



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública**

**María de los Ángeles Torres<sup>1</sup>, Francisco Xavier Alarcón Espinosa<sup>2</sup>**

**1. Universidad Técnica del Norte, matorres@utn.edu.ec**

**2. Universidad Técnica del Norte, fxalarcon@utn.edu.ec**

**RESUMEN:**

La corrupción pública presente a través tráfico de influencias, conflicto de intereses, desviación arbitraria de fondos públicos, prevaricato, estafa, extorsión, reclamaciones fraudulentas, estados financieros erróneos o maquillados, conspiración, concusión, cohecho, entre otras infracciones denunciadas últimamente, son conductas humanas lesivas que atañe a todos y afectan a nuestra sociedad; por cuanto pone en tela de duda la integridad de la gestión pública. De la investigación se consideró dos perspectivas: la primera integrada por la sociedad con una población observadora y crítica, quién analiza y juzga el accionar de los gestores de procesos; además se halla una población mentalizada en la carencia de protección si expresa su criterio y denuncia la actos de corrupción para evitar problemas y posibles retaliaciones en su entorno social, laboral o personal. La segunda perspectiva se desarrolló en torno a servidores públicos quienes ejercen actividades de control interno o externo y deberían abordar un contexto general; no solo de mero cumplimiento de disposiciones impuestas por instancias superiores, sino desde su esencia como ser humano y bajo un fundamento legal, social, ético y profesional, que refleje el cumplimiento espontáneo de obligaciones y respeto de derechos constitucionales adquiridos por los administrados para una eficaz y eficiente gestión pública. A través de un trabajo técnico y profesional propuesto en la Auditoría Forense Integral, se lograría erradicar de raíz la corrupción, por cuanto se evidenciaría de manera sustentada y motivada probables delitos por acción u omisión provocados por servidores que inobservan e incumplen la legalidad y el debido proceso en su gestión; con las consecuentes responsabilidades administrativas, civiles o penales. La metodología aplicada fue cualitativa, a través del análisis de la cuestión y participación directa. La técnica implementada fue la bibliográfica y documental. En conclusión se propone como mecanismo técnico de solución a la problemática de la corrupción la auditoría forense integral, que permite, al auditor interno o externo; definir su posición con ética, frente a este daño social en un contexto de control interno correctivo - preventivo, aportando a través del proceso técnico de auditoría integral evidencia suficiente, competente, pertinente, que respalde y sirva de motivación a las resoluciones administrativas y sentencias judiciales que impongan las sanciones acorde a la normativa vigente.



**Auditoria forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

**PALABRAS CLAVE:** control interno, auditoria forense, corrupción, sociedad

**ABSTRACT**

Public corruption through trafficking in influence, conflict of interest, arbitrary deflection of public funds, prevarication, fraud, extortion, fraudulent claims, erroneous or made-up financial statements, conspiracy, concussion, bribery, among other infractions reported lately are human behaviors harmful to all and affect our society; because it puts in doubt the integrity of public management. The research considered two perspectives: the first integrated by society with an observer and critical population, who analyzes and judges the actions of process managers; there is also a population focused on lack of protection if it expresses its opinion and denounces acts of corruption to avoid problems and possible retaliation in their social, work or personal environment. The second perspective was developed around public servants who exercise internal or external control activities and should address a general context; not only from compliance with provisions imposed by higher bodies, but from its essence as a human being and under a legal, social, ethical and professional basis, reflecting the spontaneous fulfillment of obligations and respect for the constitutional rights acquired by those administered for an effective and efficient public management. Through a technical and professional work proposed in the Comprehensive Forensic Audit, it would be possible to eradicate corruption at the root, as evidenced in a sustained and motivated way probable crimes by action or omission provoked by servers that fail to observe and breach the legality and due process in its management; with the consequent administrative, civil or criminal responsibilities. The applied methodology was qualitative, through the analysis of the question and direct participation. The technique implemented was the bibliographical and documentary. In conclusion, it is proposed as a technical mechanism to solve the problem of corruption the integral forensic audit, which allows the internal or external auditor; to define its position with ethics, against this social damage in a context of internal corrective - preventive control, contributing through the technical process of integral audit evidence sufficient, competent, pertinent, that supports and motivates to the administrative resolutions and judicial sentences which impose sanctions in accordance with current regulations.

