falsificación y confabulación, una auditoría debidamente diseñada y ejecutada tal vez no detecte un fraude importante.

Los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar una declaración incorrecta no intencional tal vez no funcionen cuando la declaración incorrecta es intencional y se oculte a través de la confabulación entre varios funcionarios de la entidad auditada o entre funcionarios y terceros.

Corromper es desnaturalizar, desviar una cosa del fin hacia el que naturalmente tiende, ya hemos visto varias definiciones del término y el impacto que la corrupción tiene a nivel global en los Estados. El fraude es la contracara de la corrupción; es la materialización de la conducta indebida. Ya hemos visto la definición de fraude y su diferencia con el error que está marcada por la intencionalidad de la conducta.

A efectos de poder identificar este tipo de irregularidad debemos tener presentes los elementos que la componen y que son los siguientes:

Enfoque A

a) *Elementos personales*

El corruptor

Es quien obtiene una ganancia, puede existir o no, no es indispensable para configurar la irregularidad intencional, pero puede desencadenarla.

El corrompido

Es quien obtiene un beneficio con su acción, dicho beneficio puede ser económico o de otra especie. En casos límites la irregularidad puede no derivar un beneficio a quien la efectúa, que en este caso será un funcionario público, sino que la acción puede deberse a gratitud o lazos ideológicos o familiares, que de cualquier forma desvían el actuar de la conducta debida.

El perjudicado o víctima

Generalmente es la Entidad o el Estado

(No siempre van a existir los 3, pero siempre existirán por lo menos 2, el corrompido y la víctima).

b) *Elementos de la conducta*

Omisión material o falsa representación.

Tiene como finalidad el engaño.

Intencionalidad

Debe ser intencional que es, como vimos, lo que lo diferencia del error.

Abuso de confianza

Existe un abuso de confianza en tanto existe un derecho jurídico de la víctima

en confiar en el desempeño de sus funcionarios.

c) Elemento de consecuencia

Existe un perjuicio real o riesgo de que un perjuicio se produzca para la víctima.

Enfoque B

De las definiciones anteriores se pueden establecer cinco (5) elementos claves que de presentarse permitirían entender que estamos frente a un hecho de esta naturaleza.

1. Existen por lo menos dos partes, uno consignado como el autor material del hecho y que constituye en su defecto una persona perjudicada y que se conoce como la víctima.
2. Una omisión o alteración material, que fue cometida intencionalmente por el autor.
3. La intencionalidad del hecho.
4. La existencia del perjuicio real o riesgo de perjuicio a la víctima como resultado de la confianza depositada.
5. El derecho jurídico para confiar en la representación y con el cual debe contar la víctima.

Factores que sugieren «fraude»

Se hace necesario que el auditor conozca y tome conciencia de los factores que pueden denotar la posibilidad que se ha cometido un fraude con el fin de sensibilizarse a la ocurrencia de los hechos.

a. Internos:

El auditor conoce estos hechos a partir de la revisión de documentos o transacciones objeto del ejercicio del

control fiscal. Algunos de los factores que apuntan hacia dicha posibilidad por ejemplo, son:

- Faltantes de efectivo.
- Pagos duplicados.
- Empleados fantasmas.
- Fallas en los sistemas de control interno.
- Alta rotación del personal.

b. Externos:

Éstos conllevan hechos relacionados con las características o circunstancias que involucran directamente al funcionario y que le podrían motivar a cometer actos fraudulentos a saber:

- Estilo de vida del funcionario superior a sus ingresos.
- Falta de integridad.
- Condiciones de endeudamiento.
- Compromisos políticos ineludibles.

Tales circunstancias señalan para el auditor la necesidad de establecer el ambiente personal de los funcionarios y el clima laboral, aspectos que van más allá de la revisión formal de documentos.

Tipos de «fraude»

«Transparency International» ha encontrado que los tipos de irregularidades más comunes son:

Abuso de funciones

Los funcionarios venden sus poderes discrecionales al mejor postor.

Comisiones y obsequios ilegales

Los funcionarios cobran un porcentaje sobre los contratos del Gobierno o reciben atenciones especiales por parte de las personas interesadas en contratar con el Estado.

Evasión o fraude

Los particulares pagan para que funcionarios alteren las declaraciones de impuestos.

Cohecho

Los funcionarios exigen una cantidad de dinero para acelerar trámites o prevenir demoras.

Nepotismo

Los funcionarios reparten cargos entre parientes y amigos cercanos o

contratan con sus allegados a través de empresas ficticias.

Ámbito de acción del «fraude»

El auditor debe ser consciente que mediante la aplicación diligente de las normas y procedimientos de auditoría se llega a la detección de este tipo de prácticas que pueden dar lugar a las siguientes responsabilidades:

- Responsabilidad Administrativa.
- Responsabilidad Civil.
- Responsabilidad Penal.