LA AUDITORÍA INTERNA Y SU APORTE A LA AUDITORÍA FORENSE

INTERNAL AUDIT AND ITS CONTRIBUTION TO FORENSIC AUDIT

Rodríguez Piñero, Yeniny Yolimar
yyrodriguez@unimet.edu.ve
Universidad Metropolitana – UNIMET
Universidad Latinoamericana y del Caribe – ULAC

RECIBIDO: 12/11/2022
ACEPTADO: 15/01/2023

RESUMEN

Este ensayo tiene como objetivo reflexionar sobre el aporte que la auditoría interna dentro del marco de las mejores prácticas recomendadas por los estándares y guías del Instituto de Auditores Internos (IIA) como organismo global confiable y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), brindan a las organizaciones tanto públicas como privadas, mediante un enfoque sistemático y disciplinado, de forma tal, que bajo la realidad actual donde los delitos financieros y de corrupción contemplan desafíos nunca antes vistos, la auditoría interna demuestra que coadyuva y agrega valor, aportando soluciones útiles que nutren y complementan la labor de la auditoría forense, antes y después de materializado el riesgo de fraude y corrupción. Para ello se aplicó una metodología reflexiva, basada en el contexto y la práctica de la autora, apalancada en una técnica bibliográfica de carácter exploratorio. Esto conllevó a la búsqueda de soportes técnicos que permiten concluir que entre el IIA y las NIA de la IFAC, en los últimos años han desarrollado suficientes guías para que la auditoría interna agregue valor al campo de la auditoría forense, en especial cuando aporta a través del hallazgo una solución útil que se convierte en prueba legal.

Palabras claves: Auditoría, Riesgo, Control, Fraude, Corrupción.

ABSTRACT:

The purpose of this essay is to reflect on the contribution that internal auditing within the framework of the best practices recommended by the standards and guidelines of Institute of Internal Auditors (THEIIA) as a trusted global body and the International Auditing Standards (NIA) of the International Federation of Accountants (IFAC), provides to both public and private organizations, through a systematic and disciplined approach, in such a way that under the current reality here financial crimes and corruption contemplate challenges never seen before, the internal audit demonstrates that it contributes and adds value, providing useful solutions that nourish and complement the work of the forensic audit, before and after the risk of fraud and corruption materialized. To this end, a reflexive methodology was applied, based on the author´s context and practice, leveraged on an exploratory bibliographical technique. This led to the search for technical support that allows us to conclude that between the THEIIA and the NIA of the IFAC, in recent years they have developed enough guidelines for internal audit to add value to the field of forensic audit, especially when it provides, through the discovery, a useful solution that becomes legal evidence.

Keywords: Audit, Risk, Control, Fraud, Corruption.

INTRODUCCIÓN

El informe Global de Fraude y Riesgo Kroll 2021 (2022), indica de forma alarmante como los incidentes de soborno y corrupción continúan destruyendo instituciones y vidas en todo el mundo. Estos riesgos se encuentran acompañados generalmente por otros delitos financieros, como el fraude y el lavado de dinero, contemplando complejos desafíos para mitigarlos eficazmente.

Para abordar asertivamente desde el punto de vista jurídico este tema, se recurre en la práctica a la auditoría forense. Según la Real Academia Española (RAE), forense se refiere a lo perteneciente o relativo al foro; sitio en que los tribunales oyen y determinan causas. En este orden de ideas, al consultar sobre la palabra auditoría, la RAE indica que se refiere a la revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a aquellas que deben someterse.

Al respecto Jorge Badillo Ayala (2008:5), indica que "Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada auditoría forense…"; de allí que la auditoría forense permitirá entonces, el uso de técnicas de investigación que enlacen los hallazgos de auditoría relacionados con los aspectos operativos y administrativos, con resultados que conlleven a ser aceptados como pruebas en los tribunales, siempre cuidando los principios de eficiencia, eficacia, oportunidad y economía que deben acompañar a la labor auditora.

Por lo antes expuesto y en vista que la auditoría interna, según el IIA (2017):

> Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, que la ayuda a lograr sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Cuando haya suficientes banderas rojas (alertas tempranas) levantadas por auditoría interna, que permitan intuir, la potencial existencia de estafas y fraudes, o cualquier otro delito económico, incluidos hechos de corrupción, se hace necesario concatenar la función preventiva y regular de auditoría interna para la obtención de evidencias de forma objetiva, con la eficaz gestión del riesgo de fraude, para mitigar situaciones que amenacen a las organizaciones en el cumplimiento de sus objetivos, de forma tal que se pueda determinar si efectivamente Auditoría Interna agrega valor y coadyuva aportando soluciones útiles que complementen la labor que desempeña la auditoría forense, antes y después de materializado dicho riesgo, en especial a través de la prueba legal.

