

# CAPÍTULO 2

## El auditor y el compliance

*Lorena María Martires y María Guillermina Mercapidez*

### Introducción

En marzo de 2018 entró en vigencia la Ley 27401 de responsabilidad penal empresaria por delitos de corrupción. En dicha norma se castiga con penas agravadas a la persona jurídica, fomentando asimismo la auto organización empresaria orientada a la prevención, e incentivando la colaboración de las empresas jurídicas privadas en la detección, denuncia y persecución de hechos de corrupción.

Esta ley motiva a las empresas a implementar programas de integridad y promueve la función de Compliance en nuestro País.

Compliance es la función que tienen las empresas u organizaciones para establecer los procedimientos que aseguren el cumplimiento normativo interno y externo, de carácter obligatorio y/o voluntario. Dicha función identifica, asesora, alerta, monitorea y reporta los riesgos de cumplimiento en las organizaciones, es decir, el riesgo de recibir sanciones, sufrir pérdidas financieras o pérdidas de reputación por incumplimientos legales o regulatorios.

El presente trabajo hace un recorrido por la Ley de responsabilidad penal empresaria, la función de compliance y los programas de integridad, el análisis del catálogo de elementos dispuestos por Ley que pueden y/o deben integrarlo, profundizando en la evaluación de riesgos como base para el diseño, implementación y monitoreo de este tipo de programas.

Desde la mirada del auditor, desarrolla las consideraciones que debe tener en el análisis de riesgo de incorrecciones materiales en los estados contables, debidas a fraude por delitos de corrupción.

Luego, analiza las implicancias para los auditores y las nuevas injerencias profesionales que surgen a partir de dicha norma.

Por último, pretende ser un disparador para reflexionar sobre el rol de los profesionales en ciencias económicas en la lucha contra la corrupción.

## Ley 27.401

### Propósito

La Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas por Delitos de Corrupción ha logrado adaptar el sistema penal argentino en materia de delitos de corrupción contra la Administración Pública y el soborno nacional y transnacional, al agravar las penas y condenar a las empresas que cometen hechos de corrupción, es decir, cambia el paradigma existente, dado que, hasta el momento de su entrada en vigencia, el marco legal preveía sólo el castigo a los individuos y no a las organizaciones del sector privado.

Esta ley crea nuevas reglas que buscan generar incentivos claros y contundentes, para que las empresas puedan prevenir la comisión de delitos de corrupción y colaboren con el sector público en su investigación.

La sanción de esta ley cumple con estándares internacionales en materia anticorrupción; estándares con los que la Argentina se comprometió hace más de 15 años al suscribir la Convención contra el Soborno Transnacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

### Objeto y Alcance de la Ley

El alcance de la ley se circunscribe a las conductas delictivas que podrían generarse en el marco de la interacción público – privada, es decir, lo central de esta norma es incidir sobre la manera en que las empresas se relacionan con la administración pública.

La Ley alcanza a las personas jurídicas privadas<sup>4</sup>, esto es, las personas jurídicas enunciadas en el artículo 148 del Código Civil y Comercial de la Nación, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal por los siguientes delitos tipificados en el Código Penal:

- I. Cohecho y tráfico de influencias nacional y transnacional, previstos en los artículos 258 y 258 bis;
- II. Negociaciones incompatibles con el ejercicio de las funciones públicas, previstas en el artículo 265;
- III. Concusión tratada en el artículo 268;
- IV. Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previstos por los artículos 268 (1) y (2)
- V. Balances e informes falsos agravados, previstos por el artículo 300 bis.

---

<sup>4</sup> Por ejemplo: Sociedades, Asociaciones Civiles, Simples asociaciones, iglesias y comunidades religiosas, fundaciones, mutuales, cooperativas y consorcios de propiedad horizontal.

