

PROPUESTA DE BUENAS PRÁCTICAS EN LA PRESENTACIÓN DE LA EVIDENCIA OBTENIDA EN LA AUDITORÍA FORENSE

Lic. Ramón Lorenzo González¹, Lic. Carmen Elsa Alfonso Ocegüera²

1. Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca
Km.3, Matanzas, Cuba. ramon.lorenzo@contraloria.gob.cu

2. Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía
Blanca Km.3, Matanzas, Cuba. carmenelsa.alfonso@contraloria.gob.cu

Resumen

Las evidencias como pruebas judiciales redactadas en los Informes Especiales presentados a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas como resultado de auditorías forenses, es un tema de gran importancia y actualidad, pues son una alternativa para combatir el flagelo mundial del fraude y la corrupción, de los que hoy en día existen diversas manifestaciones y se antepone a toda clase de sistema de control. No pocos Informes de Auditoría son rechazados por estos grupos, pues la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvieron las evidencias convertidas en pruebas no fueron las que se exigen en las Normas Cubanas de Auditoría, o no se aporta la misma con los elementos necesarios para convencer a los que deciden sobre el futuro de la investigación de la existencia de un delito. Se proponen buenas prácticas para que la evidencia de auditoría, permita la demostración de los hallazgos negativos considerados delitos. Como resultado, se espera que la investigación constituya un valioso referencial bibliográfico y que las buenas prácticas en la gestión de la evidencia eleve la calidad en la realización de esta modalidad de auditoría, logrando un mejor desempeño de los auditores.

Palabras claves: Auditoría forense, evidencias, buenas prácticas.

Introducción

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

Se convierte en una alternativa para combatir la ilegalidad, siendo un instrumento de fiscalización, control y prevención contra la corrupción en el sector gubernamental, pues no necesariamente está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos y exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa o entidad que haya sido acusada de un fraude con la intención de obtener beneficios económicos.

La importancia de la auditoría forense, ha tenido mayor auge y se ha incrementado notablemente como consecuencia del aumento de los delitos económicos tanto a nivel del sector privado como público, debido al entorno económico mundial que se vive, donde los actos de corrupción salen a la luz dentro de una organización que se ha visto afectada por la crisis, los que se han acentuado con el fenómeno de la globalización, que hace un imperativo social el castigo de estas conductas.

Cuba, no está ajena a esta situación siendo la auditoría forense una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención. Actualmente se dictó la Resolución No.480/2017 de la Contraloría General de la República que sustituyó la Resolución No.248/2007 del extinto Ministerio de Auditoría y Control, norma que tiene en cuenta la experiencia en la aplicación de la anterior para mejorar el procedimiento para la tramitación del Informe Especial en las acciones de control en que se detecte un presunto hecho delictivo y en las solicitadas por los Tribunales Populares, la Fiscalía General de la República y el Ministerio del Interior.

No pocos Informes de Auditoría son rechazados por los grupos de análisis de la Fiscalía, institución mixta integrada por miembros de la Instrucción Penal del Ministerio del Interior y de Fiscales, que tiene la atribución de decidir si el Informe Especial presentado por los auditores tiene los requisitos formales y de contenido para que se inicie una investigación penal, siendo uno de los defectos más reiterativos que no se aporta la evidencia necesaria, o la que se propone no está confirmada.

Por demás, muy pocas universidades en el mundo ofrecen clases de auditoría forense como parte de sus programas. En la práctica, la mayoría de los auditores forenses son contables que han aprendido técnicas forenses en su mismo trabajo o a través de cursos de especialización.

De lo expuesto en el párrafo anterior, y siendo este tipo de auditoría necesaria para enfrentar los actos delictivos en el marco de las empresas y demás sujetos de la economía, es que surge la motivación de los autores por el título del presente trabajo, que tiene como finalidad proponer la aplicación de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense.