**KEYWORDS:** internal control, forensic audit, corruption, society



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

## INTRODUCCIÓN.

La concepción ética del ser humano, se forja en las primeras normas de conducta inculcadas en el seno familiar; todo lo aprendido en la primera etapa del niño lo repetirá durante su existencia; es por ello que los factores negativos: endógenos falta de valores y principios, y exógenos un entorno de corrupción van afectando al individuo en su cotidianidad. La Educación en los niveles primario, secundario y formal tiene una gran responsabilidad en una correcta formación social y ética, apoyada en el BUEN VIVIR – SUMAK KAWSAY, que promueva el bien común sobre cualquier interés que pueda denigrar su desarrollo personal y profesional; la participación como entes integradores de una sociedad activa que defiende sus derechos y cumple con sus obligaciones es primordial para desarrollar capacidades que logren el aprendizaje continuo, creando ambientes de convivencia adecuados en la cual los ciudadanos podamos desarrollarnos con ética, eficiencia y eficacia en cada una de las funciones de las cuales somos responsables.

Al respecto en Ecuador a través de (SENPLADES, 2017) y el Plan Nacional del Buen Vivir en su objetivo 9 GARANTIZAR LA SOBERANÍA Y LA PAZ, Y POSICIONAR ESTRATEGICAMENTE AL PAÍS EN LA REGIÓN Y EL MUNDO; respecto a las intervenciones emblemáticas del Eje 3; considerando los numerales 1. Estrategia Nacional por la Transparencia y la Lucha contra la Corrupción.- destaca una política prioritaria a la lucha por la transparencia, a través de la prevención, la investigación y la sanción; con líneas de acción como la lucha contra la impunidad, promoción de la transparencia, educación y reflexión en valores, corrupción en el sector público y privado; por otra parte el numeral 2. Calidad y Calidez en los Servicios Públicos.- refiere a la recuperación del Estado a través de una gestión pública transparente, participativa; afirmando que en los últimos diez años ha contribuido con las transformaciones estructurales a favor de la sociedad ecuatoriana; esta intervención detalla las siguientes acciones: administración eficiente y eficaz de los recursos públicos, transparencia de información y rendición de cuentas, gestión desconcentrada y descentralizadas, calidad en los servicios públicos desde la oferta y la demanda, prestación de servicios con calidez.



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en  
contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración  
pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso  
práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

Sin embargo a lo expuesto anteriormente nuestra sociedad a través de medios de comunicación orales y escritos ha evidenciado varios escándalos dentro de la administración pública desencadenados a causa de la corrupción; esta conducta se proyecta en sentido normal, extendido y sistémico; cuando es normal detecta el acto ilícito y es corregido de inmediato, como consecuencia quien lo genera debe asumir la responsabilidad de sus actos con sanciones drásticas y ejemplares para que no vuelvan a suceder, siempre y cuando existan mecanismos de control éticos que supervisen la gestión institucional; por otra parte tenemos a la corrupción extendida y sistémica presente cuando este daño social se ha generalizado en todos los niveles institucionales y es improbable detenerla; por cuanto tal vez quienes ejercen la función controladora están inmersos en esas actividades ilícitas ya que las conocen pero sin embargo no hacen nada. Según (M. de los A. Torres & Alarcón, 2017) La lucha contra la corrupción es un proceso muy complejo y difícil de erradicar en ambientes donde el facilismo, la permisividad, y la falta de direccionamiento prevalecen, las transacciones corruptas pueden presentarse como malversación de fondos público, mal uso, falta de control y custodia de recursos del Estado, entre otros; para corregir estos hechos ilícitos es necesario implantar una reingeniería de políticas y procedimientos institucionales en todos los niveles, aplicando de manera tajante y obligatoria el control previo y continuo en las actividades y procesos ejecutados por los responsables quienes con la entereza y ética del servidor o funcionario público proyecten una gestión legal y transparente, cortando de raíz indicios de corrupción que puedan presentarse.

Para detener la corrupción en la administración pública se han propuesto varias estrategias de cambio a través del control mediante actividades fiscalizadoras y la rendición de cuentas; las cuales se hallan normadas jurídicamente, en el contexto ecuatoriano; sin embargo siguen desarrollándose actividades irregulares e ilícitas consecuentes de un fraude o delito. Es por ello que se propone insertar en la gestión pública un mecanismo efectivo como la Auditoría Forense Integral, con la participación de servidores públicos, multidisciplinarios, honestos, eficientes, transparentes, responsables, con capital humano solvente, y vocación de servicio que ejecuten un control adecuado, oportuno, eficaz y



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

eficiente, promoviendo la prevención y detección en lugar de la corrección de un delito en la gestión pública.

Por lo expuesto se han formulado varias interrogantes tales como: ¿El Control Interno y la auditoría no son suficientes para detener la corrupción?; ¿Existe algún mecanismo o herramienta eficaz para combatir la corrupción?; ¿Se ha valorado la utilidad de implantar la auditoría forense integral en las instituciones que integran la administración pública, concebida como un mecanismo de apoyo técnico en respuesta al problema social de la corrupción?; si no existe ¿Cuan factible es implantar en la administración pública la auditoría forense integral como mecanismo de apoyo técnico para mitigar riesgos de fraudes, y delitos que desencadenan la corrupción?

