

XV
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



PROPUESTA DE UNA METODOLOGÍA PARA LLEVAR A CABO LA AUDITORÍA FORENSE

Área de Investigación: Auditoría y Contraloría

AUTORES

Yolanda Funes Cataño 1

Doctorado en Administración (Organizaciones)

Universidad Nacional Autónoma de México. Facultad de Contaduría y Administración. División de Investigación

Teléfonos: 56228465, 56228472

Correo electrónico: yfunesc@yahoo.com.mx

Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510.

Ana Lilia Najera Martínez 2

Pasante de la Maestría en Auditoría, tema su trabajo de Investigación para tomar el Grado

Teléfonos: 55 68 06 19, cel 55344463282

Correo electrónico: electrónico.annalina70@yahoo.com.mx

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

RESUMEN

PROPUESTA DE UNA METODOLOGÍA PARA LLEVAR A CABO LA AUDITORÍA FORENSE

Área de investigación: Auditoría y Contraloría

El presente trabajo tiene como principal objetivo dar a conocer el tema de la Auditoría Forense, y proponer una metodología que apoye la labor del Contador Público cuando le sea encomendado un trabajo de esta naturaleza; ya que en la actualidad se han incrementado con más frecuencia los delitos patrimoniales en las organizaciones, que de acuerdo al Código Penal vigente para el Distrito Federal son: “Aquellos actos u omisiones que sancionan las leyes penales”, y que afectan el bien jurídico tutelado que va en contra del patrimonio de las empresas o de las personas, como son: el robo, el abuso de confianza, el fraude, la administración fraudulenta, la extorsión, el despojo, el daño a la propiedad, etcétera.

Lo anterior, debido a que en mi experiencia como Perito Oficial en materia de Contabilidad adscrito a la Coordinación General de Servicios Periciales de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, en los expedientes (averiguaciones previas o causas penales) en las que he sido designado para intervenir como auxiliar ya sea del ministerio público o del Juez, he notado deficiencias en los dictámenes en materia de contabilidad que ofrecen como pruebas el denunciante o querellante de los hechos penales que presume se han cometido en contra de su patrimonio, ya que estos dictámenes no vienen acompañado de todos los documentos que manifiesta el auditor haber sometido a su estudio y análisis, y por lo tanto en el dictamen como tal no comprueba contablemente la comisión de un delito patrimonial.

El contexto altamente dinámico en el que se desenvuelven las organizaciones con las características con el uso generalizado de la tecnología informática; la modalidad de transacciones financieras en línea; fraudes corporativos y el avance de delitos como: el lavado de activos, han sido algunos de los acontecimientos que han llevado a las organizaciones a reformular su estrategia y poner énfasis en la Auditoría Forense.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Surgieron a nivel mundial estructuras o modelos de control interno destinados a colaborar con las organizaciones en la consecución de los objetivos. En una primera etapa enfocaron su atención al ambiente de control de las organizaciones. Posteriores escándalos e irregularidades que provocaron pérdidas medidas en términos económicos de prestigio, produciendo un cambio de enfoque hacia la Auditoría Forense.

La Auditoría Forense tiene como principales objetivos la prevención y detección de la comisión de delitos patrimoniales, no está por demás mencionar otros objetivos como son: identificación preliminar de posibles delitos económicos con anterioridad a la actuación judicial, estrategias para la reparación del daño, consideraciones éticas y económicas en la decisión y oportunidad de la denuncia y que generalmente se aplican, después de que el hecho ha sido cometido en un proceso reactivo.

Como se explico la Auditoría Forense se utiliza en el contexto de un conflicto real o en una acción legal con una pérdida financiera significativa, en la que el Auditor Forense, ofrece aplicar su experiencia en materia contable, sistemas, investigación financiera, cuantificación de daños patrimoniales y en otros aspectos, tales como: recolección de pruebas, testimonio como testigo experto (peritaje).

Las áreas en la Auditoría Forense es utilizada con mayor énfasis son: Investigaciones de delitos relacionados con el lavado de dinero y activos, legitimación y blanqueo de capitales, evasión fiscal, fraude, abuso de confianza, administración fraudulenta, etcétera; Determinación de daños y perjuicios.