El tema objeto de estudio guarda relación directa con los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en su VI y VII Congreso, específicamente en el Lineamiento General No.12 de VI Congreso PCC, que plantea “La evaluación de la responsabilidad y facultades hace imprescindible exigir la actuación ética de las entidades y sus jefes, así como fortalecer su sistema de control interno, para lograr los resultados esperados en cuanto al cumplimiento de su plan con eficiencia, orden, disciplina y el acatamiento absoluto de la legalidad”, y el Lineamiento plasmado en el Perfeccionamiento de Sistemas y Órganos de dirección No. 270 del VII Congreso, que se refiere a “Fortalecer el control interno y externo ejercido por los órganos del Estado, los organismos, las entidades, así como el control social sobre la gestión administrativa; promover y exigir la transparencia de la gestión pública y la protección de los derechos ciudadanos. Consolidar las acciones de prevención y enfrentamiento a las ilegalidades, la corrupción, el delito e indisciplinas sociales.

Desarrollo

En Cuba prácticamente se desconocía la auditoría a principios del siglo XX, pues al ser una colonia de España la vida económica era regida y controlada por la metrópolis. Ya en ese siglo se introducen en este campo algunos profesionales de la auditoría, pero pertenecientes a las casas matrices norteamericanas al no haberse desarrollado la enseñanza de la contabilidad. Posteriormente con la elevación en nivel educacional la enseñanza de esta especialidad nuestros profesionales se perfeccionan y cobran un prestigio altamente reconocido por su dedicación y responsabilidad en el trabajo.

Después del triunfo de la revolución se mantienen los órganos especializados que se dedican a auditar en Cuba; Tribunal de Cuentas, Ministerio de Haciendas y el Banco Nacional, siendo la actividad de auditoría en su inicio débil y con programas y metodologías atrasadas. En los años sucesivos desaparecen las dos primeras instituciones y el Banco asume las funciones de fiscalizar que decae grandemente a partir de 1966. Cuando se realiza el I Congreso del PCC y se implanta el SDPE que norma y establece las condiciones para el trabajo de la auditoría permitiendo un desarrollo, el que alcanza su máxima expresión en el año 2009 con la emisión de la Ley 107 e la Contraloría General de la República y su Reglamento.

Los tipos de auditoría, de acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, se clasifican en: Auditoría de Cumplimiento, Fiscal, Financiera, Desempeño y Forense.

La auditoría forense según los autores de esta investigación, es un proceso cognoscitivo que inobjetablemente debe llevarse a cabo por grupo de trabajo polivalente adecuado al presuntivo delito que se va a pesquisar, con el propósito singular de identificar, obtener e interpretar las evidencias necesarias para validar que se ha cometido un hecho delictivo en una entidad.

Tiene como objetivo según el Reglamento de la Ley No. 107/09 de la CGR:

- El control y preservación de la legalidad.
- El auxilio a los órganos de investigación penal en el esclarecimiento de hechos presuntamente delictivos, detectados en las acciones de control, mediante dictamen pericial, cuando así se le interese.
- La participación en las vistas del juicio en los tribunales populares y aporte de criterios y análisis pertinentes en la práctica de las pruebas periciales que corresponda.
- Conciliación de las acciones de control que ejecutan e intercambio de información sobre los resultados de estas cuando sean de interés.

A continuación, se muestra una relación de conceptos o definiciones acerca de la auditoría forense por varios autores:

Tabla No.1 Definiciones de auditoría forense

No.	Autores	Conceptos/ Definiciones
1.	Según el diccionario Larousse	Forense es "el que ejerce su función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoría Forense como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia.
2.	Milton Maldonado	En su libro de "Auditoría Forense" señala lo siguiente: "La AUDITORIA FORENSE es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (...) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos."
3.	Reglamento de la Ley 107 de la CGR	Consiste en la investigación y verificación de informaciones, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa y evaluar el control interno.

Fuente: elaboración propia

La auditoría forense no tuvo trascendencia hasta el hecho histórico de los años 30 de apresar a Al Capone en los Estados Unidos. Pero en esta época tampoco se dio el impulso suficiente a esta rama de las ciencias contables el cual fue diferido hasta los años 70 y 80; donde surgió de nuevo en Estados Unidos como herramienta para suministrar pruebas a los fiscales, luego vinieron los auditores forenses privados y en los años 90 surgió el gran boom de la Auditoría Forense.