Esta investigación preliminar fue de tipo descriptiva, analítica y cualitativa, pretendiendo dar respuesta a estas interrogantes planteadas obteniendo los siguientes resultados:

1. Se realizó un análisis institucional a los Gobiernos Autónomos Descentralizados de la Zona 1, el Ecuador; respecto al tipo de control implantado en la gestión de la administración pública, se determinó que ninguna institución aplica un control INTEGRAL; y mucho menos FORENSE, por cuanto desconocen en su mayor parte la legislación, y no se encuentran definidos manuales de procesos y funciones; tampoco existe un mecanismo técnico que apoye a los servidores públicos realizar su trabajo a cabalidad. Evidenciando que la investigación y análisis FORENSE INTEGRAL no es desarrolla como estrategia primaria para mitigar riesgos.
2. Mediante referencias Bibliográficas de bases de datos científicas se pudo determinar que existen investigaciones de Auditoría Forense, en la cual es considerada como alternativa de corrección, pero lamentablemente después que se produce el hecho delictivo, o una vez que se han desviado recursos, lo cual no favorece a que la administración pública sea eficiente y eficaz, por ello se propone la especificidad de INTEGRAL, como punto de partida para frenar desde el origen del proceso (Control previo); cualquier tipo de indicio que conlleve finalmente a un delito, consecuencia de la corrupción.



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

Como objetivo general se propone implantar la auditoría forense integral en la administración pública desde el origen, previo al acto administrativo el cual brinda el aval para continuar con un proceso financiero que tal vez tenga un tono doloso o delictivo; este mecanismo técnico podría aplicarse a nivel nacional o internacional. A partir de este objetivo general surgen los siguientes objetivos secundarios:

- a. Reformular la taxonomía de la auditoría desde la perspectiva FORENSE INTEGRAL, considerando en primera instancia el control interno, el cumplimiento, la gestión y finalmente aspectos financieros; adaptados a la naturaleza de la investigación y del probable delito que pueda existir
- b. Identificar los riesgos existentes en la administración pública, para corregirlos de manera inmediata
- c. Determinar el nivel de cumplimiento de la legislación en la gestión de la administración pública
- d. Analizar la calidad de la gestión desarrollada por los servidores en el cumplimiento de sus responsabilidades.
- e. Valorar la razonabilidad de los estados financieros consecuencia del proceso administrativo.

La Constitución de la República del Ecuador a través de (Constituyente, 2008); en sus Artículos 211, en la cual establece que: “... *La Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicas...*”; por lo expuesto la presente investigación y su consecuente propuesta de auditoría forense integral se encuentra alineada a la obligatoriedad del cumplimiento de la legislación vigente, y aporta para que los organismos de control, analicen y reformulen procesos en el control custodia y buen uso de los recursos del Estado, con la finalidad de la luchar contra la corrupción.

### **MARCO TEÓRICO:**

La Auditoría, tiene su origen etimológico de “audire” que significa oír – escuchar, por lo tanto Auditor es quién oye y escucha; por otra parte el término forense proviene del latín “forensis” se deriva de “fórum”, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

mercado”o “lugar al aire libre, donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; por extensión, sitio en el que los tribunales oyen y determinan causas; por lo tanto lo forense se vincula con lo relativo al derecho y a la aplicación de la ley(López Rubiano & Peraza Mora, 2009)

A continuación una breve reseña de la evolución de la Auditoría; nace durante la revolución industrial, etapa en la cual se fundaron empresas y pequeños negocios, quienes llevaban registros contables básicos de ingresos y gastos como medidas de control con la finalidad de incrementar su rentabilidad, las mismas que eran certificadas por un auditor; a partir del Siglo XVI específicamente en Inglaterra y Estados Unidos se establece el análisis de registros escritos, que debían respaldarse con evidencia de las observaciones de auditoría; por otra parte se da inicio al dictamen de los Estados Financieros en la primera mitad del siglo XX.