- I. Cohecho y tráfico de influencias nacional y transnacional, previstos en los artículos 258 y 258 bis;

Cohecho nacional: el que directa o indirectamente de u ofrezca dádivas o promesas a un funcionario público para hacer, retardar o dejar de hacer algo relativo a sus funciones. Incluye también a magistrados del Poder Judicial y del Ministerio Público.

Cohecho transnacional:

Si la dádiva o promesa es hacia un funcionario público de otro estado o de una organización pública internacional para que haga o deje de hacer algo relativo a sus funciones.

Tráfico de influencias nacional

Dar u ofrecer dádivas a un particular, para que haga valer en forma indebida su influencia ante un funcionario público, para hacer, retardar o dejar de hacer algo relativo a sus funciones. Incluye también a magistrados del Poder Judicial y del Ministerio Público.

Tráfico de influencias transnacional

Dar u ofrecer dádivas a un funcionario público de otro estado o de una organización internacional para que haga valer la influencia derivada de su cargo en un asunto o una transacción de naturaleza económica, financiera o comercial.

- II. Negociaciones incompatibles con el ejercicio de las funciones públicas

El funcionario público que, en forma directa, por persona interpuesta o por acto simulado, se interese en un beneficio propio o de un tercero, en cualquier contrato u operación en que inter venga en razón de su cargo.

- III. Concusión

Exigir a un particular una contraprestación indebida en nombre y a beneficio del estado, convirtiéndola en provecho propio o de terceros.

- IV. Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados

Aquí hay dos cuestiones, por un lado, el funcionario público que utiliza, para sí o para un tercero, con fines de lucro, información o datos de carácter privado que haya tomado conocimiento en razón de su cargo.

Por otro lado, se pena el no poder justificar, por parte del funcionario público, el enriquecimiento patrimonial apreciable suyo o de persona interpuesta para simularlo, siempre que ese enriquecimiento haya ocurrido luego de la asunción del cargo público y hasta dos años después de haber cesado en su desempeño.

## V. Balances e informes falsos agravados

Se incorpora el artículo 300 bis para el caso que los delitos previstos en el inciso 2 del artículo 300 sean realizados con el fin de ocultar la comisión de delitos de cohecho y tráfico de influencias nacional y transnacional.

Lo que es importante resaltar es que cualquier persona puede generar responsabilidad penal a la persona jurídica ya sea con su intervención o en su nombre, interés o beneficio, aunque esa persona fuera un tercero que careciera de atribuciones para obrar en representación de ella, siempre que la persona jurídica hubiese ratificado la gestión, aunque sea de manera tácita.

La persona jurídica quedará exenta de responsabilidad sólo si la persona humana que cometió el delito hubiere actuado en su exclusivo beneficio y sin generar provecho alguno para ella.

Las penas aplicables a las personas jurídicas pueden ser:

- multas de dos a cinco veces del beneficio obtenido o que se hubiese podido obtener; y que podrán ser establecidas en forma fraccionada durante un periodo de hasta 5 años, cuando su cuantía y cumplimiento en un único pago pusiese en peligro la supervivencia de la persona jurídica o el mantenimiento de los puestos de trabajo
- la pena de suspensión puede ser por un lado total o parcial de actividades o para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el estado (que en ambos casos no puede exceder diez años);
- disolución y liquidación de la personería, cuando haya sido creada al sólo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad;
- pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere,
- Por último, publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.

Es de destacar que las sanciones de suspensión, disolución y liquidación no podrán ser ordenadas por el juez cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad.

Para graduar las penas, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la cantidad y jerarquía de los funcionarios, empleados y colaboradores involucrados en el delito, el monto del dinero involucrado, entre otros.