En los últimos años a raíz de las quiebras fraudulentas y escándalos contables en Estados Unidos, como ejemplos el caso Enron y WorldCom, dieron como resultado que la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC) investigará a cientos de empresas, y que dentro de esta se creara un organismo para supervisar los aspectos contables y de conflictos de interés. La aprobación de la Ley SarbanesOxley en julio 30 de 2002, castiga con rigor los crímenes de cuello blanco, y a la vez la desconfianza del mercado bursátil a nivel mundial y los hechos acontecidos, han dado como efecto la especialización en cuestiones legales e investigativas de la profesión contable en cuanto a auditoría y el incremento de la Contaduría Forense en Estados Unidos. (Díaz Ortega, SM y Pérez Peña, P.E. 2015).

Para la realización de una auditoría forense en Cuba, no existen normas ni procedimientos específicos aprobados por la CGR, sino que se rigen por las Normas Cubanas de Auditoría, aprobadas en la Resolución No. 340/2012 de la CGR en las mismas se aprueba que: el informe de auditoría es el resultado final y formal que refleja el trabajo del auditor y el Informe Especial¹ el que se presenta ante las autoridades competentes, solo con la descripción de los hallazgos que pueden ser constitutivos de delito, acompañado con los documentos probatorios originales previamente ocupados, y avalado por el dictamen legal correspondiente.

Si bien es cierto que todos los auditores tienen que observar en su desempeño una conducta transparente y estrictamente ética, el auditor forense contrae una responsabilidad especial, porque tiene a su cargo certificar o dictaminar sobre hechos delictivos en el marco de las entidades, que pueden privar a las personas involucradas de sus bienes y de la libertad mediante sentencias de los tribunales. Lógicamente, lo antes expresado adquiere una dimensión superior en Cuba, por el carácter dominante que tiene la propiedad social sobre los medios fundamentales de producción.

En fin, el auditor forense debe tener amplios conocimientos del campo a auditar, pero además conocimientos de las leyes, en especial de la procesal, de la metodología de la investigación criminalista y de los principios fundamentales que la informan. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas de auditoría interna y externa, técnicas y procedimientos de auditoría

1 Informe Especial: Documento fundamentado que contiene la exposición detallada del PHD, sus responsables y las evidencias que lo sustentan, conforme a lo establecido en el presente procedimiento; el que solo se entrega al órgano de instrucción penal correspondiente o a la autoridad facultada, según proceda. (Resolución No. 480/17 de la CGR, capítulo I, artículo 2, inciso h)

a emplearse y experiencia en la realización de estas labores, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis y revisar el proceso de control designado por la administración.

Milton Maldonado, en referencia al perfil del auditor forense, señala que debe tener las siguientes características: Excelente salud, sereno, fuerte de carácter, trabajador a presión, seguro, personalidad bien formada, culto, gran capacidad analítica y de investigación, paciente, intuitivo, perspicaz, frío y calculador, desconfiado, en el trabajo y con las personas a las cuales investiga honesto e insobornable, objetivo e independiente, imaginativo, poseer agilidad mental, rápido en la reacción, no influenciado, ordenado, tolerante, adaptabilidad a cualquier medio.

En derecho penal históricamente han coexistido dos (2) métodos para juzgar los actos criminales, el sistema acusatorio y el sistema inquisitivo.

La Ley de Procedimiento Penal cubana se afilia al modelo acusatorio, a tono con la tendencia moderna que propugna el principio de libre valoración de la prueba a cargo del juzgador, aspecto que viene aparejado con la problemática de la necesidad de que el mismo deba consignar en su sentencia el proceso lógico de razonamiento mediante el cual las pruebas practicadas incidieron en su conciencia de forma tal que le convencieron de la existencia del hecho penal controvertido.

Esta situación en Cuba ha encontrado una respuesta por vía gubernativa, desde que el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo acordó su Instrucción No. 172, de 26 de noviembre de 1985, que en las sentencias el tribunal actuante debía valorar las pruebas, estando en la obligación de exponer los motivos por los cuales acoge unas y rechaza otras, así como los fundamentos de su convicción de forma tal que permita apreciar la forma en que se ha llegado al convencimiento de la ocurrencia del hecho controvertido. Lo anterior quiere decir que en principio son iguales para la ley, aunque por su origen, medio de obtención y su naturaleza unas tienen mayor confiabilidad que otras.

Ese criterio lo sigue la Resolución No.340/12 de la CGR, que en su Norma 700 Evidencia y Hallazgos de Auditoría, establece reglas que le sirven al auditor para definir si la evidencia que compiló es suficiente, competente y relevante, sin que ello sea imperativo, pues esa norma deja sentado que en el valor que se le concede el criterio del auditor es fundamental.

