

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE A UNA INVESTIGACIÓN DE ACTOS DE CORRUPCIÓN O VIOLADORES DE LA INTEGRIDAD*

Jennifer Isabel Arroyo Chacón**

Resumen

Un auditor se encuentra ante un acto de corrupción, cuando se cumplen los elementos de incentivo, oportunidad y racionalidad; mientras que las violaciones a la integridad, corresponden a aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento. El auditor puede ser contratado para prestar servicios de asesoría vinculados con estos actos, que pueden ser de carácter preventivo, para lo cual debe revisar los mecanismos de control, procedimientos y políticas que posee la entidad, para luego emitir su recomendación para mejorarlos; o bien, cuando se presume que ha ocurrido un acto de corrupción o violación a la integridad de los procesos, en cuyo caso tiene que desarrollar la investigación pertinente. Una vez finalizada la investigación, el auditor debe elaborar un informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades

competentes, para que éstas definan el procedimiento a seguir.

Palabras clave

Corrupción, violaciones a la integridad, evidencia e informe de investigación.

Abstract

An auditor affronts an act of corruption, when the incentive, opportunity and rationalization elements are fulfilled; while integrity violations correspond to actions including fraud, waste, abuse, irregularities, illegal acts and events of noncompliance. The auditor can be hired to provide advisory services associated with these acts, which can be preventive, to which shall review the control mechanisms, procedures and policies that owns the entity, and issue its recommendation to improve them; or, when acts of corruption or violation of integrity are presumed, in which case relevant investigation must be accomplished. After the investigation,

* Este artículo fue recibido el 01-11-12 y aprobado el 18-01-13.

** Abogada, Contadora Pública Autorizada (auditora) y Administradora Pública. Magíster en Administración Pública con énfasis en Gestión Pública de la Universidad de Costa Rica.
Correo-e: prof.jenniferarroyo@yahoo.com, jarroyoc@abogados.or.cr

the auditor must prepare a final report and transfer it to the relevant authorities, so that they define the actions to be followed in the case.

Key words

Corruption, violations of integrity, evidence and investigation report.

Clasificación J.E.L: M40, M42.

Introducción

El incremento de la corrupción y las violaciones a la integridad que se han presentado, en las últimas décadas, en las empresas públicas y privadas, ha conllevado a que el auditor asuma un nuevo rol y se le busque para implementar mecanismos que ayuden a prevenir y detectar dichos actos.

En el ámbito de la prevención, el auditor debe revisar el sistema de control interno, las políticas, los procedimientos y demás aspectos que la institución tenga, y luego emitir su opinión para mejorarlas. Ahora bien, en el supuesto de que fuese contratado para desarrollar una investigación, sobre la base de sospechas de un acto de corrupción o una violación a la integridad, el auditor requiere ejecutar una investigación profunda y sumamente cuidadosa, recopilando evidencia, siempre apegado al marco de legalidad correspondiente. Justamente, el objetivo del presente ensayo es plantear algunas pautas básicas que el auditor necesita conocer y tomar en cuenta cuando se presenta una situación de este tipo, con el fin de que sirva de guía y contribuya a que

el profesional ejecute su trabajo de la forma más exitosa posible.

Concepto de corrupción y actos de corrupción

Existe una gran diversidad de definiciones dadas a los términos de corrupción y actos de corrupción, razón por la cual no se pueda afirmar que se haya establecido una terminología inequívoca sobre estos fenómenos. Al respecto, se citan aquí algunas de las diferentes nociones dadas por la doctrina. Por ejemplo:

La corrupción consiste en la violación de una obligación por parte de un decisor con objeto de obtener un beneficio personal extraposicional de la persona que lo soborna o a quien extorsiona, a cambio del otorgamiento de beneficios para el sobornante o el extorsionado, que superan los costos del soborno o del pago o servicio extorsionado. (Garzón, Carbonell & Vázquez, 2003, p.26)

Hay otros dos elementos que son inherentes al concepto de corrupción. El primer elemento es el más importante porque diferencia a la corrupción del fraude. La corrupción es una "relación de intercambio" entre el responsable de tomar las decisiones y un interesado que ofrece o promete una ventaja a cambio del resultado deseado de una decisión, en tanto que el fraude puede en principio cometerse como acto solitario. El segundo

elemento tiene que ver con la justificación ulterior de la decisión “comprada”: quien toma la decisión debe siempre ocultar la naturaleza incorrecta de la “relación de intercambio”. Tiene que aparentar que ha actuado de conformidad con los criterios aceptados del proceso decisorio o –cuando se trata de una compensación monetaria- tendrá que recurrir al timo, que es la razón por la cual el fraude se asocia a menudo técnicamente a la corrupción. (C. van Duyne, 2001, p. 82)

Sobre el concepto de corrupción y su alcance no existe unanimidad. Los distintos ordenamientos jurídicos y las diferentes culturas no enfocan el fenómeno de la misma forma. Lo que en un país puede ser condenable como práctica corrupta, en otro no necesariamente lo es. Por otro lado, hay países que penalizan ciertas prácticas, pero cuando son cometidas por empresas originarias de ellos en otros territorios no las sancionan e incluso permiten deducir en la declaración de impuestos tales costos. En todo caso, como afirma Calsamiglia (2000), el concepto está teñido “de ideología y valoración” y su ambigüedad, vaguedad y carácter emotivo constituyen obstáculos para la delimitación del concepto. Para este autor, como se verá más adelante, el núcleo de la corrupción no se encuentra en el interés público, el daño o el abuso

de la posición, sino en la deslealtad hacia el ordenamiento normativo que debería seguir alguien que se presupone es su servidor y que por tanto tiene una relación especial con él. (Nouel, 2006, p.212)

Para efectos del presente documento, puede precisarse el término de corrupción, como el uso de funciones y atribuciones públicas en busca de obtener o conceder beneficios particulares que, para lograrlo, implique irrespetar la normativa vigente. Al mismo tiempo, se puede concebir como el uso indebido del poder y de los recursos públicos para el beneficio personal, el beneficio político particular o el de terceros.