## La ley y los Programas de Integridad

Esta Ley asigna consecuencias legales y una importancia determinante a los Programas de Integridad como elemento de ponderación de la responsabilidad de las personas jurídicas en hechos de corrupción. Esto es así ya que antes del proceso penal, los Programas de Integridad pueden eximir de responsabilidad a la persona Jurídica si se combinan con la autodenuncia espontánea y la devolución del beneficio indebido; bajo el proceso penal poseer un Programa de Integridad adecuado es condición necesaria para el acuerdo de colaboración eficaz; ante la

condena es un posible atenuante de sanciones, y por último es requisito para ser proveedor del Estado Nacional en el marco de contratos que por su monto deban ser aprobados por la autoridad competente con rango no inferior a Ministro, esto es contrataciones superiores a 100.000 módulos para concurso de precios y contrataciones superiores a 65.000 módulos para compulsas, con un valor del módulo a la fecha<sup>5</sup> de \$ 1.600<sup>6</sup>.

Esta importancia hacia estos programas excede lo explicado más arriba, dado que el espíritu de la ley es instituir la idea del cumplimiento como un verdadero valor corporativo y social promovido y apoyado en forma visible e inequívoca por la Alta dirección de las empresas.

## **Lineamientos para la implementación de Programas de Integridad.**

### **Oficina Anticorrupción**

La ley expresa la definición, contenido del Programa de Integridad y su condición de ser adecuados, pero no desarrolla cómo deben ser llevados a cabo o implementados. Por ello, el Decreto Reglamentario 277/2018 designa a la Oficina Anticorrupción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (OA) a establecer los lineamientos y guías que resulten necesarios para el mejor cumplimiento de los artículos 22 y 23 de la Ley 27.401.

Es así que el 6 de abril de 2018 la Resolución N° 27/2018 aprobó los lineamientos para la implementación de Programas de Integridad, definiéndolos como una guía técnica, orientadora y no vinculante que brinda pautas generales para el diseño, implementación y evaluación de Programas de Integridad y los que pueden ser el marco para discusión en sede penal y administrativa.

El 4 de octubre de 2019 finalizó la consulta pública del borrador de la Guía para la implementación de los Programas de Integridad para Pymes y el 12 de noviembre se publicó en el Boletín Oficial su aprobación (Resolución 36/2019).

Estos últimos lineamientos eran necesarios dado que la ley alcanza a todas las empresas sin hacer distinción entre si son grandes o pequeñas, excepto porque expresa que a mayor dimensión y capacidad económica mayores serán las exigencias en relación al diseño, implementación y mantenimiento de los Programas de Integridad. En este sentido, hoy en Argentina existen importantes diferencias entre las multinacionales que poseían estructura de compliance y sólo debieron adaptarlo a nuestra ley, y una PyME que no poseía tal estructura y en muchas ocasiones tampoco una función de auditoría interna en su estructura.

Lo expresado anteriormente hace, por un lado, que el ingreso al mundo del cumplimiento normativo sea mucho más lento para las PyME que configuran el 99 % de las empresas en Argentina y por otro, dificulta la interacción entre grandes y pequeñas empresas, dado que las

---

<sup>5</sup> 14/10/2019

<sup>6</sup> Decreto N° 1030/16. Anexo al Artículo 9° del Reglamento del Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional

exigencias de las grandes empresas hacia las pequeñas incluyen cuestiones relacionadas con la integridad, transparencia y compliance, que estas últimas en la mayoría de los casos, aún no han desarrollado.

### **Valoración de los Programas de Integridad**

La Ley 27.401 es una ley joven, que posee un año y medio de vida, la ciudadanía se pregunta qué parámetros tomarán los jueces al momento de valorar los programas de integridad (Chile fue el primer país en Latinoamérica en sancionar este tipo de leyes en el año 2009, y once años después aún no tiene jurisprudencia). Esto hoy es difícil de imaginar, pensando en que no existirán dos programas de integridad iguales y que se deberá evaluar si el Programa era efectivo al momento de cometer el delito.