Es indudable que si en una auditoría, un funcionario implicado en un delito le refiere una información que está relacionada con el hecho delictivo, es más confiable esa noticia si como evidencia es presentada por el auditor como una declaración firmada por el que la expresó, que si se consigna esa información en los papeles de trabajo o en un informe teniendo como fuente el decir no escrito del emisor.

Esto es importante, porque para un proceso penal las declaraciones escritas tomadas en una auditoría sirven de referencia al instructor policial para el interrogatorio a testigos y acusados, soportado por el documento en el que se vertieron las alegaciones, pero no son válidas como prueba testifical pues su obtención no tiene los requisitos procesales de la misma, como lo es el apercebimiento al testigo de su obligación de decir la verdad y de la responsabilidad penal en que incurre si falta a ella.

La evidencia es la información recopilada y utilizada para respaldar los hallazgos de la auditoría. Todos los hallazgos y conclusiones de la auditoría deben estar apoyados por la evidencia, la que debe ser puesta dentro de contexto y se deben considerar todos los argumentos pertinentes (ventajas y desventajas) y las perspectivas antes de formular las conclusiones y recomendaciones (ISSAI 3000/Apéndice 3,1; ISSAI Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 300/38).

La evidencia debe ser aceptable (válida y confiable), pertinente y razonable (suficiente y adecuada).

- Validez: basada en información precisa y confiable.
- Confiabilidad: garantizar que se obtendrán los mismos resultados si se repite la auditoría.
- Pertinencia: vinculada de una manera clara y lógica a los criterios y objetivos de la auditoría.
- Suficiencia: es una medida de cantidad. Deberá ser suficiente para convencer a una persona razonable de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones están garantizados y fundamentados. Es importante recordar que la cantidad de evidencia no sustituye la falta de otros atributos.
- Propiedad: es una medida de la calidad de la evidencia de auditoría.

La que es recopilada durante una auditoría, puede ser predominantemente cualitativa en su naturaleza y requerir un uso extensivo de juicio profesional. Por consiguiente, al realizar las evaluaciones y elaborar las conclusiones, el auditor deberá tratar de corroborar la evidencia que proviene de diferentes fuentes o que es de naturaleza diferente (ISSAI 3000/Apéndice 3, 1.2).

Los auditores deben ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de la evidencia. Los problemas potenciales incluyen (ISSAI 3000/Apéndice 3, 2; PAM India/5.11; PAG Bután/5.1.2):

- Evidencia basada en una sola fuente (confiabilidad, validez, suficiencia)
- Evidencia testimonial no respaldada por la documentación o la observación (confiabilidad).
- Evidencia extemporánea, es decir, demasiado vieja y que no refleja los cambios (pertinencia).

- Evidencia demasiado cara de obtener en relación con los beneficios (pertinencia y suficiencia).
- La fuente de evidencia tiene un interés particular en el resultado (confiabilidad)
- Las muestras recopiladas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia).
- Evidencia relacionada con un hecho aislado (validez, suficiencia).
- La evidencia no establece una relación de causa y efecto (confiabilidad, suficiencia).

Al realizar un análisis conceptual de la prueba en sentido jurídico penal el Diccionario Larousse define la Prueba como: razón, testimonio y otro medio con que se pretende probar la verdad o falsedad de una cosa. La prueba es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos, esta es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación.

Por su parte, el Diccionario de la Real Lengua de la Academia Española, la define como la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo. Indicio, señal o muestra que se da de algo.

La Ley No.5 de 1977 de Procedimiento Penal, no ofrece un concepto de prueba, solo detalla los medios de probanza, las reglas para su práctica y los requisitos para su validez.

Las evidencias que aportan los auditores se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos:

- Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias.
- Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- No debe obtenerse evidencia por un solo investigado, es decir, documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos: fecha, hora y lugar, nombre de los investigadores, relación de las evidencias y declaraciones juradas. (Galvis Valero, A y Roa Peña, L. 2008).

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contra demanda o pedir la anulación del juicio. (Cano, M y Lugo, D. 2005).