METODOLOGÍA

Para cumplir con la elaboración del presente, se aplicó una metodología reflexiva con enfoque cualitativo, que permitiera aclarar conceptos, describir ideas y hechos, sobre la situación planteada, con base a la *praxis* diaria de la autora. (Hernández-Sampieri, Fernández-Collado y Baptista, 2014:10).

El desarrollo del trabajo se realizó en el marco de la ponencia titulada "la auditoría interna y su interacción con la auditoría forense" en las 1eras Jornadas de Auditoría Forense a realizarse los días 29 y 30 de agosto de 2022, en el núcleo de la Universidad Santa María (USM), El Paraíso, Caracas-Venezuela.

Se aplicó una técnica de investigación bibliográfica de alcance exploratorio, donde se ubicaron fuentes secundarias, basada en literatura científica y técnica, mediante búsquedas sistemáticas efectuadas en Google, Scielo y las páginas oficiales del IIA y la IFAC, a través del uso de operadores lógicos, también conocidos como operadores booleanos, que permiten conectar de forma lógica, conceptos y términos para definir búsquedas rápidas.

Conectando la auditoría interna con la auditoría forense

El fraude y la corrupción son temas de constante preocupación para las empresas, organizaciones y gobiernos, los cuales se han incrementado durante los últimos años, no sólo en montos, si no en métodos, tal como lo refieren Muñoz Patricia & Silva Elvira (2019) en su artículo La auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general.

Es tan preocupante el avance de este tema, que en la Resolución 58/4 de la Asamblea General de la Naciones Unidas del 31 de Octubre de 2003, los Estados preocupados por la gravedad que plantea la corrupción para la estabilidad y seguridad de las sociedades, al socavar sus bases, establece la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (Naciones Unidas, 2004), cuyo prefacio indica que:

> La corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana.

Esta realidad trasnacional que impacta no sólo lo público, si no lo privado; se encuentra inmerso e íntimamente relacionado con la complejidad organizacional, y conlleva a incertidumbre, caos, impredicibilidad, no linealidad, y contradicciones, tal como lo ha desarrollado Edgar Morín, en su extenso trabajo.

De allí que el auditor interno considere esta realidad desde el punto de vista fenomenológico, representando para las entidades, desde la independencia, así como el trabajo sistemático y objetivo, un valioso apoyo para mitigar los riesgos de fraude y corrupción, de forma que pueda apuntalar a una entidad eficaz, dentro de una realidad compleja, en medio de una incertidumbre profunda, donde las amenazas y vulnerabilidades son el día a día que atentan contra el desarrollo adecuado de los objetivos establecidos.

En este orden de ideas, al revisar la NIA 240 de la IFAC se puede concluir que la misma indica claramente que los auditores son responsables de pronunciarse bajo seguridad razonable, de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, tanto por motivo de fraude como de error.

Para ello es necesario que la NIA 240, sea considerada de forma concatenada con los contenidos de las NIAS 315, 330 y 700, en vista que estas contienen las directrices requeridas para identificar, valorar y comunicar los riesgos de incorrección material, conociendo a la entidad y su entorno, de forma tal que el auditor pueda dar las respuestas adecuadas a los riesgos valorados en los cuales se menciona la importancia de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados, dentro de los criterios que auditoría interna debe cumplir.

En toda organización (ya sea pública, privada, con fines o sin fines de lucro),

debemos concatenar este contenido de las NIA antes mencionadas, con la auditoría interna, ya que esta representa un mecanismo concebido para agregar valor a las organizaciones y lograr el mejoramiento continuo de su sistema de control interno, a través de la evaluación de la observancia del grado de cumplimiento de metas programadas y objetivos establecidos, con mira a la optimización de los procesos.

La revisión continúa del sistema de control interno, es una herramienta útil para fortalecer a las organizaciones y entre otros aspectos, combatir el flagelo de fraude y corrupción.

La auditoría interna, según el IIA, es responsable de evaluar el sistema de control interno, los procesos de gestión de riesgos y su eficacia, incluida la evaluación de los riesgos de fraude y cómo son gestionados por la organización, desde diferentes niveles de complejidad relacional, tal como lo describe la norma 2120 del IIA, la cual indica que los auditores internos deben considerar la probabilidad de fraude cuando desarrollan los objetivos de cada trabajo, realizando una evaluación de riesgo de fraude como parte de la planificación del compromiso.