Considero que es de suma importancia dar a conocer esta rama de la Auditoría, debido a que cada vez se incrementan los delitos cometidos en las organizaciones y es necesario contar con los conocimientos y herramientas necesarios para prevenirlos y detectarlos ; lo cual traerá como consecuencia que nuestro trabajo como “auditor” se vea reflejado en los peritajes y / o dictámenes en materia de contabilidad para efectos civiles, mercantiles y penales; mismos que serán valorados por los Jueces para la administración e impartición de Justicia.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Palabras clave: Auditoría Forense, Normas para atestiguar, Delitos Patrimoniales significativos.

PONENCIA

PROPUESTA DE UNA METODOLOGÍA PARA LLEVAR A CABO LA AUDITORÍA FORENSE

Área de investigación: Auditoría y Contraloría

INTRODUCCIÓN

La ciencia de la criminología estudia al fenómeno delincencial desde la perspectiva de las conductas antisociales, y esto incluye al delito como fenómeno cultural y social. Entendiéndose como conducta antisocial aquella que rompe con las reglas, normas y valores generales establecidos para el bien común, la convivencia y el bienestar social causando daño al individuo, a la familia, a las organizaciones y a la sociedad en general.

Este tipo de conductas antisociales, hoy en día se presentan cada vez con más frecuencia dentro de las organizaciones, lo que trae como consecuencia un detrimento o beneficio en su patrimonio; Conductas que se traducen legalmente en delitos patrimoniales cometidos por personas que están involucradas de alguna manera en las operaciones que realizan dichas organizaciones.

De ahí, una de las razones del tema para esta ponencia, que tiene como finalidad dar a conocer esta rama de la auditoría, por ser de suma importancia en la actualidad, y proponer una metodología que apoye la labor de el Contador Público en calidad de auditor forense para la prevención, detección y combate de los delitos patrimoniales cometidos en las organizaciones.

Y **¿por qué auditoría forense?**, muchos relacionamos el tema “forense” con la medicina legal y con quienes la practican, o con necropsia (necro que significa muerto o muerte). Sin embargo,

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

el término “forense” corresponde al latín “*forensis*”, que significa público, por lo que podemos remitirnos a su origen “*forum*” del latín que significa foro, plaza pública o de mercado; En las antiguas ciudades Romanas el “foro” era la plaza central donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Actualmente, es el sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; lo “forense” se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley.

Ahora bien, respecto a la “Auditoría Forense” es una especialidad de la auditoria que requiere un conocimiento experto de la teoría contable, auditoría, técnicas y métodos de investigación, que se desarrollan con el propósito de aportar pruebas para prevenir y detectar los delitos patrimoniales y coadyuvar con la procuración y administración de justicia.

Por lo tanto, la auditoria forense se utiliza en el contexto de un conflicto real o en una acción legal con una pérdida financiera significativa, en la que el auditor forense, ofrece aplicar su experiencia en materia contable, sistemas, investigación financiera, cuantificación de daños patrimoniales y en otros aspectos, tales como: recolección de pruebas, testimonio como testigo experto (peritaje). Consecuentemente, las áreas en la Auditoría Forense utilizadas con mayor énfasis son:

1. Investigaciones de delitos relacionados con el lavado de dinero y activos, legitimación y blanqueo de capitales, evasión fiscal, fraude, abuso de confianza, administración fraudulenta, etcétera.
2. Determinación de daños y perjuicios.

En mi experiencia, como Contador Público y en específico como Perito en materia de Contabilidad de la Coordinación General de Servicios Periciales de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal (11 años), considero que es de suma importancia dar a conocer esta rama de la Auditoría, debido a que cada vez se incrementan los delitos patrimoniales

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

cometidos en las organizaciones, ya sea estas públicas o privadas; y es necesario contar con los conocimientos y herramientas necesarias para prevenirlos y detectarlos; pero sobre todo, proponer una metodología para apoyar la labor del Contador Público cuando le haya sido encomendado un trabajo de auditoría forense.

Lo anterior, debido a que en muchas de las averiguaciones previas y causas penales en las que sido designada para intervenir como perito oficial en materia de contabilidad, cuando ha sido denunciado la comisión de un delito patrimonial ya sea del fuero común o del fuero federal, los denunciados o querellantes no presentan un Dictamen o Informe Contable con los requisitos mínimos necesarios y la documentación que compruebe contablemente los hechos denunciados.