En la obtención de las evidencias por los auditores, se deben aplicar buenas prácticas, las que se refieren en la implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

El concepto de buenas prácticas se refiere a toda experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado, así como también toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su eficacia y utilidad en un contexto concreto. (Consultado en [www.ops.org.bo/textocompleto/curso de buenas prácticas](http://www.ops.org.bo/textocompleto/curso%20de%20buenas%20practicas))

Así mismo, se definen las buenas prácticas como las soluciones eficientes para resolver un problema.

Las buenas prácticas se utilizan en una amplia variedad de contextos para referirse a las formas óptimas de ejecutar un proceso, que pueden servir de modelo para otras organizaciones, permiten aprender de las experiencias y aprendizajes de otros, y aplicarlos de manera más amplia en otros contextos. Pueden promover nuevas ideas o sugerir adaptaciones y proporcionar una orientación sobre la manera más efectiva de visibilizar los diversos impactos de una intervención en las comunidades. (Consultado en [www.ops.org.bo/textocompleto/curso de buenas prácticas](http://www.ops.org.bo/textocompleto/curso%20de%20buenas%20practicas))

Entre los métodos considerados como buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia de auditoría como medio de prueba, se proponen:

Aspectos	Técnicas	Buenas prácticas
Generales		La auditoría Forense será llevada a cabo por un equipo independiente que no esté involucrado en la auditoría que le dio origen.
		Los documentos para la planificación de la auditoría deberán contener las fuentes posibles de evidencia y las técnicas que se usarán para reunir dicha evidencia (ISSAI 3100/12). Identificar la fuente de la evidencia y las técnicas para reunirla en esta fase reducirá el riesgo de no ser capaces de acceder a los datos
		Los auditores deben poseer la capacidad profesional adecuada para llevar a cabo sus tareas (ISSAI 3000/2.2). La competencia profesional requiere que los auditores apliquen altos estándares profesionales al llevar a cabo su trabajo, permitiéndoles realizarlo de manera competente y con imparcialidad, sigan las normas, políticas, procedimientos y prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y administración financiera
	Entrevistas y confirmaciones con terceros	Elaborar una lista de preguntas: <ul style="list-style-type: none"> • Programar la fecha, el lugar, la hora y la duración. Asignar funciones a cada persona antes de la entrevista (evitar realizar entrevistas a solas).

<p>Orientados a la detección de sustracción de activos:</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Ser puntual para comenzar. • Mantenerse atento, observador, objetivo, respetuoso, imparcial y seguro. • No hable demasiado - escuchar y observar atentamente. • Ser flexible, sin olvidar el objetivo de la entrevista. • Esté dispuesto a hacer cualquier tipo de pregunta - ser franco y sincero. • Evitar hacer preguntas complejas y demostrar su ego, exceso de conocimientos o actitudes de superioridad. • Tome notas y considere las formalidades del caso.
	<p>Evaluación de transacciones con las condiciones de mercado</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Efectuar un análisis de las transacciones en condiciones de mercado y su influencia en la situación financiera y económica de la empresa que nos permita determinar si las decisiones tomadas por la alta dirección generaron valor o de lo contrario destruyeron este. • Verificar si se han efectuado préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias. • Prestar atención a si existen facturaciones incluidas en los resultados y que en los siguientes días son anuladas, de tal manera que pretenden dar la apariencia de que las metas presupuestales están siendo cumplidas. • Dar seguimiento a si los resultados obtenidos en las ventas de activos son reconocidos en el período. • En los contratos con privados (TCP y CNA) sí estuvieron precedidos de un proceso negociado, para otorgarle el negocio a la mejor opción. • En las importaciones, que exista evidencia de las negativas de las empresas nacionales de ofertar las mercancías, así como la existencia de un expediente fundamentando la importación.