El Instituto Mexicano de Contadores (IMPC, 1923) establece: que la auditoría es la actividad relativa a verificar si la situación operativa y financiera de alguna entidad se apega o no, a las normas o políticas aplicables; en la actualidad (Whittington O & Pany, 2005) señalan que la auditoría es la revisión y el examen crítico y sistemático que realiza un profesional o grupo de profesionales independientes de un sistema auditado sobre una organización, sistema, proyecto o producto, con el objeto de emitir una opinión independiente y competente; así mismo (Sandoval, 2012) considera que “La auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos, en donde el auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.” Por lo expuesto la esencia de la auditoría se fundamenta en la revisión, verificación; observación de la autenticidad, veracidad y legalidad de procesos y actividades, considerando al control interno como eje central de la Administración Pública; al respecto tenemos:

(AICPA, 1997) considera que el control interno es un proceso -afectado por el consejo de directores de la entidad, gerencia y demás personal- designado para proporcionar una razonable seguridad en relación con el logro de los objetivos de las siguientes categorías: (a) seguridad de la información financiera, (b) efectividad y eficiencia de las operaciones, y (c) cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

En el caso de Ecuador el sistema de control, fiscalización y auditoría del estado o gubernamental consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de recursos públicos. (Contraloría General del Estado del Ecuador, 2002) Para (Rivas, 2011) considera que el control interno es un factor clave en el logro de objetivos generales de las organizaciones por ello debe ser oportuno, económico, seguir una estructura orgánica, debe tener una ubicación estratégica, revelar tendencias y situaciones; que regule precisamente el funcionamiento de las actividades operacionales que se desarrollan en el día a día de una empresa. Además describe modelos de control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo, Los modelos más conocidos son COSO (USA), el COCO ( Canadá), el Cadbury (Reino Unido), el Vienot ( Francia), el Peters ( Holanda), King ( Sudáfrica) y MICIL ( adaptación del COSO para latinoamérica).

De acuerdo al marco integrado de control interno COSO (Modelo COSO), el control interno consta de cinco categorías o componentes que la administración diseña y aplica para proporcionar una seguridad razonable de que sus objetivos de control se llevarán a cabo de manera adecuada. Estos componentes son: (1) Ambiente de Control; (2) Evaluación de los Riesgos; (3) Actividades de Control; (4) Información y comunicación; y (5) Monitoreo. A continuación se muestra en detalle el significado de cada uno de estos componentes (Commission, 2016)

(INTOSAI, 2016) El control interno no es un hecho o circunstancias, sino una serie de acciones que están relacionadas con las actividades de la entidad como un proceso integral dinámico que se adapta constantemente a los cambios que enfrenta la organización.

Por otra parte dentro de la propuesta de investigación se considera el término forense a continuación una breve reseña de su evolución: data hacia el año (1692 – 1750 a.C.) , a través del Código Hammurabi, su contenido jurídico en su estructura del 100 al 126 define a la auditoría forense como el acto de “ demostrar con documentación contable un fraude o una mentira”; (López Rubiano & Peraza Mora, 2009)

En tal virtud es fundamental la vinculación dentro del entorno de auditoría la particularidad del término forense, por cuanto analiza, investiga, e identifica las falencias



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

del control interno, reflejadas en una mala gestión por no cumplir con la legislación inherente; y a consecuencia de ello la estructura financiera no aportaría con estados financieros razonables provocando fraudes o delitos ya sea por acción u omisión en las actividades o procesos institucionales. Por otra parte a través de una auditoría forense, se obtendría evidencia suficiente, competente y pertinente que respalde sentencias ejecutoriadas por parte de administradores de justicia.

Al respecto en junio de 2005, las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS, 2005) y la Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia (CEPET), con el propósito de aunar esfuerzos y complementar acciones para controlar, investigar y sancionar a los responsables de los actos de fraude o corrupción en contra el Estado; celebró la XV Asamblea General de la Organización latinoamericana y del Caribe de Entidades fiscalizadoras, mediante ponencia y discusión de la temática “La Auditoría Forense, Herramienta de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la lucha contra la corrupción”; en la cual se aprobó la resolución 01-2005- AG; en el San Salvador; considerando que las auditorías forenses deben aplicar la metodología de la Comisión Técnica Especial de Ética Pública, mediante informes rápidos para facilitar la identificación de debilidades en el entorno del control interno de la administración pública; con el objetivo de prevenir riesgos, y catalogándola como una herramienta fundamental para combatir y erradicar la corrupción de manera frontal; mediante un trabajo mancomunado entre entidades fiscalizadoras; ministerios públicos y los órganos judiciales.

Así mismo (Cano, Cano, & Lugo, 2009) considera a la auditoría forense una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces, conceptos u opiniones de valor técnico, para facilitar el actuar de la justicia, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal y la solución de discrepancias legales”.

Por lo expuesto la finalidad es luchar contra la corrupción; según (Estupiñán Gaitán, 2015) define a la corrupción cuando una persona, ilícitamente pone sus intereses personales por sobre los de las personas y los ideales que está comprometido a servir; así mismo considera al fraude como “ despojar mediante engaño”; y los describe como Adueñarse de fondos ( efectivo o valores) o activos de la Empresa; y la declaración falsa



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

de la situación financiera de la empresa (omisión de operaciones, registros falsos, amortizaciones o depreciaciones no efectuadas o hechas en tiempos asignados inadecuadamente o manipulación de los registros contables del ente económico).