Para que auditoría interna de acuerdo con el marco para su práctica profesional, pueda llevar a cabo lo descrito en la norma 2120 del IIA, esta unidad de control, debe garantizarse que los auditores internos tengan conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización, demostrando su aptitud en función de lo dispuesto en la norma 1210.A2 del IIA.

En cuanto a esto la norma 1210.A2 del IIA indica claramente que: Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización, pero no es de esperar que tengan conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude.

Por consiguiente existen tres (3) puntos claves que auditoría interna debe considerar en la detección, prevención y supervisión de los riesgos de fraude:

1. Evaluando que las organizaciones cuenten con un sistema de control interno robusto que mantenga a raya, bajo seguridad razonable, las operaciones inapropiadas.
2. Instando a las organizaciones a que cuenten con un plan adecuado de prevención y respuesta ante operaciones inapropiadas.
3. Incluyendo en el plan de auditoría y en cada asignación de auditoría, pruebas que permita evaluar la idoneidad de los controles preventivos asociados al riesgo de fraude, corrupción, legitimación de capitales, en fin riesgos asociados a la materialización de delitos económicos.

Por lo cual el informe global de fraude y riesgo de Kroll 2021, el cual basó sus resultados en preguntas que se aplicaron a 1.336 altos ejecutivos a nivel mundial, indica que cada año se pierden miles de millones de dólares debido al fraude y a la corrupción, siendo auditoría interna un factor fundamental en su detección.

En consecuencia, es la gerencia de las organizaciones la responsable de prevenir el fraude, a su vez los auditores internos deben ejercer el debido cuidado profesional bajo la norma 1220 del IIA, en la evaluación de la efectividad del sistema de control interno tomando en cuenta la buena gobernanza y el perfil del riesgo de la organización, considerando la magnitud del trabajo, objetivos, complejidad, materialidad o importancia.

Dentro de este debido cuidado profesional, se requiere ser meticuloso, en todas las fases de la auditoría a practicar: Planificación, ejecución, presentación de resultados y seguimiento, ya que será finalmente en los papeles de trabajo, donde descanse la documentación de la información que se obtuvo durante el proceso auditor, siendo necesario que los papeles de trabajo hablen por si solos, sobre el trabajo de auditoría interna, dejando evidencia objetiva del hallazgo, de los métodos, técnicas y procedimientos que fundamentaron las pruebas que condujeron al hallazgo y del juicio profesional que sustenta la evidencia obtenida, de forma tal que si se identifica una desviación, se tenga claridad sobre el objeto evaluado, y los elementos que componen el hallazgo, a fin de que las evidencias obtenidas, sean relevantes, suficientes y competentes, para tener una certeza razonable de que los hechos revelados, están satisfactoriamente comprobados.

De manera que, desde el punto de vista operativo, en enero de 2019 el IIA (2019:2-3), estableció una declaración de posición sobre el aseguramiento sobre los controles de fraude que indica que, la auditoría interna debe tener conocimientos suficientes sobre el fraude para:

1. Identificar las señales de alerta que indiquen que se puede haber cometido un fraude.
2. Comprender las características del fraude y las técnicas utilizadas para cometer fraude, así como los diferentes esquemas y escenarios de fraude.
3. Evaluar los indicadores de fraude y decidir si es necesario tomar medidas adicionales o si se debe recomendar una investigación.
4. Evaluar la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude.

> En los casos en que se recopile evidencia digital, la auditoría interna debe garantizar que se cumplan los derechos de acceso y los requisitos legales necesarios.
>
> Así en caso que se haya producido un fraude, la auditoría interna debe comprender cómo fallaron los controles e identificar las oportunidades de mejora. Debe considerar la probabilidad de errores adicionales, fraude o incumplimiento en toda la organización y reevaluar el costo del aseguramiento con relación a los beneficios potenciales.
>
> Muchos factores, incluyendo la disponibilidad de recursos, influyen en la forma en que las organizaciones responden al fraude. Algunas organizaciones incluyen mecanismos de concienciación (proactivos) y respuesta (reactivos) contra el fraude dentro de la actividad de auditoría interna, considerando además que algunos auditores internos pueden investigar el fraude.