Por su parte, los principales instrumentos internacionales que establecen la lucha contra la corrupción no proporcionan una definición del concepto como tal, aunque sí señalan diferentes actos de corrupción. Ejemplo de ello es la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, que dentro de su preámbulo señala la relación entre corrupción y delincuencia organizada; textualmente dice: “Preocupados también por los vínculos entre la corrupción y otras formas de delincuencia, en particular la delincuencia organizada y la delincuencia económica, incluido el blanqueo de dinero” (Organización de las Naciones Unidas, 2003, p.1)

Por su parte, la Convención Interamericana contra la Corrupción de los países miembros de la Organización

de Estados Americanos (OEA), enlista una serie de actos de corrupción, que son:

Artículo VI

Actos de corrupción

1. La presente Convención es aplicable a los siguientes actos de corrupción:

a. El requerimiento o la aceptación, directa o indirectamente, por un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, promesas o ventajas para sí mismo o para otra persona o entidad a cambio de la realización u omisión de cualquier acto en el ejercicio de sus funciones públicas;

b. El ofrecimiento o el otorgamiento, directa o indirectamente, a un funcionario público o a una persona que ejerza funciones públicas, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, promesas o ventajas para ese funcionario público o para otra persona o entidad a cambio de la realización u omisión de cualquier acto en el ejercicio de sus funciones públicas;

c. La realización por parte de un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas de cualquier acto u omisión en el ejercicio de sus funciones, con el fin de obtener ilícitamente beneficios para sí mismo o para un tercero;

d. El aprovechamiento doloso u ocultación de bienes provenientes de cualesquiera de los actos a los que se refiere el presente artículo; y

e. La participación como autor, co-autor, instigador, cómplice, encubridor o en cualquier otra forma en la comisión, tentativa de comisión, asociación o confabulación para la comisión de cualquiera de los actos a los que se refiere el presente artículo.

2. La presente Convención también será aplicable, de mutuo acuerdo entre dos o más Estados Partes, en relación con cualquier otro acto de corrupción no contemplado en ella. (Organización de Estados Americanos, 1996, p.1)

Ahora bien, con relación a las regulaciones de cada país, cada ordenamiento jurídico establece los actos de corrupción que va a sancionar, y estos pueden identificarse por la presencia de los siguientes elementos: incentivo, racionalidad y oportunidad.

En el marco de un acto de corrupción, se entiende por incentivo la necesidad o deseo personal de obtener un beneficio para sí mismo o para otros, ya sea para la atención de presiones económicas o de otra naturaleza, o sencillamente en procura del disfrute de bienes o ventajas que, de otra manera, no se podrían alcanzar. El incentivo se configura cuando el autor actúa de forma consciente, es decir, teniendo pleno conocimiento de que está cometiendo una práctica corrupta, y con el objetivo de alcanzar un beneficio para sí o para un tercero, el cual no necesariamente debe ser económico, teniendo el auditor que valorar beneficios de otro tipo, sin que esto evite que también sean apli-

cables. Como consecuencia de esta característica, sólo es posible imputar un acto de corrupción a nivel de “dolo o culpa grave”, pues se requiere que el infractor tenga conocimiento del acto y, por ende, se excluyen aquellos cometidos por mera culpa o descuido. A su vez, la racionalización se concibe como la necesidad psicológica del individuo de justificar su participación en la conducta corrupta; justificadas desde su perspectiva por ganar un mal salario, porque de por sí todos sus demás compañeros lo hacen, al igual que las jefaturas y los altos dignatarios, entre otras razones similares.

Finalmente, en este caso, la oportunidad constituye la capacidad real que posee el funcionario de ejecutar el acto de corrupción; ésta se halla en función del volumen de recursos que controla, la discreción que tiene en la asignación o la disposición de esos recursos y su obligación de rendir cuentas, así como de su percepción sobre la probabilidad de ser detectado y de las consecuencias de ello.

La oportunidad se refiere a las posibilidades con que cuenta el funcionario público para cometer actos de corrupción, tanto por las funciones que tiene a cargo, como por las deficiencias del sistema de control interno y/o los mecanismos de detección que le permitirían llevar a cabo dichas acciones sin ser descubierto y sancionado.

Marco Jurídico costarricense

Desde el punto de vista jurídico, este tema es regulado de distinta manera

en cada país. Para el caso de Costa Rica, la Ley No. 8422, denominada Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (Asamblea Legislativa, 2005), es el principal instrumento jurídico que regula la materia; sin embargo, no tiene una definición expresa del término corrupción o actos de corrupción. Ahora bien, el Decreto Ejecutivo No. 32333, correspondiente al Reglamento de la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (Asamblea Legislativa, et al., 2005), en su artículo 1 inciso 8, expresa un breve concepto sobre corrupción, en los siguientes términos:

8) Corrupción: Es el uso de funciones y atribuciones públicas para obtener o conceder beneficios particulares, en contravención de las disposiciones legales y la normativa existente en un momento histórico dado. De manera más general es el uso indebido del poder y de los recursos públicos para el beneficio personal, el beneficio político particular o el de terceros (p.10)

Se puede precisar que este instrumento jurídico se refiere al término de corrupción, como el uso de funciones y atribuciones públicas para obtener o conceder beneficios particulares y que, para lograrlo, implique irrespetar la normativa vigente. Así mismo, se puede concebir como el uso indebido del poder y de los recursos públicos

para el beneficio personal, el beneficio político particular o el de terceros.

La corrupción se manifiesta de diferentes modos, pero en todos los casos perjudica la transparencia de la gestión, la imagen y la credibilidad de la institución y, en ocasiones, puede llegar a provocar la desaparición de la organización.

Ahora bien, por modos se entiende los tipos de actos de corrupción, como por ejemplo delitos de enriquecimiento ilícito; falsedad en la declaración jurada; receptación, legalización o encubrimiento de bienes; legislación o administración en provecho propio; sobreprecio irregular; falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados; también, pago irregular de contratos administrativos, tráfico de influencias y cualesquiera otros, incluidos en las distintas clasificaciones que la normativa o la doctrina realicen de este fenómeno.