Lo que trae como consecuencia, que el expediente de la averiguación sea devuelto al ministerio público o al juez, en el que el perito oficial en materia de contabilidad emite un Informe mediante el cual le hace del conocimiento al ministerio público las causas por las cuales no puede emitir un dictamen oficial respecto de los hechos que se están denunciando, y le solicita que para dar cumplimiento a su petición, es necesario que se aporte al expediente un Dictamen de Auditoría suscrito por Contador Público Certificado que cumpla con cierta metodología, acompañado de la documentación que compruebe contablemente los hechos penales denunciados, lo que retrasa la pronta y expedita procuración y administración de justicia.

Al realizar este trabajo de investigación, se revisó y analizó la bibliografía sobre el tema, recurriendo a investigaciones que sobre el mismo se han realizado en otros países como en Estados Unidos, Colombia, Venezuela, Chile y Argentina.

En México, no se encontró bibliografía que trate el tema de "Auditoría Forense", sin embargo se hizo una búsqueda en revistas especializadas y medios electrónicos; así como, un análisis de las Normas para Atestiguar emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de las Normas Internacionales de Auditoría



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

(IASC) que se refieren a estos casos ya que la profesión contable exige normatividad al llevar a cabo una auditoría cualquiera que sea su naturaleza.

ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA FORENSE

CONCEPTO

De acuerdo al diccionario de la lengua española, el término “auditoría” se refiere a la revisión de la contabilidad de una empresa u organización para garantizar la veracidad y regularización de las cuentas y elaborar un dictamen sobre la calidad y el rigor de la gestión¹.

El término “forense” proviene del latín “*forensis*” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez “*forensis*” se deriva de “*forum*” que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre”.

En la antigua Roma las actividades políticas, religiosas, comerciales y jurídicas se realizaban en la plaza principal, en dichos foros (plazas) también se trataban los negocios públicos y se celebraban los juicios; por ello cuando una profesión sirve de soporte, asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgue a la persona que cometió un delito, se le denomina “forense”; tal es el caso de disciplinas como la medicina, la grafoscopia, la psicología, la antropología, la genética, la química, la auditoría y muchas otras más².

¹ DICCIONARIO Enciclopédico Larousse 2003, 11ª. ed., Coedición Internacional, p. 119.

² Con base en la página de internet: <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf>, Dr. CPA Jorge Badillo, MBA, *Auditoría Forense – Fundamentos*.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Ahora bien, de acuerdo a las Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el término “Auditoría”, representa el examen de los Estados Financieros de una entidad, con el objeto de que el Contador Público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las normas de información financiera³.

Sin embargo, la auditoría de estados financieros no tiene por objeto el descubrir errores o irregularidades que se presenten en los mismos debido a las limitaciones que existen al realizarla y al sistema de control interno.

De esto precisamente se encarga la “Auditoría Forense” de descubrir esos errores o irregularidades que pudieron haber sido intencionales o no, es decir se encarga de la investigación de la comisión de delitos patrimoniales.

Pablo G. Fudim, la define como “la rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos” y señala que la “auditoría forense” en la actualidad es reconocida internacionalmente como “un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción”⁴.

Por ello cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten delitos patrimoniales significativos; y, se deba o desee profundizar sobre ellos se está incursionando en la denominada “auditoría forense”. La investigación será obligatoria dependiendo de:

³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ‘Glosario de Términos’, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para atestiguar, 31ª. Edición, México 2010.

⁴ Página de internet: www.pfudim@cponline.org.ar, Pablo G. Fudim, “Curso de Auditoría Forense”.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

- ⊙ El tipo de delito;
- ⊙ El entorno en que fue cometido; y
- ⊙ La legislación aplicable.

La labor de auditoría forense también puede iniciar directamente, sin necesidad de una auditoría previa de otra clase, por ejemplo en el caso de existir denuncias específicas. La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del delito patrimonial; por eso, generalmente los resultados del trabajo del auditor son puestos a consideración de la justicia, que se encargara de analizar, juzgar y sentenciar los delitos patrimoniales⁵.

Como conclusión se puede decir que la “Auditoría Forense”, es la rama especializada de la Auditoría que se encarga de investigar, obtener evidencia, analizar, cuantificar, divulgar y dar testimonio sobre la comisión de un delito patrimonial ya sea en una organización pública o privada.

CARACTERÍSTICAS

La auditoría forense tiene una orientación retrospectiva respecto de los delitos patrimoniales investigados; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar en un futuro la comisión de delitos patrimoniales; y debe de cumplir las siguientes características:

1. **Propósito:** Prevención y detección de los delitos patrimoniales.