Debido a lo cual, el IIA, no sólo dispone como guía de las normas 1210 y 2120, así como el documento de posición del año 2019, para agregar valor y coadyuvar aportando soluciones útiles, que complementen la labor que desempeña la auditoría forense, antes y después de materializado el riesgo de fraude y corrupción. Anterior a esto en el año 2015, el Instituto de Auditores Internos de España, bajo su programa "La Fábrica de Pensamiento" y dentro de la línea de buenas prácticas en gestión de riesgos, emitió el documento Gestión del Riesgo de Fraude: Prevención, detección e investigación.

Dicho documento, permite definir un enfoque efectivo para la óptima gestión del riesgo de fraude, que involucra no sólo a la

auditoría interna, en su papel fundamental de aseguramiento ante la Junta Directiva y el Consejo de Administración, si no que pasa por resaltar el papel del Gobierno Corporativo, quien tiene la misión de definir y asumir un código de conducta como pilar del cumplimiento, en una realidad económica que demanda una mayor transparencia y control y exige a los auditores internos dar respuestas pertinentes frente al fraude, el cual mediante artificios o medios capaces de engañar o sorprender la buena fe de otro, induciéndole en error (artículo 462 código penal venezolano), no sólo impacta lo financiero, si no que erosiona la reputación institucional y la moral de las personas y las naciones.

Por lo que, hay que hacer notar que además de su rol preventivo ante el fraude, si se requiere de auditoría interna para investigar el fraude, el auditor interno debe tener las habilidades y experiencia necesarias para llevar a cabo la investigación y cumplir con su responsabilidad profesional sin comprometer la investigación y las evidencias asociadas, tal como lo describe en toda su extensión el documento de posición del IIA del año 2019 para que auditoría interna sea exitosa y preventiva ante el riesgo de fraude.

En definitiva además de lo antes expuesto existen cuatro (4) elementos críticos a considerar por el auditor interno, al momento de configurar el hallazgo:

1. La condición, situación o hecho relevante encontrado durante la ejecución de la auditoría.
2. El criterio, que no es más que la norma legal, sublegal, administrativa y/o técnica que resulte aplicable al objeto evaluado.
3. La causa raíz u origen de la condición.
4. El efecto de la situación observado o hecho relevante.

Como puede desprenderse de las narrativas que preceden al presente, la fiabilidad de la evidencia de auditoría, comprende así, aspectos relacionados con la fuente de la evidencia, su origen, naturaleza y circunstancia en la que se obtiene, por lo que se recomienda utilizar además la NIA 500 de la IFAC, de forma tal que se minimice el riesgo de omitir elementos asociados al hallazgo, que en caso de que se pretenda llevar a la vía judicial los resultados del informe, la construcción de la condición del hallazgo, favorezca durante una auditoría forense, aportar pruebas que durante el debido proceso, permita comprobar al considerarse la valoración jurídica de esta, la ocurrencia de un ilícito que pueda sancionar a los involucrados.

Cuadro 1. Normas de Auditoría para Prevención del Fraude

Norma	Emitida por
1210	IIA
1220	
2120	
240	IFAC
315	
330	
500	
700	

Elaboración propia

Fuente: Normas IIA-NIA-IFAC

A diario, las organizaciones tanto públicas, como privadas se ven sometidas a ineficiencias, proyectos interrumpidos, desafíos financieros, fracasos organizacionales, desastres humanitarios y fraudes, debido a una gobernanza débil, desconocimiento del perfil de riesgo y controles mal diseñados o desactualizados, por lo que una auditoría interna asertiva,

puede ayudar a través de sus procedimientos, a combatir la corrupción, la legitimación de capitales, el fraude, entre otros.

Si bien es cierto que el auditor interno no tiene por qué ser experto en fraude, ya que esta es un área destinada a expertos, entre los que se cuentas los auditores forenses, no es menos cierto que deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización.

Por tanto, los resultados de una buena auditoría interna, deben contemplar en su proceso, el desarrollo de la teoría de los hechos, a fin de poder coadyuvar a los encargados en la auditoría forense.

De ahí que los hallazgos levantados, deben cumplir con las características de las pruebas, para que sean:

1. Conducentes: que sean idóneas para demostrar los hechos.
2. Legales: se hayan obtenido legítimamente.
3. Idóneas: sean capaces de demostrar los hechos.
4. Pertinentes: que guarden íntima relación con la prueba que se aporta.
5. Útiles: pueda demostrar la controversia.

Sin ser experto, es deseable que el auditor entienda las reglas de la sana crítica y comprenda que esta es una operación intelectual para la correcta aprobación de la prueba, donde la lógica, el criterio y el sentido común sean una guía para apoyar el hallazgo.