Por su parte, en el inciso 5 del artículo 1 del citado reglamento, (Asamblea Legislativa, et al., 2005), define actos de corrupción como:

5) *Actos de corrupción o corruptelas: Se entenderá, entre otros, como tales los siguientes:*

a) El requerimiento o la aceptación, directa o indirectamente, por un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, premios, promesas o ventajas para sí mismo o para otra

persona o entidad a cambio de la realización u omisión de cualquier acto en el ejercicio de sus funciones públicas bajo cualquier modalidad o denominación;

- b) El ofrecimiento o el otorgamiento, directa o indirectamente, a un funcionario público o a una persona que ejerza funciones públicas, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, premios, promesas o ventajas para ese funcionario público o para otra persona o entidad a cambio de la realización u omisión de cualquier acto en el ejercicio de sus funciones públicas bajo cualquier modalidad o denominación;
- c) La realización por parte de un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas de cualquier acto u omisión en el ejercicio de sus funciones, con el fin de obtener ilícitamente beneficios para sí mismo o para un tercero;
- d) El aprovechamiento doloso u ocultación de bienes provenientes de cualesquiera de los actos a los que se refiere el presente artículo y;
- e) La participación como autor, coautor, instigador, cómplice, encubridor o en cualquier otra forma en la comisión, tentativa de comisión, asociación o confabulación para la comisión de cualquiera de los actos descritos en el presente artículo.

No obstante, nótese que este numeral es, en realidad, una lista de actuaciones que se consideran actos de co-

rrupción, pero no corresponden a una lista taxativa o restringida, sino que enumera las principales acciones de este tipo, sin que ello signifique que no puedan darse actos de corrupción no contemplados en el numeral anterior. En consecuencia, se pueden definir actos de corrupción como aquellos hechos que cuenten con los elementos de incentivo, racionalidad y oportunidad, cometidos de manera ilegal para obtener un beneficio personal o de un tercero.

¿Qué se entiende en auditoría por violaciones a la integridad?

En auditoría las violaciones a la integridad corresponden a aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento. Por la amplitud del término, el auditor se encuentra ante violaciones a la integridad en múltiples ocasiones; en tal sentido, el determinar cuáles ameritan una investigación, dependerá de su importancia, condición que se puede explicar de acuerdo con Kincaid & Sampias (2008): “La importancia de una trasgresión de integridad se relaciona con la forma en que un acto afecta financieramente a la organización o en términos de una percepción pública negativa. Se pueden realizar tareas de auditoría adicionales cuando los auditores se dan cuenta de la posibilidad o probabilidad de que haya ocurrido una trasgresión de integridad específica y significativa” (p.135).

Según la propuesta de estos autores, entre las categorías específicas de las trasgresiones de integridad, se incluyen:

- Los actos ilegales, que son violaciones de las leyes y reglamentos.
- El fraude, un tipo de acto ilegal que implica la obtención de algo de valor a través de una tergiversación intencional.
- El incumplimiento, el cual incluye actos ilegales, así como trasgresiones de las condiciones de los contratos o convenios de subvención.
- Los abusos, que son diferentes a los actos ilegales y al incumplimiento, pues ocurren cuando la conducta no cumple las expectativas de la sociedad respecto del comportamiento prudente. Debido a que la determinación del abuso es subjetiva, no se espera que los auditores proporcionen una seguridad razonable al detectarla.
- Las irregularidades, es decir, tergiversaciones u omisiones intencionales de montos o revelaciones en los estados contables.
- El derroche, que es el uso poco económico o ineficiente de los recursos.

Como puede notarse, esta concepción es más amplia que la de actos de corrupción; por ello, es más probable que un auditor encuentre situaciones de este tipo en sus estudios, lo cual lo obliga a recurrir a elementos que le ayuden a determinar la gravedad de los hallazgos, tales como: su criterio profesional, la normativa vigente a nivel nacional, los parámetros interna-

cionales, las políticas de la institución o empresa, entre otras que le permitan identificar de todas las violaciones a la integridad existentes, así como cuáles ameritan una revisión más exhaustiva y hasta en términos de investigación de responsabilidades y denuncias.

El auditor y la corrupción

El Deber ético del auditor

El deber ético del auditor es un elemento fundamental, para que éste pueda ejercer adecuadamente su función frente a un acto de corrupción o una violación a la integridad. El auditor tiene un deber, más allá de la satisfacción del cliente, es más amplio, porque representa un deber público, razón por la cual no debe someterse a circunstancias que comprometan su ética.

Así lo señala el Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en su punto 100.1, que dice: "Una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad de actuar a favor del interés público. Por lo tanto, la responsabilidad de un contador profesional no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente o empleador individual. En su actuación a favor del interés público, un contador debe observar y cumplir con los requerimientos éticos de éste Código" (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2005, p. 4).

Este mismo instrumento enlista cinco principios éticos fundamentales que debe respetar el auditor, para conside-

rar que su actuar se ajusta a la ética propia de su labor:

- **Integridad.** Un contador profesional debe ser sincero y honesto en todas sus relaciones profesionales y de negocios.
- **Objetividad.** Un contador profesional no debe permitir que los favoritismos, juicios profesionales o de negocios, orienten su labor.
- **Competencia** profesional y debido cuidado. Un contador profesional tiene el deber permanente de mantener sus habilidades y conocimientos profesionales en el nivel apropiado, para asegurar que el cliente o empleador recibe un servicio profesional competente, basado en los desarrollos actuales de la práctica, la legislación y las técnicas. Un contador profesional debe actuar diligentemente y de acuerdo a las técnicas aplicables y a las normas profesionales cuando proporciona sus servicios profesionales.
- **Confidencialidad.** Un contador profesional debe respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de sus relaciones profesionales y de negocios, y no debe revelar esta información a terceros que no cuenten con la debida autoridad, a menos de que exista un derecho o deber legal o profesional para revelarla. Dicha información confidencial tampoco debe ser usada por el contador profesional para obtener beneficios personales o para terceros.

- **Comportamiento profesional.** Un contador profesional debe cumplir con los reglamentos y las leyes relevantes, así como rechazar cualquier acción que desacredite a la profesión

Estos principios éticos se ratifican en el párrafo A.14 de la Norma Internacional de Auditoría 200, denominada “Objetivos Generales del Auditor Independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría”. Allí se establece que el auditor está obligado a respetar los principios éticos relevantes del Código de Ética del IFAC, así: “El auditor está sujeto a requisitos éticos relevantes, incluyendo los pertinentes a independencia, relativos a trabajos de auditoría de estados financieros. Los requisitos éticos relevantes ordinariamente comprenden las Partes A y B del Código de Ética para Contadores Profesionales (el Código de IFAC) relativos a una auditoría de estados financieros junto con requisitos nacionales que sean más estrictos”. (Federación Internacional de Contadores (IFAC) et al., 2009, p. 5) Ahora bien, resulta común que los Colegios Profesionales de Contadores de cada país, emitan su propio Código de Ética, o Código de Conducta del Contador, y establezcan los principios éticos que debe respetar el auditor, en su ejercicio profesional; sin embargo, todos tienen en común la pretensión de garantizar la ética y la objetividad del auditor en su trabajo.