Cabe señalar que es competencia exclusiva del Ministerio Público o del Juez el determinar si existe o no la comisión de un delito patrimonial.

⁵ Con base en la página de internet: <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf>, Dr. CPA Jorge Badillo, MBA, “Definición de Auditoría Forense”, Auditoría Forense – Fundamentos, p. 5.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

En una auditoría forense únicamente se obtiene la evidencia suficiente y competente que compruebe contablemente la comisión de un delito patrimonial, y ponerla a consideración de la autoridad correspondiente.

- 2. Objetiva:** Porque está en busca de la verdad histórica de los hechos, y solamente se basa en la evidencia obtenida que compruebe contablemente la comisión de un delito patrimonial.

Esto es llegar a conocer que es lo que en realidad ocurrió, cómo y de qué manera se desarrollaron los hechos, de forma tal que el resultado será un calco de lo ocurrido en el momento de la comisión.

- 3. Metodológica:** Porque sigue un orden, mediante la aplicación de técnicas de auditoría y procedimientos específicos o alternativos, que permitan obtener evidencia y con ello llegar a un resultado de la investigación que se está realizando.

- 4. Normatividad:** Normas y procedimientos de auditoría aplicables al caso en concreto, así como técnicas de investigación y legislación penal vigente.

- 5. Cuantificable:** Porque determina el monto total del delito patrimonial.

- 6. Auditor a cargo:** Profesional que tenga Cédula y Título Profesional expedido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública que lo acredite para ejercer la profesión de Contador Público.

- 7. Equipo de apoyo:** El equipo de profesionales con el que trabajo un Auditor Forense es multidisciplinario: abogados, ingenieros en sistemas, grafoscopos, investigadores, traductores, y combina diferentes áreas como son la investigación, el análisis de información, la técnica criminalística, la obtención de evidencia, etcétera.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

OBJETIVOS

La auditoría forense tiene como principales objetivos la prevención y detección de la comisión de delitos patrimoniales. Generalmente se aplica, después de que el hecho ha sido cometido en un proceso reactivo, Es importante señalar que es competencia exclusiva de la justicia el determinar si existe o no un delito patrimonial; En una auditoría forense únicamente se obtiene la evidencia para ponerla a consideración de la autoridad (ministerio público o juez) correspondiente.

1. Prevención

En la prevención, se debe permanecer siempre alerta ante cualquier circunstancia (oportunidad) que pudiera facilitar y permitir que se cometa un delito patrimonial; es decir reconocer los delitos patrimoniales que podrían presentarse en la organización en un futuro. Tiene como objetivo identificar los riesgos potenciales de fraude a los que puede estar expuesta una organización y elaborar planes y programas de acción para minimizarlos.

Estos servicios abarcan los siguientes aspectos:

- Ⓞ Programa gerencial de prevención y manejo de riesgos de fraude.
- Ⓞ Establecer adecuados controles preventivos.
- Ⓞ Pruebas de ataque a la seguridad de los sistemas.
- Ⓞ Detección de abuso potencial en el uso de los sistemas e internet.
- Ⓞ Establecer un código de conducta.
- Ⓞ Capacitar en su aplicación.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

2. Detección

Dadas las características de los delitos patrimoniales, una auditoría forense es definitiva en la etapa previa, para realizar las investigaciones y los cálculos que permitan determinar la existencia del delito y su cuantía, de manera que la parte interesada tenga los elementos suficientes para decidir si los hechos investigados y las circunstancias conocidas ameritan el inicio de un procedimiento penal⁶.

Por lo tanto, en la detección de un delito patrimonial, se debe de considerar lo siguiente:

- a. Identificar y evaluar los indicadores de que un delito pudiera haberse cometido; es decir reconocer los indicios de un delito existente (presente) a fin de que comunicar a la parte interesada los casos en que el auditor ha concluido:

Que hay suficientes indicios (evidencia) de que se ha cometido un delito patrimonial; y

Que por lo tanto, amerita el inicio de una investigación (auditoría forense).

- b. Tiene como objetivo realizar investigaciones, para identificar el origen, la naturaleza, el impacto (en los sistemas y el daño económico) y documentar los hechos o indicios de fraude, como elemento de apoyo para que la organización adopte acciones legales.