En este sentido es interesante leer la nueva guía del Departamento de Justicia de los Estados Unidos – Evaluación de programas de cumplimiento corporativo – actualizada en el mes de abril del 2019, que ayuda a los fiscales a tomar decisiones informadas acerca de la efectividad de este tipo de programas al momento de la infracción, contemplando una serie de interrogantes para responder a tres preguntas fundamentales que giran en torno a si los Programas de Cumplimiento están bien diseñados, se aplican eficientemente y si funcionan en la práctica. La capacidad que posea la empresa en diseñar y aplicar métricas válidas para medir con precisión el rendimiento de un programa de Integridad será esencial a la hora de su valoración por la justicia.

Por último, los organismos regulatorios y judiciales también se pueden beneficiar de tener Normas Internacionales como punto de referencia, como la ISO 19.600 (Sistema de Gestión de Cumplimiento) y la ISO 37.001 (Sistema de Gestión antisoborno)

## **Compliance**

El compliance o cumplimiento normativo consiste en establecer las políticas y procedimientos adecuados y suficientes para garantizar que una empresa desarrolle sus actividades y negocios conforme a la normativa vigente y a las políticas y procedimientos internos, promoviendo una cultura de cumplimiento entre sus empleados, directivos y agentes vinculados.

La función de compliance asume las tareas de prevención, detección y gestión de riesgos de cumplimiento, mediante la creación e implementación de uno o varios programas de cumplimiento.

El enfoque ideal de una organización hacia el cumplimiento consiste en que su dirección aplique los valores fundamentales y las normas generalmente aceptadas de gobierno corporativo, de ética y de relaciones con la comunidad.

Los riesgos de cumplimiento son los relacionados con el incumplimiento de las obligaciones de compliance, esto es aquellas que la organización debe cumplir (suelen provenir de órganos con capacidad legislativa y los poderes públicos, por ejemplo, normas legales) y también las que voluntariamente elige cumplir (políticas internas o sectoriales de carácter privado).

Con respecto a la estructura, la organización puede disponer de programas específicos, por ejemplo, programas para riesgos penales, de vulneración de la privacidad, medioambientales, fiscales, regulatorios, etc. siendo aconsejable que cuando posee varios programas, disponga de un Programa de Compliance transversal que asuma o coordine esta pluralidad (superestructura de compliance).

La función de compliance debe tener autonomía suficiente para desarrollar su cometido, esto es, adecuada posición jerárquica (se aconseja que dependa del Directorio de la sociedad), libre acceso a personas, órganos y registros y disponer de recursos materiales y humanos. La independencia de la función viene dada por que no debe ser afectada por los objetivos comerciales o económicos que puedan socavar su independencia, las personas que integran la función no deben prestar servicios y ejercer actividades de control para evitar el condicionamiento de sus juicios

Por último, la retribución tanto de los responsables como del máximo representante de la función de Compliance consistirá principalmente en una cantidad fija. No obstante, una fracción de la misma puede depender de su desempeño en la operación del Programa o Programas de Compliance que tengan asignados, así como de logros vinculados a sus cometidos esenciales. Ni la parte fija ni la variable de la retribución deben vincularse con objetivos comerciales o los resultados económicos de la organización.

Los programas de integridad que introduce la ley 27.401 son los Programas de compliance Penal, y por lo tanto configuran un sistema de gestión de riesgos de cumplimiento penal. Las personas jurídicas son libres tanto de implementar o no un programa (la adopción no es obligatoria en Argentina, excepto para aquellas empresas que quieran contratar con el Estado en contratos que superen cierto importe) como de desarrollarlo de la forma que prefieran (deben ser a medida de la organización). Pero sólo podrán acceder a los efectos beneficiosos que determina la ley si estos resultan “adecuados”, lo que sólo se configura si responden a las tres pautas establecidas en la ley: Riesgo, dimensión y capacidad económica.

A mayor riesgo, dimensión y capacidad económica mayores serán las exigencias y los esfuerzos que la persona jurídica deberá demostrar en el diseño, implementación y mantenimiento del Programa de cumplimiento.