Normas Internacionales de Auditoría 240

Aun cuando las normas internacionales de auditoría se enfocan en la auditoría de estados financieros y en el presente documento se refieren a cualquier tipo de acto de corrupción o violación a la integridad que el auditor puede detectar, tanto en una auditoría financiera, como en una auditoría operativa, o en la atención de una denuncia o un estudio especial, resulta importante mencionar y tener presente a la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, denominada “Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de Estados Financieros”.

Para efectos de este artículo, interesa destacar la responsabilidad que esta norma le atribuye al auditor, en una auditoría que pudiera detectar un fraude, más específicamente en su párrafo 5, el cual cita:

Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NIA es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores de importancia relativa, ya sea por causa de fraude o equivocaciones.

Debido a las inherentes limitaciones de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunos errores de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando la auditoría sea planeada y desempeñada de manera apropiada de acuerdo con

las NIA. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), et al., 2009, p. 198)

Igualmente, dicha norma elabora una definición de fraude, la cual parte de los elementos que se utilizan para definir un acto de corrupción, es decir, el incentivo, la oportunidad y la racionalidad; en tal sentido, pues, el fraude, es un acto de corrupción. Al respecto, la citada norma dice, textualmente: *El fraude, ya sea información financiera fraudulenta o malversación de activos, implica un incentivo o presión para cometer un fraude, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. Por ejemplo:*

- *Puede existir incentivo o presión para emitir información financiera fraudulenta cuando la administración está bajo presión, de fuentes de fuera o dentro de la entidad, para lograr una meta esperada (y quizá no realista) de utilidades o de resultados financieros, particularmente, ya que las consecuencias para la administración por dejar de cumplir con los objetivos financieros pueden ser importantes. De modo similar, las personas pueden tener un incentivo para la malversación de activos, por ejemplo, porque las personas viven por encima de sus medios.*
- *Puede existir una oportunidad percibida para cometer fraude cuando una persona cree que puede sobrepasar el control interno, por*

ejemplo, porque la persona está en una posición de confianza o tiene conocimiento de deficiencias específicas en el control interno.

- *Las personas tal vez puedan racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas poseen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten a sabiendas e intencionalmente cometer un acto deshonesto. Sin embargo, incluso personas que, por otra parte, son honradas pueden cometer fraude en un entorno que impone suficiente presión sobre ellas. (Federación Internacional de Contadores (IFAC) et al., 2009, p. 209).*

Tal norma constituye una guía para el auditor que, en la elaboración de una auditoría financiera, haya detectado la comisión de un fraude, o bien, un acto de corrupción, pues los procedimientos y las pautas proporcionados, pueden guiarle sobre las acciones a realizar, a pesar de que se trate de otro tipo de acto de corrupción.

Servicios de integridad prestados por el auditor

Dentro de los servicios brindados por un auditor, sea interno o externo, se encuentran los de integridad, que pueden darse en dos ámbitos:

- **Preventivo:** se refiere a una asesoría para la prevención, así como para la determinación de políticas de detección de actos de corrupción o violaciones a la integridad.

• **Investigación de un posible acto de corrupción o violación a la integridad:** es decir, investigar la posible consumación de un acto de corrupción o violación a la integridad, recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante, para luego elaborar el informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes.

Al respecto, en el tema de la prevención, un auditor puede colaborar con la administración, de la siguiente manera:

- Revisar la idoneidad de las políticas de trasgresiones de integridad de la organización, empresa o institución.
- Revisar la política de ética o código de conducta escrito de la organización, empresa o institución.
- Confirmar que las políticas relacionadas incluyen referencias específicas a las actividades prohibidas, y que las políticas se distribuyen y comunican correcta y eficazmente a todos los empleados.
- Diseñar las acciones para fomentar las denuncias de prácticas ilegales, así como las líneas directas para informar de trasgresiones a la integridad.
- Realizar pruebas para identificar la probabilidad de que se materialicen acciones fraudulentas en la organización, empresa o institución.

Ahora bien, en el segundo supuesto, cuando se sospecha de una trasgresión a la integridad específica o se detecta en el ejercicio de una auditoría, el auditor tiene que recurrir a la asesoría legal para:

- Identificar las leyes y reglamentos que se aplican al hecho concreto.
- Diseñar pruebas específicas de cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.
- Ayudar a las áreas de auditoría o de investigación que requieran experiencia especial.
- Evaluar los resultados de la auditoría o investigación.

En estos casos, el auditor necesita elaborar un informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes, siendo de especial importancia determinar si existe colusión de parte de las autoridades a quienes se les debe dirigir el informe; en tal situación, se requiere acudir a autoridades superiores o entes externos competentes para conocer el asunto.

Así mismo, para fundamentar su informe, el auditor debe enfocarse en obtener evidencia suficiente, competente y relevante de las trasgresiones a la integridad identificadas, y también recurrir a técnicas de investigación adecuadas para obtener, documentar y proteger la información relacionada con la investigación, con el fin de evitar que la misma sea cuestionada posteriormente.

Pautas de la investigación

Evaluación de los mecanismos de control para prevenir y detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad

Como primer aspecto a evaluar, el auditor debe verificar que los sistemas de control diseñados para prevenir, detectar y, eventualmente, sancionar un acto de corrupción o violación a la integridad, funcionen adecuadamente. Esto resulta relevante, toda vez, que existe una relación proporcional entre la fortaleza del sistema de control interno y la posibilidad de que se presenten actos como estos, pues un sistema de control interno adecuado y eficiente, tiene menor probabilidad de que se den problemas así, mientras que un sistema de control interno débil y deficiente, hay un mayor riesgo de que se materialicen estas acciones. Sin duda, tales condiciones deben ser tomadas en cuenta por el auditor al momento de iniciar su investigación, con el fin de definir el nivel y la calidad de las pruebas que va a ejecutar.

Entre las áreas que deben incluir los auditores al momento de evaluar los controles implementados para prevenir, detectar y, posiblemente, sancionar actos de corrupción o violaciones a la integridad, se hallan las siguientes:

- La dirección posee una actitud positiva respecto de los controles internos. La administración es responsable tanto del diseño e implementación de un adecuado sistema

de control interno, como de comunicar a sus colaboradores cuáles son los controles y la importancia de seguirlos, ya que la probabilidad de que se materialicen este tipo de actos se incrementa cuando los empleados o funcionarios perciben que la administración no considera relevante el sistema de control, y lo ven únicamente como una labor de mero cumplimiento.