⁶ Con base en la página de internet: www.interamericanausa.com, "Técnicas de Investigación en la Auditoría Forense", por el Dr. Danilo Lugo C. Ph. D. Psicólogo Criminalista y el Lic. Miguel Antonio Cano Contador Público y Auditor de Sistemas.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

ALCANCE EN UNA AUDITORÍA FORENSE

El Boletín 5020 denominado “El muestreo en la Auditoría”, señala lo siguiente:

“Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener, mediante sus procedimientos de auditoría, evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión. Para obtener esta evidencia comprobatoria, el auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa o partidas que forman los saldos finales; sino que mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas, puede obtener la evidencia que se requiere”⁷.

Sin embargo, esto no es aplicable cuando se realiza una Auditoría forense, debido a que el alcance de la revisión para obtener evidencia suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión; el auditor no se basa en muestras representativas; sino que evalúa e investiga al 100% cien por ciento, está obligado a examinar todas y cada una de las partidas o transacciones relacionadas con la investigación que se está realizando.

Así también el alcance de una auditoría forense está relacionado con el período sujeto a investigación.

CAMPOS DE APLICACIÓN

Respecto del campo de aplicación de la auditoría forense, Miguel Cano y Danilo Lugo mencionan lo siguiente:

“En sus inicios la auditoría forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la auditoría tradicional gubernamental, en especial ante delitos como enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos,

⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Boletín 5020 El muestreo en la auditoría*, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para atestiguar, 31ª. Edición, México 2010.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

etcétera; Sin embargo la auditoría forense no se ha limitado a los delitos propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolios de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros”⁸.

En este sentido, se puede decir que el campo de aplicación de la auditoría forense se puede dar tanto en el sector público como en el sector privado y su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas a la comisión de un delito patrimonial. Es decir, realiza investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y cuantificarlo, para definir si se justifica el inicio de un proceso, y así poder auxiliar en la procuración y administración de justicia.

PERFIL DEL AUDITOR FORENSE

Para el Dr. Danilo Lugo C., Ph. D., Psicólogo Criminalista, el “Auditor Forense” es el “Auditor financiero con preparación técnica-forense, es un valioso “testigo experto” en una Corte Criminal, y debe de tener una completa capacitación, acerca de las diferentes modalidades criminales, con énfasis en delitos económicos y financieros, Además de un conocimiento de la parte operativa en los diferentes procesos de investigación”⁹.

De ahí, que cuando se actúa en calidad de Auditor forense dentro de una investigación, se pone en práctica toda la experiencia en contabilidad, auditoría, finanzas y técnicas de investigación. También se debe considerar la capacidad para transmitir información financiera en forma clara y precisa ya sea ante un Ministerio Público o ante un Tribunal.

⁸ CANO, Miguel y LUGO Danilo, “Auditoría Forense: en la investigación criminal del lavado de dinero y activos”, 2ª. Edición, ECOE ediciones, 2004, 370 págs.

⁹ Página de internet: www.interamericanausa.com, “La Auditoría Forense, en el Sistema Judicial Acusatorio”, por Danilo Lugo Ph. D., p. 19.

NORMAS DE AUDITORÍA RELATIVAS A LA AUDITORÍA FORENSE

Una Auditoría de Estados financieros está regulada por las Normas y procedimientos de auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los cuales son de observancia general para todos los profesionistas de la Contaduría Pública. Así también la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió un Boletín que hace referencia a auditorías especiales que desarrolla el Contador Público, diferentes a la auditoría de estados financieros.

Y son precisamente estas normas las que considero que debe de seguir el profesional de la Contaduría Pública al realizar un trabajo de “auditoría forense”, toda vez que la variedad de servicios profesionales que el Contador Público puede prestar en relación con ellas son ilimitados, ya que estas tienen como principal objetivo proporcionar un marco general de referencia y al igual que las normas de auditoría generalmente aceptadas tratan acerca de la necesidad de competencia técnica, actitud de independencia mental, cuidado y diligencia profesionales, planeación y supervisión, obtención de evidencia suficiente y competente e información apropiada.

Estas normas son llamadas “Normas para atestiguar” y corresponden al Boletín 7010, se clasifican en:

- A. Normas personales y generales
- B. Normas de ejecución del trabajo
- C. Normas de información

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

NORMAS PERSONALES Y GENERALES

Título Profesional, entrenamiento técnico y capacidad profesional (párrafo 8)

1. El trabajo para atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo título profesional de Contador Público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado así como:

Conocimiento del asunto del que se trate el trabajo (párrafo 9)

2. El trabajo de atestiguar debe ser llevado a cabo por un Contador Público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.

Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar (párrafo 10)

3. El Contador Público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar solamente si tiene razón para pensar que existen las dos condiciones:
 - ✓ Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido o esos criterios se describen en la aseveración, de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor esté en posibilidad de entenderlos.
 - ✓ La aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando estos criterios.

Sin embargo, cabe hacer la anotación que cuando se esta ante una auditoría forense no se hacen estimaciones, toda vez que se esta investigando la presunción de un delito y por lo tanto las cuantificaciones se hacen exactas y precisas.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Cuidado y diligencia profesionales (párrafo 11)

4. El Contador Público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar y en la preparación de su informe.

Es importante hacer la anotación que cuando se esta ante el desarrollo de una auditoría forense se debe tener especial atención a que se cumpla ese cuidado y diligencia profesionales, debido que se presume la comisión de un delito y que el mismo podría representar el patrimonio de una empresa por una parte, y por la otra representa la libertad de una persona.

Independencia (párrafo 12)

5. El Contador Público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Planeación y supervisión (párrafo 13)

1. El trabajo de atestiguar debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Obtención de evidencia suficiente y competente (párrafo 14)

2. El Contador Público, al efectuar su trabajo de atestiguar, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera, con el fin de suministrar una base objetiva para su informe.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

NORMAS DE INFORMACIÓN

Bases de opinión sobre trabajos de atestiguar (párrafos 15 a 18)

1. El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que informa y las características del trabajo de atestiguar.
2. En el informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del Contador Público acerca de si la aseveración está presentada de conformidad con criterios establecidos con los cuales se midió o una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada debiera ser modificada.
3. El informe debe contener todas las excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de este trabajo.
4. El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración, limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión (párrafo 19)

5. En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera deberá expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión o informe sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen o revisión; las excepciones que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

expresa una opinión profesional, a pesar de haber hecho un examen o revisión de acuerdo con normas para atestiguar¹⁰.

Las normas para atestiguar dan al Contador Público la oportunidad de proporcionar diferentes servicios profesionales más allá del examen o revisión de estados financieros, sin estar sujeto a las restricciones específicas que establecen las normas de auditoría¹¹.

Es importante mencionar que la metodología que a continuación se presenta, se basa primordialmente en los once años de experiencia como perito oficial en materia de Contabilidad de la Coordinación General de Servicios Periciales de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, evidenciando que la mayoría de los casos no cumplen con los requisitos que se exigen como Perito Oficial, para comprobar los delitos que ocurren dentro de las organizaciones; además, de constatar que cumplan con las Normas para Atestiguar que emite la profesión para una Auditoría Forense.

METODOLOGÍA DE LA AUDITORÍA FORENSE

Una vez expuesto los aspectos teóricos de la auditoría forense y las normas que la regulan, el siguiente paso es dar a conocer su metodología, es decir qué debe de hacer el Auditor cuando le encargan un trabajo de Auditoría Forense.

El caso a tratar, es el que se refiere cuando tiene la sospecha de que se ha cometido un delito patrimonial en una organización, con características económico-financieras, y se requiere iniciar una denuncia ante el ministerio público.

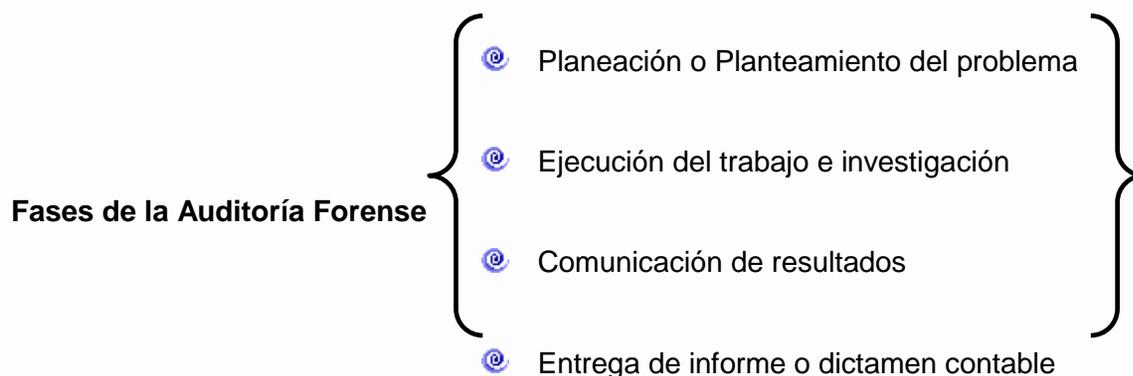
¹⁰ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Boletín 7010 "Normas para atestiguar"* Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar, 31ª. Edición, México 2010.

