

Precisando el concepto y el marco de actuación de la auditoría forense

Introducción

La auditoría forense es un campo profesional que viene despertando creciente interés de los profesionales de la auditoría, principalmente por una creciente necesidad de acción en la materia.

Ello se debe a que, en los últimos años, el delito en general viene aumentando a tasas mucho mayores que los del crecimiento global de la economía. Esto se manifiesta en las sociedades como una percepción cada vez mayor de inseguridad y desamparo del ciudadano frente a la delincuencia de todo tipo (delitos violentos como robos y secuestros, pero también corrupción gubernamental).

Como toda disciplina en rápido auge, se ha producido una cierta confusión con el término, y diversos profesionales realizan tareas diferentes bajo la denominación de “auditoría forense”. Pasemos por tanto a precisar:

- el concepto de auditoría forense
- su marco de actuación y normativo
- los diversos tipos de tareas que puede desarrollar un auditor forense

El concepto de auditoría forense

Forense proviene de “fuero”, es decir que la actuación forense del auditor se orienta (al menos potencialmente...) a recolectar evidencia idónea para su presentación en una Corte Judicial. Por tanto, las reglas de evidencia seguidas para la formulación de opinión del auditor forense deberán considerar no solamente el marco profesional para la actuación del auditor de que se trate, sino los aspectos legales aplicables.

Como consecuencia de ello, el auditor forense normalmente no actuará de manera autónoma como el auditor externo o el interno, sino que integrará su labor junto con la de un abogado que determinará la validez y relevancia de la información provista por el auditor forense para presentarla en Corte junto con otras evidencias recolectadas por medios alternativos (por caso, investigaciones). En este contexto, la auditoría forense es inherentemente INTERDISCIPLINARIA.

Su marco de actuación y normativo

A diferencia de otros tipos de auditoría, la auditoría forense no dispone de un Marco de Normas Internacionales específico. (Los auditores externos pueden regirse por las Normas de Auditoría de IFAC, la Federación Internacional de Contadores, los auditores internos por las Normas del IIA, el Instituto de Auditores Internos, los gubernamentales por las de INTOSAI, la Organización Internacional de Auditorías Supremas, los auditores informáticos por las Normas de ISACA, la Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información).

Precisando el concepto y el marco de actuación de la auditoría forense

Lo más aproximado de que se dispone son Normas Internacionales para los Examinadores de Fraude Certificados, que pueden ser tanto auditores forenses como abogados (generalmente criminalistas, aunque también los hay comerciales y otros), e investigadores profesionales.

De todas formas, estas Normas proveen un marco relevante (aunque probablemente no suficiente), para regular los aspectos básicos del accionar de los auditores forenses en temas tales como:

- Normas éticas y de conducta
- Independencia, objetividad, idoneidad y esmero profesional

Inherentemente, existirán consideraciones que un Marco Internacional de Normas como éste no podrá considerar en detalle por la ya mencionada naturaleza interdisciplinaria de la auditoría forense. Tales consideraciones estarán referidas a aspectos tales como:

- La planificación de tareas en virtud de la necesidad de complementar evidencia de auditoría con otro tipo de evidencia investigativa
- La relevancia de la evidencia en función del objetivo de la tarea
- La suficiencia y validez de evidencia según lo requerido por las normas legales aplicables por la Corte competente
- Las restricciones legales impuestas al informe del accionar del Auditor Forense en virtud de su rol. Típicamente, el auditor forense deberá abstenerse de imputar delitos porque no es su tarea, y para evitar contra demandas del/los acusados

Diversos tipos de tareas que puede desarrollar un auditor forense

Auditoría investigativa. Las Normas Internacionales de Auditoría Interna del IIA (y específicamente el Consejo para la Práctica 1210.A2-2: Responsabilidad en la Detección de Fraude establecen la responsabilidad del auditor interno de:

- a. Considerar la posibilidad de fraude en el curso de las auditorías regulares, y
- b. Si existen indicios que señalen la probabilidad de que haya ocurrido un fraude, expedirse recomendando a la administración el desarrollo de tareas especializadas más profundas

A esta labor la denominamos *auditoría investigativa*, y su producto final es la determinación de la existencia de indicadores que induzcan a considerar que la probabilidad de que se haya cometido fraude es lo suficientemente seria como para incurrir en el costo de una investigación. O si, por el contrario, tales evidencias no alcanzan la cuantía necesaria como para merecer ulteriores esfuerzos investigativos.

Sumario administrativo. Si la organización se orienta a una sanción administrativa sin intención de abrir un juicio, puede obtenerse evidencia de auditoría que fortalezca la evidencia de autoría de hechos irregulares. En este caso, el auditor se encuentra abocado a una instancia sumarial de la auditoría forense, cuya característica es que no se halla evaluando información financiera, el sistema de control interno ni responsabilidades de gestión, sino hechos que

Precisando el concepto y el marco de actuación de la auditoría forense

incriminen a personas concretas en la comisión de hechos apartados de las normas seguidas por la organización (no necesariamente delitos), para la potencial aplicación de una sanción administrativa

Investigación pre judicial. La organización puede decidir que la naturaleza y gravedad de los hechos de que se sospecha justifican su presentación en una instancia judicial. En este caso, lo que inicia es una investigación (normalmente con la intervención de especialistas externos a la propia organización). El auditor forense actúa en un rol de obtención de evidencia contable y administrativa para ser evaluada por investigadores y abogados no especializados en documentación ni registración contable e información financiera. También puede colaborar en entrevistas e interrogatorios que involucren temas cuya complejidad administrativa/contable/financiera exceden de la capacidad de los restantes investigadores para evaluar verosimilitud de las declaraciones, posibles autorías y responsabilidades

Actuación pericial y testimonio judicial. Finalmente, cuando las investigaciones ya han dado lugar a la apertura de actuaciones judiciales, el auditor forense puede actuar como asesor de las partes que normalmente intervienen en una causa judicial:

- Fiscalía y querrela, por la parte acusadora
- Defensa, por la parte acusada
- Tribunal que impartirá sentencia

En este rol, es posible que el Tribunal decida convocar a los auditores forenses de las distintas partes y a los propios como “testigos expertos”, cuyo testimonio es especialmente valorado por los Tribunales en virtud de la especial calificación de los auditores forenses en la materia respecto de la cual se los convoca a testimoniar

Conclusiones

En esta primera entrega hemos expuesto (e intentado aclarar...), cierta confusión terminológica existente en la profesión y la sociedad en general respecto del término “auditoría forense”. En ulteriores artículos exploraremos cada una de estos cuatro escenarios de actuación del auditor forense y sus interrelaciones con otros tipos de auditoría y profesiones diferentes de la auditoría.