- La entidad cuenta con políticas por escrito que describen las conductas adecuadas y las actividades prohibidas, tales como código de ética, política de fraude, y otras afines que deben también incluir la manera como se manejarán las trasgresiones de integridad, en caso de ser detectadas.
- La entidad cuenta con políticas que garanticen que todas las transacciones ejecutadas tienen la autorización correspondiente.
- Las políticas y los procedimientos de la entidad incluyen controles adecuados sobre la información, las actividades y los activos institucionales, haciendo un especial énfasis en asegurar que los controles sean adecuados para las áreas de alto riesgo o para información confidencial.
- Se cuenta con mecanismos de control tendientes a garantizar que la información suministrada a las autoridades para la toma de decisiones, sea completa, adecuada y se suministre en el tiempo necesario para ello.

- Existen mecanismos de control capaces de garantizar adecuadamente la productividad de los funcionarios o empleados, y el cumplimiento de las metas y objetivos planteados.
- La entidad posee un sistema de reclutamiento y de selección para la correcta selección de su personal.
- Los procedimientos de contratación y de vinculación con proveedores se ejecutan atendiendo a criterios objetivos y bajo parámetros beneficiosos para los intereses institucionales.

El grado de satisfacción que reciba el auditor de las respuestas dadas en estos puntos, le permitirá formarse una opinión positiva o negativa del sistema de control interno institucional, así como la posibilidad de que se materialicen actos de corrupción o violaciones a la integridad. Esto debe tomarlo en consideración al momento de diseñar los procedimientos de auditoría y elaborar las pruebas para determinar la comisión de actos de tal envergadura.

Ante esta situación, el auditor es responsable de:

- Tener los suficientes conocimientos y habilidades para identificar correctamente cuándo se encuentra ante un acto de corrupción o una violación a la integridad.
- Cuando halle debilidades significativas en el sistema de control interno, necesita realizar suficientes pruebas, con el propósito de determinar si éstas originarán una trasgresión

de integridad. El nivel de prueba debe incrementarse de acuerdo con la cantidad o la importancia del aumento de debilidades de control.

- Evaluar la evidencia y determinar el curso de acción correspondiente, que puede ser una investigación dirigida a la administración, o bien, una denuncia ante autoridades externa, según la gravedad y naturaleza del caso en estudio.
- Buscar la asesoría legal necesaria para elaborar el informe final de investigación; así como procurar cualquier otra asesoría técnica requerida, según la naturaleza del caso.

Finalmente, el auditor es responsable de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados para detectar y recopilar la evidencia suficiente y competente de actos de corrupción y violaciones a la integridad.

Diseño de procedimientos de auditoría para detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad

Aspectos preliminares

En primer lugar se debe señalar que existen dos maneras en que la auditoría se entere de una violación a la integridad o un acto de corrupción, clasificadas como:

- **Activa**, que resulta de procedimientos de control y detección diseñados e implementados por él.
- **Pasiva**, que es cuando se recibe una denuncia o alerta de parte de

un tercero de que se está presentando una situación de este tipo.

Si bien ambas son aceptables, lo mejor es incentivar la detección de este tipo de actos por la manera activa.

No obstante, la manera más común en que se dan este tipo de hallazgos es por el medio pasivo, lo cual representa muchas limitaciones y riesgos, de tal manera que, lo recomendable es que la identificación de este tipo de acciones surjan como resultado de un procedimiento de control del auditor; es decir, como consecuencia de una actitud más activa de la auditoría.

Para ello, el auditor puede implementar una serie de procedimientos para detectar un acto de corrupción o de transgresión a la integridad, tales como:

- Realizar conteos de efectivo sin anunciar.
- Revisar la composición de los depósitos.
- Conciliar los documentos prenumerados en secuencia.
- Revisar los procedimientos de los cheques en blanco.
- Comparar las garantías reales con las entradas de registros.
- Revisar los controles sobre la autorización de garantías.
- Revisar las conciliaciones bancarias.
- Buscar pagos duplicados.
- Analizar y confirmar el pago de tiempo extraordinario.
- Tomar una muestra de los clientes de crédito y confirmar los saldos de sus cuentas.

- Tomar un conteo de prueba de los elementos de inventario muestra.

Sobre las alertas o banderas rojas

Durante este proceso de revisión, el auditor interno debe tener presente que existen situaciones que constituyen “alertas” o “banderas rojas” acerca de que se pueden estar presentando actos de tal naturaleza. No obstante, es importante aclarar que una bandera roja no significa que, efectivamente, se está materializando un acto de corrupción; indica que existe una mayor probabilidad de que así sea, es decir, que esa área en particular posee un mayor riesgo; por lo tanto, el auditor está obligado a realizar pruebas más profundas a fin de determinar si, justamente, dicho riesgo se ha materializado y, en caso de probarlo, necesita recabar la evidencia suficiente y competente para demostrarlo.

Las banderas rojas no confirman la presencia de estos actos, pero sí le permiten al auditor tener una mejor orientación para establecer a qué áreas en especial debe realizar mayores pruebas, y en qué aspectos debe investigar más profundamente. (Ver Figura 1).

Sobre las metas de la investigación

Si el auditor ha identificado un área de una institución o empresa con un sistema de control débil, se encuentran “banderas rojas” o bien, si ha recibido una denuncia de la comisión de un posible acto de corrupción o violaciones a la integridad y, luego de una revisión preliminar, el auditor considera que

Figura 1. Ejemplos de banderas rojas o alertas

Banderas rojas en	
Empleados	<ul style="list-style-type: none"> • Cambios importantes en el estilo de vida del empleado, tales como la adquisición de automóviles costosos, joyas, casas, etc. • Problemas importantes de deudas y créditos personales. • Cambios en el comportamiento: pueden ser indicadores de problemas con drogas, apuestas, deudas, etc. • Alta rotación de personal, con especial énfasis en áreas susceptibles de fraude.
Administración	<ul style="list-style-type: none"> • Rechazo al proporcionar información al auditor • Número excesivo de cuentas de cheques • Cambios frecuentes de bancos • Cantidad excesiva de tarjetas de crédito institucionales. • Cantidad excesiva de transacciones anuales. • Sobregiros o disminuciones inesperados en el saldo en efectivo.
Efectivo/Cuentas por cobrar	<ul style="list-style-type: none"> • Quejas de los clientes sobre los cobros de sus saldos. • Número anormal de suministros o artículos de gastos por empleado • Presencia de cheques de empleados en la caja chica. • Cuentas bancarias que no se concilian de una manera oportuna.
Planilla	<ul style="list-style-type: none"> • Horas extras incoherentes para un centro de costos • Horas extra cargadas a empleados que no procede. • Horas extra cargadas durante un periodo de poca actividad
Compras/Inventario	<ul style="list-style-type: none"> • Incremento en el inventario de compras, pero sin un incremento en la productividad. • Reducción anormal de inventario. • Falta de seguridad física sobre los activos/el inventario. • Pagos a proveedores que no están en la lista de proveedores aprobados. • Proveedores sin domicilios fiscales.