¹¹ LLAMAS Monjardin Gabriel, "¿Para qué sirven las normas para atestiguar?", *Contaduría Pública*, Año 35, No. 408, Agosto 2006, p. 44-47.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Cuando al Auditor Forense se enfrenta a esta tipo de trabajo, debe realizarlo con base a las siguientes fases:



PLANEACIÓN O PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la fase del planteamiento del problema, una vez que el auditor forense le ha sido asignado un trabajo de “auditoría forense” debe de realizar lo siguiente:

- ⊕ Obtener un conocimiento general del caso a investigar.
- ⊕ Analizar todos los indicadores de que ha sido cometido un delito patrimonial, donde se pueda obtener información que señale los indicios y evidencias susceptibles de convertirse en pruebas.
- ⊕ Evaluar el control interno, ya que permitirá: **a)** detectar debilidades de control, que habrían permitido la comisión de un delito patrimonial; **b)** obtener indicados de fraude (iniciales o adicionales) y **c)** realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente, para prevenir la comisión de delitos patrimoniales.
- ⊕ Elaborar un Informe inicial en el que señale a la persona que le ha encomendado el trabajo, si amerita o no la investigación; es decir, si existe la evidencia suficiente y competente, para llevar a cabo una auditoría forense.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

- ✦ Una vez que se ha considerado procedente continuar con la investigación, se deben identificar las fuentes de información útiles y definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos), para la siguiente fase que es la de “ejecución de trabajo”.

EJECUCIÓN DE TRABAJO E INVESTIGACIÓN

- ✦ En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior, más aquellos que considere necesarios durante el transcurso de la investigación, cabe señalar que los procedimientos y técnicas de auditoría previamente programados pueden variar en la medida que se vayan obteniendo la evidencia suficiente y competente que compruebe contablemente la comisión de un delito patrimonial, y debe responder a las siete preguntas básicas de la criminalística que son:

1. ¿Qué sucedió?
2. ¿Cuándo sucedió?
3. ¿Dónde sucedió?
4. ¿Con qué sucedió?
5. ¿Por qué sucedió?
6. ¿Quién lo ocasionó?
7. ¿Cómo ocurrió?

Y en materia de contabilidad se adiciona la pregunta ¿Cuál fue el monto total del detrimento patrimonial del ofendido?

Estas preguntas ayudan al Auditor Forense a valorar los indicios y evidencias susceptibles de convertirse en pruebas, para lo cual debe realizar las siguientes actividades:

- ✓ **Asegurar el “escenario”:** Preservar el estado original de los documentos que serán sometidos a los diferentes análisis contables, grafo técnicos; protección y

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

aseguramiento de los equipos de cómputo, archivos de usuario, del sistema operativo, etcétera.

Igualmente se deben hacer copias de los documentos en papel, en los cuales el Auditor Forense procederá en las copias a colocar su marca de investigador forense, con el objetivo de proteger la integridad de los documentos para no alterarlos y someterlos a la valoración del ministerio público o del juez correspondiente.

- ✓ **Testimonio de testigos y expertos:** Estos proporcionan información relevante, útil, suficiente y competente para el esclarecimiento del hecho investigado.

Por eso para llevar a cabo la “ejecución de trabajo”, se debe contar con la colaboración de un equipo multidisciplinario (abogados, ingenieros en sistemas, médicos, grafoscopos, dactiloscópicos, etcétera).

Finalmente el equipo de auditoría forense prepara un sistema de mantenimiento de registros y clasificación de las actuaciones realizadas, indicios y evidencias recolectadas, señalando el lugar de su recolección, la fecha, hora y características de la misma, señalando la referencia que le permita su posterior seguimiento.

COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Antes de preparar el informe final, el auditor forense someterá el producto de su investigación a una valoración jurídica al abogado penalista del equipo multidisciplinario, aún cuando esta haya estado presente a lo largo de dicha investigación, para que cuando se inicie la denuncia penal de la comisión del delito patrimonial se cumpla con los requisitos legales exigidos por la ley , que conlleven al éxito jurídico en cuento al

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

esclarecimiento de los hechos y la probable responsabilidad de la persona que se presume ha cometido el hecho delictivo.