(Transparencia Internacional, 2016) considera que para emprender la lucha contra la corrupción no basta con realizar ajustes técnicos a leyes específicas contra este fenómeno social, se necesita implementar con urgencia reformas sistémicas profundas que puedan contrarrestar el creciente desequilibrio de poder y riqueza, empoderando a los ciudadanos para que pongan freno a la impunidad generalizada por la corrupción.

Por lo expuesto en párrafos anteriores respecto a la auditoría forense consideramos fundamental insertar el sentido INTEGRAL; por cuanto se consolida el examen sistemático y crítico de la auditoría, la identificación de irregularidades o actos ilícitos por acción u omisión de los responsables a través de una investigación forense; y la aplicabilidad con los tiempos de control interno previo, continuo y posterior en la administración pública; es decir la Auditoría Forense Integral se aplica en el origen del proceso administrativo hasta la finalización del proceso financiero que concluye en un pago o desembolso; por lo tanto es el mecanismo técnico más acertado para erradicar probables ilegalidades dolosas o actos ilícitos a causa de la corrupción.

Al respecto (Blanco, 2012) define a la auditoría integral como el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la siguiente temática: la información financiera, la estructura de control interno, el cumplimiento de leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre estos temas y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación.

Finalmente la propuesta de auditoría forense integral, tiene como fundamento brindar a la administración pública una seguridad razonable en la calidad de la gestión; y que las operaciones administrativas, financieras, económicas y de otra índole se realicen en conformidad con el debido procedimiento y acorde a la legislación inherente, erradicando de raíz indicios de corrupción a través de una evaluación del control interno previo, continuo y posterior en la ejecución de la actividad o proceso, por cuanto su especificidad permite un análisis de tipo forense y de investigación, con lo cual se fomenta el



# **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

cumplimiento ético y profesional de quienes ejecutan actividades dentro del entorno público.

## **MÉTODOS**

La presente investigación se realizó en Ecuador en la zona 1 específicamente en la provincia de Imbabura; a través de visitas in situ y mediante revisión en webs institucionales, amparados en la Ley Orgánica de Transparencia y acceso a la información de Control y Participación Ciudadana; además se analizaron criterios nacionales e internacionales respecto a la auditoría; así como también legislación ecuatoriana inherente al proceso forense, a través la evaluación de su cumplimiento, y la aplicación de sistemas de control interno, en los procesos administrativos y financieros en la administración pública. Para el efecto se consideraron los siguientes métodos:

- método lógico inductivo, por cuanto se evaluó el nivel de cumplimiento a nivel institucional para establecer un análisis a nivel zonal
- método analítico sintético al conocer casos individuales para entender sus resultados y sus constructos teóricos entorno a esta investigación con sustento en normas legales y autores relevantes a través de citas textuales
- Método cualitativo, a través del análisis de la cuestión y participación directa.
- La técnica implementada fue la exploración y revisión bibliográfica documental, con una recopilación exhaustiva de información referente a temáticas de control interno, legislación, auditoría, corrupción; entre otras; tanto nacionales como internacionales, como sustento formal de la investigación.

## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

La corrupción como problema social, induce a formular interrogantes, las cuales fueron descritas en párrafos introductorios; en el presente apartado se pretende abordar alternativas de solución a través de un mecanismo técnico que integre aspectos relevantes en el entorno de auditoría forense integral como: la estructura del control interno, el cumplimiento de leyes y regulaciones, la gestión de la administración pública, y finalmente la razonabilidad de la información financiera; con el objetivo de determinar si las operaciones administrativas, económicas y financieras se han desarrollado conforme a lo estipulado en el marco jurídico correspondiente.



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

La Auditoría Forense Integral estratégicamente considera a la denuncia presentada por personas naturales o la misma sociedad, como eje central del proceso de auditoría; por cuanto a través de la investigación global se obtienen indicios de actos delictivos ya sea por acción u omisión, los cuales deben ser sustentados con evidencia suficiente y pertinente, que sirva de motivación a las resoluciones administrativas y sentencias judiciales que impongan las instancias sancionadoras acorde a la normativa vigente. Pero no todos los hechos ilícitos son denunciados!... ; es por ello que se propone la auditoría forense integral PREVENTIVA Y DETECTIVA, como mecanismo técnico, con enfoque por analogía en cuatro fases que deben ejecutarse de manera paralela:

**Primera Fase .-** inicia con la auditoría forense de control interno; a través del control previo es decir desde el origen del proceso o actividad; analizando documentación fundamental como la planificación, presupuesto, etc.; producto de ello se celebran actos administrativo válidos, éticos y legales; seguido tenemos el control interno continuo el cual evalúa la posibilidad que durante el proceso administrativo y el proceso financiero la figura del engaño deliberado o planeado no sea ejecutado por los gestores públicos, ya sea por silencio u omisión de acción, lo que constituye un fraude a la administración pública, por cuanto no se da cumplimiento a la visión, misión y objetivos institucionales, además se estaría involucrando recursos estatales; por ultimo tenemos al control interno posterior efectuado por los órganos gubernamentales de control y fiscalización.