	Examen detallado de documentos.	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor debe realizar un <u>examen formal</u> del documento, para descartar que sea un modelo no oficial de los instaurados en la entidad, y si tiene completado todos los datos, incluyendo los de cargo y descargo. • Debe comprobar la <u>legitimidad</u> de su contenido, o sea, si el documento en cuestión es el idóneo para graficar la operación descrita. • Realizar la comprobación aritmética de los indicadores físicos y monetarios.
Orientados a la detección de corrupción:	Análisis de evolución patrimonial.	<ul style="list-style-type: none"> • Efectuar un análisis de la situación financiera de la empresa que permita determinar si las decisiones tomadas por la alta <u>dirección</u> incrementaron el patrimonio o de lo contrario disminuyeron este, la misma que debe ser comparada tanto con los planes estratégicos de la empresa y contrarrestada con la tendencia del sector al que pertenece el negocio. • Analizar los resultados obtenidos por cada uno de los centros de ingreso de la empresa e incidir sobre las líneas de negocio que originaron pérdidas y disminuyeron el valor del negocio de la empresa. • Preparar <u>indicadores de gestión</u>, volumen de negocios, <u>productividad</u>, tipos de ingresos, gastos y determinar si están de acuerdo al sector económico y a los planes estratégicos de la empresa. • Solicitar las Actas del Consejo de Dirección para determinar si todos los acuerdos de inversión y del negocio fueron debidamente analizadas y aprobadas por las respectivas gerencias. • Investigar sobre los niveles patrimoniales que han obtenido los cuadros y funcionarios desde su permanencia en la empresa, de manera que se pueda identificar incrementos patrimoniales no justificados. • Revisar la plantilla de cargos y extraer los nombres de los familiares para investigar la existencia de nepotismo. • Analizar la <u>evolución</u> de la estructura de los activos para determinar si éstos han crecido y generado valor, debiendo efectuarse, desde la fecha en que se nombró al director general y su equipo gerencial.

	<p>Análisis de redes de contactos y transacciones.</p>	<p>La <u>evidencia informática</u> es frágil por definición y puede fácilmente ser alterada o modificada y así perder autenticidad frente a una corte.</p> <p>Se deben por lo tanto establecer rígidas normas de preservación y cadena de custodia de la misma.</p> <p>Usar <u>software y hardware</u> especializado, para copiar o transferir datos, recuperar información perdida de un disco duro, leer información sobre escrita y revivir datos borrados de un disco duro.</p>
	<p>Técnicas de verificación verbal</p> <p>Indagación: El auditor debe ser cauteloso al momento de hacer cuestionamientos, en el sentido de hacer preguntas al personal de las áreas involucradas sin hacerlos sentir sospechosos o culpables del ilícito</p>	<p>La calidad de los datos es más sólida si se corroboran.</p> <p>Los <u>testimonios orales</u> también deben corroborarse si se utilizan como evidencia más que como simples antecedentes</p>
<p>Técnicos:</p>	<p>Técnicas de verificación documental</p> <p>Comprobación: El auditor debe asegurarse auxiliándose de herramientas financieras o matemáticas para satisfacer la exactitud de la información financiera.</p>	<p>La primera cuestión a dilucidar es conocer si quien emite el documento es o no un funcionario público, para ello nos apoyamos en la disposición complementaria al Título II del Libro II del Código Penal, artículo 173, que textualmente dice: "a los efectos de este título se entiende por funcionario público toda persona que tenga funciones de dirección o que ocupe un cargo que implique responsabilidad de custodia, conservación o vigilancia en Órganos Públicos, Institución Militar, Oficina del Estado, Empresa o Unidad de Producción de Servicio".</p> <p>•En segundo término será necesario conocer si el documento suscrito por el funcionario público está dentro del ámbito de su competencia, esto es, si tiene facultad para realizar ese acto.</p> <p>No menos importante será comprobar si el documento fue expedido de acuerdo con los requisitos legales exigidos para su uso.</p>

	<p><u>Documentación:</u> Toda evidencia documental, como por ejemplo la cancelación de un recibo por honorarios, comprobantes de planillas al personal contratado para la realización de proyectos, la copia del comprobante de una remesa, el cobro de un cheque, debe ser legible a tal grado que el documento pueda ser certificado por un notario</p> <p>Técnica de verificación escrita</p> <p><u>Confirmación:</u> El auditor deberá recibir una respuesta amparada en un momento extendido por terceras personas que pueden ser proveedores o empleados</p>	<p>•También será necesario analizar su contenido, es decir, si tiene por objetivo una declaración de voluntad de reconocimiento, negación, modificación, de una relación jurídica, o es fiel expresión de un estado o situación de hecho con relieve jurídico.</p> <p>El auditor forense debe conocer, que para el Código Penal (Ley No. 62 de 1987) los <u>documentos</u> son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Documentos Públicos 2. Documentos Bancarios y de Comercio 3. Documentos Privados <p>También ha de tener en consideración que la Instrucción No.108 del 27 de abril de 1983 del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular, define el carácter de público, bancario y de comercio y privado de los documentos Finalmente, se requiere analizar los documentos para clasificarlos, primeramente, según su significado contable y, después según las tres formas fundamentales que el Código Penal les otorga a los mismos.</p> <p>Es importante que los auditores busquen <u>información de diferentes fuentes</u>, ya que las organizaciones, las personas de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen perspectivas y argumentos diferentes que defender</p>
--	---	--