Una auditoría interna, que conlleve resultados relacionados con hallazgos que hagan presumir dolo, requiere de soportes que permitan comprobar sin contradicción, es decir convertir el hallazgo en una prueba legal, por lo que un auditor que, sepa determinar un hallazgo, basado en la construcción de una hipótesis que desarrolle adecuadamente la teoría del hecho, por medio de la aplicabilidad del pensamiento socrático, el cual consiste en plantear inquietudes que conlleven a una aproximación, sobre quién o quiénes fueron los involucrados, qué pudo haber sucedido, donde ocurrieron los hechos, cuándo ocurrieron, cuál fue el impacto (monetario o cualquier otro), cómo fue el *modus operandi*, etc., será considerado un profesional valioso para una auditoría que agrega valor al campo de la auditoría forense.

CONCLUSIÓN:

En conclusión se puede observar como el IIA y las NIA emitidas por la IFAC, contemplan una batería de normas y guías que permiten al auditor interno, practicar con objetividad en relación a su labor en la prevención del fraude y la corrupción, siendo un actor fundamental ante la Junta Directiva y el Consejo de Administración; generando a través de su trabajo diario, soportes que coadyuvan, agregan valor y aportan al campo de la auditoría forense, en especial cuando el auditor interno tiene la habilidad técnica de convertir el hallazgo en una solución útil que pueda utilizarse como prueba legal.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADAS

Chirinos, María (2017). La Gerencia como Fenómeno y la Complejidad. Sistemas y Conexiones. Maracaibo Venezuela. [Información en línea] Disponible en: https://produccioncientificaluz.org/index.php/utopia/article/view/22641/22448

Badillo, Jorge (2008). Auditoría Forense / Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero. Quito, Ecuador. [Información en línea] Disponible en: https://www.academia.edu/16911514/Auditoria_Forense_Una_Mision_JBadillo_Mayo0814023 [Consultado: 2022, septiembre 18]

Código Penal Venezolano. [Información en línea] Disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/agosto/363-9810-2010-C08-137.HTML#:~:text=%60Art%C3%ADculo%20462.,de%20uno%20a%20cinco%20a%C3%B1os. [Consultado: 2022, septiembre 27]

Conceptosjuridicos.com. [Información en línea] Disponible en: https://www.conceptosjuridicos.com/dolo/ [Consultado: 2022, septiembre 27]

Derechopedia. [Información en línea] Disponible en: https://derechopedia.cl/Sana_cr%C3%ADtica [Consultado: 2022, septiembre 27]

International Auditing and Assurance Standards Board (2021).Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements.EEUU. [Información en línea] Disponible en: https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services [Consultado: 2022, septiembre 15]

Instituto de Auditores Internos (2017). Estándares y Guía-IPPF. Lake Mary, Florida, EEUU. [Información en línea] Disponible en: https://www.theiia.org/en/standards/ [Consultado: 2022, septiembre 15]

Instituto de Auditores Internos (2019). Declaración de Posición del IIA / El Fraude y la Auditoría Interna/ El aseguramiento sobre los controles de fraude es fundamental para el éxito. Lake Mary, Florida, EEUU. [Información en línea] Disponible en: https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/fraud-and-internal-audit-assurance-over-fraud-controls-fundamental-to-success-april-2019/fraud-and-internal-audit-spanish.pdf [Consultado: 2022, septiembre 25]

Instituto de Auditores Internos de España (2015). La Fábrica de Pensamiento / Gestión del Riesgo de Fraude: Prevención, Detección e Investigación. Madrid, España. [Información en línea] Disponible en: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%C3%A1brica-fraude.original.pdf [Consultado: 2022, septiembre 25]

Muñoz Patricia & Silva Elvira (2019). La auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general. [Información en línea] Disponible en: https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/centauro/article/view/6686/5979 [Consultado: 2022, octubre 28]

AUTORA

Rodríguez Piñero, Yeniny Yolimar

Licenciada en Ciencias Fiscales, Mención Finanzas Públicas, Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, ENAHP (1994). Magister en Dirección Financiera, Instituto Europeo de Postgrado, IEP (2014). Doctorando en Ciencias Gerenciales, Universidad Latinoamericana del Caribe, ULAC (2022).Profesora Tiempo Completo y Jefe del Departamento de Banca, Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Metropolitana(UNIMET). Presidente del Instituto de Auditores Internos de Venezuela 2021-2022