Al respecto (M. Torres & Alarcon, 2017) consideran que es importante poner énfasis en el cumplimiento del control interno; el cual se implanta para direccionar la consecución de la misión, visión y los objetivos, logrando una administración correcta y transparente de los recursos, garantizando así la preservación del medio ambiente, la salud humana, la integridad física y mental de todos los servidores y trabajadores.

**Segunda fase.-** la auditoría forense de cumplimiento tiene la finalidad de evaluar si las actividades o procesos se han ejecutado enmarcados en la legalidad pertinente considerando el entorno legislativo cambiante y las situaciones particulares de cada entidad; la comparativa entre la realidad de la gestión pública y lo que debía ser: estándares, normas y parámetros establecidos ( criterio); genera una brecha en la cual el auditor forense integral, a través de un trabajo técnico y sistemático expone en forma



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

taxativa o precisa las falencias detectadas, que permitirá determinar con sustento legal los probables hallazgos de estafas, fraudes o delitos consecuencia de la corrupción.

(Blanco, 2012) considera que la Auditoría de cumplimiento es la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias y estatutarias y de procedimientos que le son aplicables

**Tercera fase.**- Analizado el nivel de cumplimiento legal de las actividades y procesos en las instituciones, el auditor forense integral diseña y aplica indicadores de gestión con los cuales evalúa, analiza e investiga aspectos relevantes respecto al manejo organizacional, la eficiencia y la eficacia en la gestión, logro de objetivos, y el comportamiento institucional en el cumplimiento de su misión.

**Cuarta Fase.**- en esta fase se desarrolla la auditoría forense financiera; consecuente con la valoración de las anteriores auditorías; asegurando de manera razonable los estados financieros; siempre y cuando el control interno, el cumplimiento del marco legal inherente; y la gestión sea eficiente y eficaz. La ausencia de las condiciones descritas permite al auditor forense integral obtener información relevante, suficiente, competente y pertinente para indagar en vía administrativa indicios de fraudes, delitos, y demás actos ilícitos como consecuencia de corrupción, lo cual será comunicado mediante informes a instancias judiciales para el trámite legal pertinente.

En tal virtud la auditoría forense integral debe ser conformada por personal multidisciplinario con capital humano observador de las normas constitucionales y legales conforme al debido proceso; solvente, ético y transparente, capaz de investigar, analizar, descubrir, enunciar hallazgos y denunciar actos ilícitos o fraudes de tipo operativo, administrativo, contables, financieros; y dependiendo del delito, si el caso amerita promover un análisis y propuestas de reforma al marco legal actual; a través de la reglamentación del proceso técnico de la auditoría forense y de la protección del auditor a través de su autonomía administrativa y financiera en su gestión; además la tipificación de sanciones drásticas a los responsables de hechos delictivos para que no vuelvan a ocurrir, y de esta manera erradicar el fenómeno social de la corrupción.

**PROCESO DE LA AUDITORIA FORENSE INTEGRAL:**



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en  
contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración  
pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso  
práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

a. Planificación

La Auditoría Forense Integral en primera instancia se desarrolla a través de la planificación preliminar, si se encuentra correctamente formulada se establecen objetivos de detección y las hipótesis de los delitos a investigar; además se focalizan las suposiciones materiales como producto de su análisis. Por otra parte la recopilación de datos permite obtener las primeras evidencias de probables irregularidades y modalidades de actuación para el cometimiento de fraudes; se identifican infractores, quienes por acción u omisión aportan para que ocurran actos ilícitos; finalmente se obtiene los informes de control interno, que debidamente sustentados reportan hallazgos de irregularidades que pueden provocar delitos consecuentes de la corrupción, lo cual es evidencia relevante y de gran utilidad en sede judicial. La característica fundamental del proceso de planificación es la flexibilidad, por cuanto cada acto ilícito es diferente, en tal virtud los procedimientos de auditoría forense integral se deben adaptar a las necesidades de los hallazgos, o de las denuncias que puedan existir; por lo tanto debemos formular las siguientes interrogantes ¿Qué sucedió? ¿Cuándo sucedió? ¿Dónde sucedió? ¿Con qué sucedió? ¿Por qué sucedió? ¿Quién es el responsable? ¿Cómo ocurrió? ¿Existe control o monitoreo en ese proceso? ¿Cuál es la afectación a la administración pública