DICTAMEN CONTABLE

Un dictamen o Informe de Auditoría Forense debe señalar de manera clara y precisa el planteamiento del problema o el motivo por el cual se practica, la descripción de la documentación de tipo contable que se tomo en consideración para su estudio y análisis, la relación detallada de los procedimientos y técnicas de auditoría que se aplicaron al caso en concreto, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto del peritaje realizado, conforme a la normatividad de la profesión contable.

El Informe o Dictamen se presentará por escrito y con firma del Contador Público que lo elaboro, dicho informe deberá ir acompañado de los papeles de trabajo correspondientes (cédulas analíticas y sumarias) y la documentación que compruebe contablemente los hechos denunciados.

Al redactar el informe el auditor debe tener presente que va dirigido a una persona no especializada en el área, por lo que deberá ser claro, preciso y sencillo.

Por otra parte, debe tomar en cuenta que su trabajo debe versar sobre cuestiones técnicas contables sin emitir opiniones de carácter legal.

CONCLUSIONES

El presente trabajo tuvo como principal objetivo dar a conocer el tema de la Auditoría Forense, y proponer una metodología que apoye la labor del Contador Público cuando le sea encomendado un trabajo de esta naturaleza; ya que en la actualidad se han incrementado con más frecuencia los delitos patrimoniales en las organizaciones, que de

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

acuerdo al Código Penal vigente para el Distrito Federal son: **“Aquellos actos u omisiones que sancionan las leyes penales”**, y que afectan el bien jurídico tutelado que va en contra del patrimonio de las empresas o de las personas, como son: el robo, el abuso de confianza, el fraude, la administración fraudulenta, la extorsión, el despojo, el daño a la propiedad, etcétera.

Lo anterior, debido a que en mi experiencia como Perito Oficial en materia de Contabilidad adscrito a la Coordinación General de Servicios Periciales de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, en los expedientes (averiguaciones previas o causas penales) en las que he sido designado para intervenir como auxiliar ya sea del ministerio público o del Juez, he notado deficiencias en los dictámenes en materia de contabilidad que ofrecen como pruebas el denunciante o querellante de los hechos penales que presume se han cometido en contra de su patrimonio, ya que estos dictámenes no vienen acompañado de todos los documentos que manifiesta el auditor haber sometido a su estudio y análisis, y por lo tanto en el dictamen como tal no comprueba contablemente la comisión de un delito patrimonial.

Lo que trae como consecuencia que el expediente sea devuelto por el perito oficial mediante el cual informa al ministerio público que la documentación resulta insuficiente desde el punto de vista de la técnica contable para emitir una opinión respecto de los hechos que se están denunciando, lo que genera un retraso en la procuración y administración de justicia del denunciante.

Cabe señalar que en muchas de las ocasiones, aún cuando se trata de que el denunciante o querellante es una sociedad legalmente constituida de acuerdo a las leyes vigentes en la República Mexicana, no cuenta con los registros y soporte documental de los hechos que pueden ser constitutivos de un delito patrimonial, y se enfrentan a la situación de que el perito oficial jamás va emitir una opinión de tipo contable con base en sus declaraciones.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

BIBLIOGRAFÍA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 31ª Edición, México 2010.

Diccionario Enciclopédico Larousse 2003, 11ª Edición, Coedición Internacional, p. 119.

Cano, Miguel y Lugo Danilo, “Auditoría Forense: en la investigación criminal de lavado de dinero y activos”, 2ª. Edición, ECOE ediciones, 2004, 370 págs.

Llamas, Monjardin Gabriel, “¿Para qué sirven las normas para atestiguar?”, Contaduría Pública, Año 35, No. 408, Agosto 2006, p. 44-47.

CONSULTAS PÁGINAS DE INTERNET

<http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf>, Dr. CPA Jorge Badillo, MBA, *Auditoría Forense – Fundamentos*.

<http://www.pfudim@cponline.org.ar>, Pablo G. Fudim, “Curso de Auditoría Forense”.

<http://www.interamericanausa.com>, “Técnicas de Investigación en la Auditoría Forense”, por el Dr. Danilo Lugo C. Ph. D. Psicólogo Criminalista y el Lic. Miguel Antonio Cano Contador Público y Auditor de Sistemas.

<http://www.interamericanausa.com>, “La Auditoría Forense, en el Sistema Judicial Acusatorio”, por Danilo Lugo Ph. D., p. 19.