	<p>Calidad de la Evidencia</p>	<p>Las pruebas obtenidas y <u>verificadas directamente por los auditores</u> son más confiables que las obtenidas de terceros. Las pruebas en <u>forma de documentos y declaraciones escritas</u> son más confiables que las declaraciones orales. Las entrevistas orales son las pruebas menos confiables. Las <u>entrevistas orales con terceros pueden ser más confiables</u> que las entrevistas con el personal de la organización, pero menos que los documentos escritos. Los <u>documentos originales</u> son más confiables que las fotocopias, telex o fax.</p>
--	---------------------------------------	--

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada

Conclusiones

La auditoría forense a pesar de ser de reciente data, ha pasado por diferentes etapas evolutivas, siendo la preparación de los profesionales que la ejercen un factor importante para lograr su propósito. La situación de las evidencias presentadas como resultados de las mismas presentadas a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas, demostró la necesidad de elevar la preparación, así como la especialización de los auditores en la realización de esta modalidad. La propuesta de buenas prácticas para convertir la evidencia en medios de prueba que garanticen el auxilio al proceso penal en la efectiva administración de la justicia, aportan novedosos elementos para la presentación de la evidencia ante las autoridades facultadas.

Bibliografía

- CASTAÑO RÍOS, CARLOS E, OCHOA BUSTAMANTE, LINA M Y ZAMARRA LODOÑO JULIÁN E. Caracterización de las mejores prácticas para la detección de fraude en una auditoría de Estados Financieros. Análisis del caso colombiano (2014). GOOGLE, consultado el 26 de marzo 2018.
- CANO, MIGUEL Y LUGO, DANIEL (2004). Auditoría Forense, en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Ecoe Ediciones 2da edición. Colombia. pág 30.
- CANO, MIGUEL. Y LUGO DANIEL. (2005). Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos. Bogotá: Ecoe Ediciones 3ra edición página 20.
- DELGADO, RAFAEL H, CPC - CIA – CFE (2014) "Auditoria Forense. El Perfil Del Auditor Forense", artículo publicado en la Revista de Contadores Público. Venezuela, disponible en: <httpwww.auditoriaforense.com>. Consultado el 28 de octubre de 2017.
- GARCÍA PELAYO, RAMÓN. (1991). Diccionario Larousse. Ediciones Larousse Barcelona, España.

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS ISSAI. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores I – Página 93, 94 y 95. Evidencia de Auditoría. Versión Post Reunión Adaptación Lima, Perú agosto 2014.

LEY NO. 107 (2009). Gaceta Oficial de la Contraloría General de la República de Cuba. Reglamento. Consejo de Estado. La Habana. Cuba art 1.3.

LEY NO. 62 (1987). Código Penal Cubano

LEY NO.5 (1977). Procedimiento Penal

MALDONADO M. (2003). “Auditoría Forense: Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera”. Luz de América. Quito- Ecuador: p. 9

MIRABAL PAGÉS, DAYAMÍ (2017). Trabajo de Grado en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas: Propuesta de un procedimiento para la realización de la auditoría forense por la Contraloría Provincial de Matanzas. Universidad Camilo Cienfuegos. Matanzas PCC. "Resolución sobre los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, La Habana, Cuba." Lineamientos de la Política Económica y Social del país, aprobados en el Sexto y Séptimo Congreso del Partido Comunista de Cuba.

RESOLUCIÓN NO. 480/17 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Procedimiento para la tramitación del Informe Especial en las acciones de control en que se detecte un presunto hecho delictivo y en las solicitadas por los Tribunales Populares, la Fiscalía general de la República y el Ministerio del Interior

RESOLUCIÓN NO. 340/12. DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Normas Cubanas de Auditorías. La Habana. Cuba.