Además en la planificación específica desarrolla programas de auditoría según la necesidad del hallazgo y de riesgos forenses obtenidos en el informe de control interno de la planificación preliminar, estos programas son plasmados en papeles de trabajo que parten del análisis de información interna y externa institucional respecto a fraudes o errores significativos, tales como: falencias del control interno, competencia del personal respecto a las responsabilidades asignadas, presiones tributarias externas, transacciones inusuales o adulteradas, extemporáneos registros contables, jineteo de efectivos, falsificación de firmas en la emisión de cheques, destrucción o pérdida de facturas, cuentas por cobrar ficticias, pagos dobles a proveedores, sobre cotización en adquisiciones; entre otros. Para el efecto es vital considerar la naturaleza del riesgo si es inherente o de control, que refieren a falencias internas en el seguimiento a procesos o actividades de índole administrativa o financiera. Por otra parte puede presentarse el riesgo de detección que es producto de la falta de experiencia del auditor y por ende



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

incertidumbre en la detección de fraudes o irregularidades. Si durante la gestión de auditoría se realizan procedimientos para mitigar los riesgos descritos y sin embargo persisten, se los denomina riesgos residuales que pueden ser políticos, informativos, personales, intelectuales, organizacionales, etc.

Al respecto (INSTITUTO MEXICANOS DE CONTADORES PUBLICO, 1996) considera las Normas Internacionales 300; define a la Planeación como el desarrollo de una estrategia general con un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría, en la cual el auditor planea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna

**b. Ejecución**

En esta etapa el equipo auditor se apoya en técnicas tradicionales de verificación tales como: ocular, verbal, escrita, documental, física, pruebas de control contable y patrimonial, entre otras; que facilitan el trabajo del auditor ya sea interno o externo, además brinda una razonabilidad de que el riesgo de detección es menor, obteniendo evidencia suficiente, competente y pertinente como muestra legal de la verdad material de un hecho que confirme las hipótesis planteadas en la etapa de planificación respecto a infracciones y a los responsables por acción u omisión, lo cual sirve como motivación y sustento para resoluciones de sanción en instancias administrativas y judiciales.

**c. Comunicación**

Esta última fase es fundamental, por cuanto mediante un informe que contiene comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a los hallazgos relacionados a las opiniones vertidas de servidores relacionados, y la evidencia de hechos materiales debidamente sustentados, obtenidos durante las fases de planificación y ejecución; se da a conocer las responsabilidades que pueden ser de tipo administrativo, civil o indicios de responsabilidad penal; los cuales una vez que sean puesto en conocimiento de los servidores relacionados y posteriormente aprobados por las Entidades de Fiscalización Superior, se gestionan los trámites pertinentes ante instancias judiciales para el inicio y sustanciación de acciones penales; si el caso amerita.

En tal virtud la ética profesional del equipo auditor al expresar sus resultados provisionales o finales deben ser pertinentes, prudentes, cautos, estratégicos y oportunos,



## **Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

para que la información llegue de manera clara y en el tiempo exacto a los responsables de las irregularidades ya sea por acción u omisión, para que al amparo constitucional, se aplique del debido proceso y derecho a la defensa de los involucrados.

De la discusión del artículo conviene reflexionar en los casos de corrupción que se han denunciado en Ecuador, y que aún se hallan en proceso de investigación; preocupa la poca importancia respecto a la lucha para combatir a este gran problema social, inserto en conductas humanas lesivas que afectan el entorno actual y a las generaciones venideras; la auditoría forense integral se propone como mecanismo técnico de solución por cuanto al evaluar el control interno, el cumplimiento de leyes, si estas son correctas, es indudable que la gestión es eficiente y eficaz, y consecuentemente los estados financieros son razonables; sin embargo es imprescindible un cambio en el origen del ser humano, a partir de ideologías apoyadas en la ética, la transparencia, la honradez; el cumplimiento voluntario de deberes y obligaciones, con visión proactiva, positiva, y de calidad que elimine de raíz a la corrupción.

### **CONCLUSIONES**

- a) La participación de todos a nivel mundial es crucial en este reto social como es lucha contra la corrupción, para lo cual se debe trabajar en unísono apoyando las iniciativas planteadas por organismos internacionales como: Transparencia Internacional; La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras, entre otras; a través de la concienciación del ser humano desde sus inicios inculcando una educación fundamentada en valores y principios, forjando una sociedad transparente con criterio, capaz de cumplir con sus obligaciones y hacer valer sus derechos.
- b) La respuesta a este fenómeno social negativo es la Auditoría Forense integral con enfoque preventivo y detectivo, sustentada en el cumplimiento legal, que investigue a través de auditores profesionales éticos, transparentes, honestos, conscientes y hábiles de detectar desde el origen hechos anómalos e irregulares provocados por conductas humanas lesivas que pueden ser de índole delictivo erradicando de raíz actos ilícitos o fraudes en la administración pública.