Fuente: Elaboración autora.

existen suficientes elementos como para creer que, en efecto, se puede estar dando este tipo de situaciones, puede decidir iniciar una investigación más profunda sobre el tema.

Entre las metas generales que debe poseer una investigación están:

- Probar que, de hecho, se dio un acto de corrupción o transgresión a la integridad. El auditor debe demostrar con evidencia suficiente, competente y relevante, que dicho
- acto se llevó a cabo, y cuya ejecución resultaba contraria a una normativa, política, o directriz nacional o institucional, de tal manera que se pueda responder afirmativamente la pregunta ¿Se ha materializado un acto de corrupción o violación a la integridad?
- Identificar los hechos que ocurrieron. El auditor debe determinar claramente qué pasó, la manera como se dieron los hechos investigados,

ordenados cronológicamente y redactados de forma que, para un tercero, sea posible saber cuáles fueron los hechos que acontecieron.

- Identificar quién cometió la transgresión. Este aspecto es muy importante, pues se necesita determinar quién lo hizo, y qué y cómo lo hizo. Igualmente, antes de terminar la investigación, el auditor debe preguntarse si están identificadas todas las personas que tuvieron una participación directa e indirecta. Esto, por cuanto existe el riesgo de dejar por fuera involucrados, máxime aquellos cuya actuación es más de tipo indirecto, mas ello no le exime de responsabilidad en los hechos investigados.
- Probar la actuación dolosa o en grado de culpa grave del investigado. En un apartado anterior se señaló que los actos de corrupción, necesariamente, deben ejecutarse a nivel de dolo, es decir, cuando se tenía la clara intención y planeación de cometerlo; o bien, a nivel de culpa grave, que se refiere a un actuar totalmente negligente e irresponsable por parte del imputado, lo cual generó los hechos investigados, y quedando excluidos de este tipo de faltas aquellas cometidas por mera culpa. En consecuencia, el auditor debe recopilar los elementos necesarios para demostrar que las actuaciones fueron ejecutadas por el investigado a nivel de dolo o culpa grave.

- Cuantificar el daño patrimonial causado. El auditor debe determinar una cifra cierta, exacta y técnicamente sustentada que cuantifique el monto del daño causado a los bienes institucionales, con el fin de que luego la administración pueda iniciar las acciones necesarias, para recuperar el daño económico causado por los investigados.

Sobre la evidencia

Este documento ha indicado que el auditor requiere basar su investigación en evidencia suficiente, competente y relevante, por lo que resulta necesario aclarar a que se refieren esos términos. Como primer referente, puede citarse la definición de evidencia que nos brinda la Norma Internacional de Auditoría 200, denominada “Objetivos Generales del Auditor Independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría”:

Evidencia de auditoría. Información que usa el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión del auditor. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros contables que fundamentan los estados financieros y otra información. Para fines de las NIA:

i) Suficiencia de evidencia de auditoría es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. La cantidad de la evidencia de auditoría que se necesita es afectada por la valoración del auditor de los

riesgos de representación errónea de importancia relativa y también por la calidad de dicha evidencia de auditoría.

ii) Propiedad [lo apropiado] de la evidencia de auditoría es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y confiabilidad para dar soporte a las conclusiones sobre las que se basa la opinión del auditor. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2009, p. 201)

Por otro lado, la evidencia es suficiente, cuando puede demostrar los hechos involucrados. Sumado a esto, vale recalcar que los elementos individuales de evidencia que, cuando se toman de manera independiente, son insuficientes, pueden combinarse para ser suficientes, a fin de respaldar los hechos investigados, de manera que se pueda tener evidencia circunstancial y evidencia directa y así, entre ambas, demostrar un hecho.

Además, no debe confundirse el término suficiente con cantidad, pues a veces no es necesaria gran cantidad de documentación; más bien puede resultar contraproducente, pues se desvía la atención del hecho investigado. Lo que en verdad se necesita es una evidencia recopilada contundente para demostrar el hecho investigado. A su vez, la competencia se refiere a la validez y confiabilidad de la evidencia recopilada. Ésta es válida si mide y documenta el hecho investigado. Así mismo, la confiabilidad se refie-

re a la manera en que fue obtenida la información y la veracidad de la fuente, es decir, si una evidencia puede confirmarse por otros medios de manera directa o indirecta y si ha sido recopilada adecuadamente, bajo los requerimientos legales establecidos. En este punto se debe tener presente que, en el caso de las investigaciones de actos de corrupción o desviaciones a la integridad, la evidencia recogida por el auditor durante su investigación pasará a ser "prueba" dentro de un procedimiento administrativo o judicial, por lo que su recolección debe ser rigurosa y apegada a la normativa aplicable para ello.

Al respecto, existen algunos parámetros que señalan cuando una evidencia es competente; si bien, no son una regla para todos los casos, sí pueden constituir una guía:

- Las fuentes independientes aportan evidencia más competente que una fuente que no posee independencia.
- Los buenos sistemas de control aportan evidencia más competente que los sistemas de control débiles.
- La evidencia obtenida de manera directa, sea con inspecciones, pruebas, cómputo, etc.; aportan evidencia más competente que aquella obtenida de manera indirecta, tales como entrevistas, indicios, etc.
- Los documentos originales son evidencia más competente que las copias.

- La prueba testimonial más competente es aquella obtenida de personas imparciales, con conocimientos del tema y que pueden hablar con libertad.

En cuanto a la relevancia, se refiere a la vinculación lógica entre la evidencia y los hechos investigados, así como el grado en que la misma realmente permita demostrar el hecho indagado. Finalmente, la IFAC et al. (2009) en la NIA 200, señala que para obtener seguridad razonable, el auditor necesita obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, para reducir el riesgo de su trabajo a un nivel aceptablemente bajo y, de esa forma, hacer posible la elaboración de conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión acerca del caso estudiado. En auditoría la evidencia puede clasificarse en las siguientes categorías:

La *evidencia primaria o directa* es aquella que respalda con certidumbre y confiabilidad un hecho, constituyéndose en prueba directa, sin requerir de mayores interpretaciones o conclusiones adicionales; por ejemplo, un acuerdo de un Consejo o Junta Directiva, un contrato firmado por las partes, una orden girada de manera expresa, una autorización o aprobación.

La *evidencia secundaria* proporciona un menor grado de certidumbre que la evidencia primaria, pero no por ello debe descartarse, pues en múltiples ocasiones es difícil obtener evidencia primaria, y la investigación se puede basar en evidencia secundaria. La se-

cundaria necesita de evidencia adicional para respaldarse, tales como: un informe de un experto que estudió los hechos después de haber acontecido, pruebas elaboradas por el auditor, etc. Por su parte, la *evidencia corroborativa* es adicional y respalda a las dos anteriores, de tal manera que su función consiste en darles un soporte indirecto, para demostrar un hecho.

Del mismo modo, esta clase de evidencia se puede clasificar así:

La *evidencia documental* incluye los documentos elaborados interna o externamente, como registros, informes, contratos, reportes, extractos bancarios, facturas, entre otros. El auditor debe revisarlos con sumo cuidado y bajo un grado de "escepticismo profesional", a fin de poder darse cuenta si estos documentos han sido alterados, o están ocultando algún hecho irregular. También se encuentra la *evidencia analítica*, compuesta por otros tipos de evidencia. Incluye cálculos, comparaciones e interpretaciones realizadas por el auditor.

Se tiene además, la *evidencia testimonial*, relacionada con la información obtenida a través de la descripción de los hechos realizada por una persona que posee conocimiento de éstos.

Por último, está la *evidencia física*, obtenida por medio de la inspección u observación directa por parte de los auditores de las personas, propiedades o eventos. Muestras de evidencia física pueden ser memorandos que resuman los elementos o eventos observados, fotografías, actas notariales,

dibujos, diagramas, mapas o muestras físicas. (Ver Cuadro 1).

En síntesis, la evidencia debe cumplir con los requisitos de suficiencia, competencia y relevancia.

Cuadro 1. Tipos de evidencia y clasificación en la auditoría

Categoría	Clasificación
1. Evidencia primaria o directa	<ul style="list-style-type: none"> • Documental • Analítica • Testimonial • Física
2. Evidencia secundaria	
3. Evidencia corroborativa	

Manejo de la información

Durante esta etapa, la investigación debe mantenerse de forma estrictamente confidencial, lo cual no lesiona los derechos de los investigados, toda vez que tendrán acceso a la información en etapas posteriores, si llegara a darse la apertura de un procedimiento administrativo o judicial en su contra. La confidencialidad resulta relevante para no alertar a los investigados del estudio en proceso, por lo que su inicio y comunicación debe manejarse con suma cautela y evitar filtros de información. Para ello, se deben resguardar eficazmente todos los documentos originales y probatorios, almacenar en forma separada los documentos originales de las copias, poseer respaldos informáticos bajo claves de seguridad y demás medidas pertinentes.

Pasos a seguir ante el hallazgo de un acto de corrupción o violación a la integridad

Ante el hallazgo de un acto de corrupción o violación a la integridad, el auditor debe proceder a:

1. **Determinar el acto de corrupción o violación a la integridad presentada y quiénes serían los presuntos responsables.** Primero el auditor debe realizar una reconstrucción adecuada de los hechos, lo más cercanamente posible a la realidad. Una vez que se conoce qué fue lo que sucedió, el siguiente paso es determinar quiénes participaron de ellos, y en qué grado se dio esa participación. En este punto, resulta importante destacar que, por lo general, se señalan a los responsables que cometieron el hecho, pero también existe responsabilidad por omisión, es decir, quienes por su “no actuar”, permitieron que sucedieran los hechos, y a ellos también se les debe incluir como imputados.
2. **Requerimientos de los conocimientos y habilidades necesarios por parte del equipo investigador para conocer el caso.** El auditor debe determinar si el equipo asignado posee los conocimientos y habilidades necesarias para investigar los hechos, y si resulta

necesario recurrir a colaboradores externos al equipo, tal y como sería el contratar a un experto en el tema o a un profesional de áreas distintas a la auditoría; incluso, puede considerarse capacitar al equipo en determinadas habilidades.

3. **Diseñar procedimientos de investigación adecuados.** Los procedimientos de investigación deben enfocarse en probar los hechos investigados, y en determinar quién cometió o ayudó a realizar el acto de corrupción o transgresión a la integridad, por qué se dio, qué no hizo el investigado para evitar que esto sucediera, cómo se dieron los hechos investigados y qué debilidades de control permitió que pasara.
4. **Coordinar las actividades de la investigación.** La investigación puede tornarse compleja según la gravedad de los hechos y, por ende, realizarse en distintas etapas y bajo la participación de varios auditores, técnicos, especialistas y demás; de modo que la coordinación entre etapas y participantes, resulta indispensable para garantizar el éxito del proceso.
5. **Elaborar el informe de investigación.** Una vez que se han recabado todas las pruebas y el auditor considere que la investigación está completa y se han alcanzado los objetivos inicialmente planteados, se procederá a elaborar el informe

de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes, a fin de que ellos determinen qué acciones deben implementarse a partir del recibo del informe. Aquí se debe aclarar que la responsabilidad del auditor finaliza con el traslado del informe a los órganos competentes para conocerlo, por lo que las decisiones que éstos tomen al respecto, escapan de las atribuciones y responsabilidades del auditor.