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

- c) La aplicación de la Auditoría Forense Integral como mecanismo técnico de evaluación de la estructura de control interno, el cumplimiento de leyes y regulación, el grado de eficiencia y eficacia en la gestión para el logro de objetivos institucionales; y análisis de la información financiera, permite al auditor interno o externo, demostrar con evidencia legal, objetiva, relevante, suficiente, competente y pertinente, la existencia de irregularidades, fraudes, u otros delitos, provocados por acción u omisión de los servidores responsables de actos de corrupción; con los cual las resoluciones en instancias administrativas o judicial tendría motivación suficiente para implantar sanciones drásticas y ejemplares que sirvan de precedente a futuro.

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AICPA, C. de N. de A. (1997). sas-0078. En *Statement on Auditing Standards* (Ltda., Cor, p. 39). Mexico.
- Blanco, Y. (2012). *Auditoría Integral: normas y procedimientos 2da. edición.* (E. Ediciones, Ed.) (Ecoe Edici). Bogotá. Recuperado a partir de [www.ecoediciones.com](http://www.ecoediciones.com)
- Cano, E., Cano, D., & Lugo, D. (2009). *AUDITORIA FINANCIERA FORENSE - En la investigación de delitos económicos, lavado de dinero y activos, financiamiento del terrorismo.* (E. Ediciones, Ed.) (Tercera ed). Bogota.
- Commission, C. of S. O. of the T. (2016). COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Recuperado a partir de <http://www.coso.org/guidance.htm>
- Constituyente, A. CONSTITUCION DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (2008). Ecuador. Recuperado a partir de [http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf)
- Contraloría General del Estado del Ecuador. (2002). LEY ORGÁNICA CGE. Quito.
- EFS. (2005). Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI. Recuperado a partir de <http://www.intosai.org/es/actualidades.html>
- Estupiñán Gaitán, R. (2015). *Control interno y fraudes Análisis del Informe COSO I,II y III con base en los ciclos transaccionales.* (E. C. L. Ediciones, Ed.) (Tercera).



**Auditoría forense integral como fundamento de una gestión eficiente en contraposición con la corrupción y demás actos ilícitos en la administración pública propuesta de una metodología basada en el COSO II. Aplicación a un caso práctico**

*Revista Publicando, 4 No 12. (2). 2017, 848-865. ISSN 1390-9304*

Bogotá.

IMPC. (1923). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Recuperado a partir de <http://imcp.org.mx/?s=definicion+de+auditoria>

INSTITUTO MEXICANOS DE CONTADORES PUBLICO. (1996). *NIA-0300* (Corporació). Mexico.

Internacional, T. (2016). Índice de Percepción de la Corrupción 2016 : Urge abordar el círculo vicioso de corrupción y desigualdad. Recuperado a partir de [http://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2017/01/aspectos\\_destacados\\_ipc-2016.pdf](http://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2017/01/aspectos_destacados_ipc-2016.pdf)

INTOSAI. (2016). *Guía para las normas de control*.

López Rubiano, J., & Peraza Mora, E. (2009). *Manual de Auditoría Forense para las entidades Bancarias de Colombia*.

Rivas, G. (2011). MODELOS CONTEMPORÁNEOS DE CONTROL INTERNO. FUNDAMENTOS TEORICOS, 23. Recuperado a partir de <http://www.redalyc.org/pdf/2190/219040849001.pdf>

Sandoval, H. (2012). *Introducción a la Auditoría*. Mexico. Recuperado a partir de [http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico\\_administrativo/Introduccion\\_a\\_la\\_auditoria.pdf](http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Introduccion_a_la_auditoria.pdf)

SENPLADES. Plan Nacional del Buen Vivir 2017 - 2021 (2017). Ecuador. Recuperado a partir de <http://www.buenvivir.gob.ec/versiones-plan-nacional>

Torres, M., & Alarcon, F. (2017). Evaluación de control interno y gestión del riesgo aplicando el informe coso i, ii, iii; en los procesos administrativos y financieros de las entidades públicas, (11), 32–48. Recuperado a partir de <http://rmlconsultores.com/revista/index.php/crv/article/view/544>

Torres, M. de los A., & Alarcón, F. (2017). Valoración crítica de la percepción de la Corrupción en Ecuador de acuerdo a los Informes de Transparencia Internacional, 4(1390–93), 61–71. Recuperado a partir de <http://www.rmlconsultores.com/revista/index.php/crv/article/view/705>

Whittington O, & Pany. (2005). *Principios de Auditoría* (Mc Graw Hi). Mexico.