Elaboración del informe de investigación sobre un acto de corrupción o una violación a la integridad

Una vez finalizada la investigación se debe proceder a elaborar el informe de la investigación, para lo cual se recomienda buscar la asesoría legal pertinente. Este informe posee los siguientes propósitos:

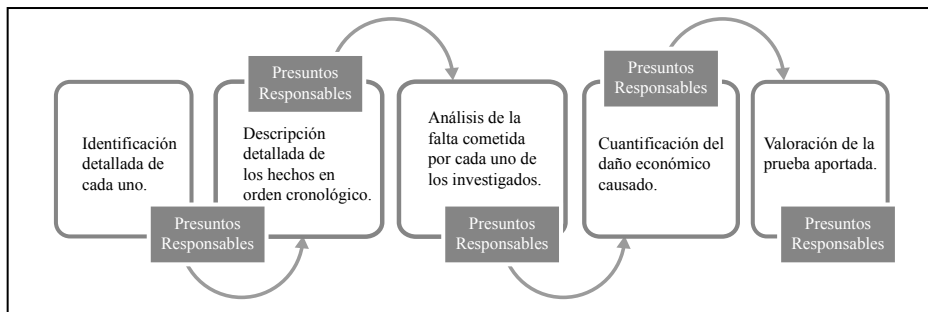
- Proporcionar un formato de registro de los detalles esenciales del acto de corrupción o transgresión a la integridad.
- Detallar claramente los hechos acontecidos y cómo se dieron, de tal manera que un tercero que no haya participado en la investigación, comprenda el caso.
- Proporcionar a las autoridades un marco para analizar el caso.

Ahora bien, aun cuando el formato del informe de investigación pueda poseer variaciones, se recomienda que incluya, al menos, los siguientes aspectos:

1. **Identificación de los presuntos imputados**, sus datos y medios para contactarlos, así como indicación del grado de participación de cada uno.
2. **Descripción detallada y en estricto orden cronológico de los hechos indagados**, redactados en forma objetiva y evitando las apreciaciones personales sobre ellos.
3. **Análisis de la falta cometida por cada uno de los imputados**, de manera individualizada y vinculada a los hechos y prueba que la respalda, así como indicación expresa de la normativa vulnerada por cada falta.
4. **Cuantificación de las pérdidas económicas ocasionadas**, así como indicación de la manera en que se incurrió en ellas, y la responsabilidad de los investigados en el perjuicio económico causado.
5. **Descripción de la prueba documental, analítica, testimonial y física** con indicación expresa del objetivo de la misma y de los hechos que pretende respaldar, incluyendo además la relevancia de cada una para la investigación.

En conclusión, el informe debe redactarse siguiendo el siguiente orden lógico, expresando en la siguiente figura:

Figura 2. Orden lógico para la redacción de informes de investigación



Fuente: Elaboración de la autora.

El informe debe estar redactado de manera clara, apegada al marco de legalidad aplicable, de modo que un tercero que no haya participado en la investigación, pueda comprender los presuntos hechos investigados, con sólo revisar el informe y la prueba aportada.

Conclusiones

Se puede concluir que las investigaciones de actos de corrupción y violaciones a la integridad, son labores cada vez más comunes en el ejercicio profesional de la auditoría; y, por lo tanto, el auditor debe estar preparado para guiar, adecuadamente, una auditoría

tendiente a investigar esta clase de hechos, con el fin de demostrar si los mismos realmente fueron cometidos. En caso de que así fuese, deberá entonces recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante para demostrarlo, lo cual quedará plasmado en un informe específico para esta clase de hechos.

En tal sentido, se puede afirmar que el auditor es responsable de elaborar una investigación exhaustiva y profunda de los hechos indagados, aportar evidencia suficiente, competente y relevante y diseñarla de tal manera, que un tercero pueda comprender los hechos indagados, y trasladarlo a las autoridades competentes; así como ejecutar la investigación con suma rigurosidad, tomando en cuenta que, eventualmente, puede convertirse en prueba para un proceso administrativo o judicial, por lo que debe poder sustentarse en estas instancias.

Todo lo anterior debe ser tenido en cuenta, sin dejar de lado la importancia del Sistema de Control Interno como un medio para prevenir y detectar los actos de corrupción que se cometan. Aunque dicho sistema es responsabilidad de la administración, el auditor puede sugerir mecanismos de control cuando ejerce una labor de asesoría preventiva en la materia; además, el auditor está obligado a evaluarlo cuando inicia una investigación de este tipo. Finalmente, el auditor tiene el deber de ejecutar su labor en estricto apego a lo dispuesto por las Normas Internacionales de Auditoría, con particular

interés en el Código de Ética, la NIA 200, la NIA 240, así como cualquier otra aplicable a la investigación.

Bibliografía

ARROYO, J. (2010). Ética pública y control interno. *Revista de Expertos Iberoamericanos en Gestión Pública*, (7), 12-16.

_____. (2011). Una definición de corrupción desde la Auditoría de la Ética. *Revista de Expertos Iberoamericanos en Fiscalización*, (8), 19-23.

DECRETO 3233 DE 2005, por medio del cual se expide la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC). (2005). *Código de Ética*. New York: Federación Internacional de Contadores (IFAC).

_____. (2009). NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las *Normas Internacionales de Auditoría*. En Normas Internacionales de Auditoría. New York: Federación Internacional de Contadores (IFAC).

_____. (2009). NIA 240: Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. En *Normas*

- Internacionales de Auditoría*. New York: Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- _____. (2009). Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. En I. F. Accountants, *Normas Internacionales de Auditoría* (pp.195-246). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- GARZÓN, E., CARBONELL, M., & VÁZQUEZ, R. (2003). *Poder, Derecho y Corrupción*. México: Instituto Federal Electoral.
- KINCAID, J. & SAMPIAS, W. (2008). *CGAP Profesional Certificado en Auditoría Gubernamental. Guía de estudio del examen*. Estados Unidos de Norteamérica: Fundación de Investigaciones del Instituto de Auditores Internos.
- LEY CONTRA LA CORRUPCIÓN Y EL ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO EN LA FUNCIÓN PÚBLICA, O LEY N° 8422 (2008). ASAMBLEA LEGISLATIVA. (2004). Ley N° 8422 denominada Ley contra la *Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- NOUEL, E. (2006). *Nuevos temas de derecho internacional: ensayos sobre los nuevos principios y conceptos que rigen las relaciones internacionales*. Caracas: Editorial CEC S.A.
- ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS. (1996). Convención Interamericana contra la Corrupción. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/sp_conve_interame_contr_corrup.pdf
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS. (2003). *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*. Recuperado de <http://www.un.org/webcast/merida/pdfs/update-sp.pdf>
- VAN DUYN, P. (2001). *¿Optará Calígula por la Transparencia? La Corrupción en los Actos y las Actitudes. Foro sobre el Delito y la Sociedad*. 1(2). 81-110.