Con respecto a la capacidad económica, el patrimonio neto, facturación y resultado del ejercicio del último trienio de operaciones (entre otros parámetros válidos) pueden ser datos relevantes para el diagnóstico.

La dimensión viene dada por el análisis de la complejidad de la organización interna, la cantidad de trabajadores y su dispersión geográfica, entre otras.

Entonces, las empresas deberían diseñar e implementar Programas de Integridad a medida de cada organización, a través de una selección razonable de los componentes del Programa, de acuerdo a las características propias de cada organización y a sus riesgos. Esto hará que dichos Programas puedan ser luego explicados, considerándose esto clave para ser considerados adecuados.

Los Programas de integridad son introducidos por la Ley en su artículo 22 donde los define como un conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos en la ley.

El artículo 23 habla de su contenido detallando un catálogo de 13 elementos, de los cuales los tres primeros son mandatorios para el caso de que una organización decida implementar este tipo de programas.

- I. Código de Ética
- II. Integridad en las contrataciones
- III. Capacitaciones
- IV. Apoyo de la Dirección al Programa
- V. Canales Internos de Denuncias
- VI. Protección de denunciantes
- VII. Investigación interna
- VIII. Diligencia debida hacia terceros y/o socios comerciales
- IX. Diligencia debida en fusiones y adquisiciones
- X. Responsable Interno
- XI. Monitoreo y evaluación continua
- XII. Análisis periódico de riesgos
- XIII. Exigencias reglamentarias

La Ley, más allá de los parámetros de riesgo, dimensión y capacidad económica ya referidos, no brinda pautas orientadoras para elegir dentro de la lista. En especial, no indica qué secuencia debería seguirse en una compañía que carezca por completo de un Programa o familiaridad con la función de compliance. Tampoco define al detalle cada elemento como tampoco establece parámetros de que configuración podría redundar en un mejor cumplimiento de la Ley, de allí la importancia de los Lineamientos para la implementación de los Programas de Integridad de la Oficina Anticorrupción.

En este sentido, esta guía técnica identifica algunos pasos secuenciales basados en el modelo de gestión para combatir la corrupción e implementar el décimo principio del Pacto Global de las Naciones Unidas y de la ISO 19.600. El modelo consta de 6 pasos prácticos para ayudar a las empresas a definir sus objetivos y asignar recursos. La figura circular destaca que establecer un programa anticorrupción no es una acción que se ejecuta una sola vez, sino más bien un proceso de ajustes y mejoras continuas.



En el primer paso la alta Dirección debe comprometerse con dos principios básicos: tolerancia cero con la corrupción e implementación de un programa, a través de una declaración pública de intenciones como una Política firmada por el Directorio.

El segundo paso está asociado al establecimiento de un proceso de gestión de riesgos (funciones, responsabilidades, nivel de riesgo aceptado) que permita una evaluación de riesgos inicial como base para tomar decisiones respecto a las características concretas del programa que la organización necesita. Por la importancia del tema será tratado en el acápite siguiente.

El tercer paso es definir los objetivos que va a perseguir el programa, los componentes que contendrá y las acciones (herramientas) a través de las cuales se implementará, esto es, transformar las palabras en hechos, empleando el enfoque participativo para el diseño de cada una de las herramientas que dan respuesta a los riesgos valorados de corrupción, brindando recursos prácticos para prevenir y enfrentar casos de corrupción.

El cuarto paso es la implementación, lo que requerirá de la asignación de recursos para garantizar su viabilidad (fondos, recursos humanos y tiempo), de apoyo permanente del máximo nivel y de la elección libre, dentro del catálogo o fuera de él de los elementos que formarán parte del programa de integridad, respetando el piso mínimo de los tres elementos mandatorios y con la denominación de esos elementos que mejor hagan a su implementación, cultura organizativa o mecanismo de difusión. Claro que esa elección responderá a la evaluación inicial previa de los riesgos, su dimensión y capacidad económica.

El paso cinco es la medición y mejora dado que es necesario medir impacto y progreso con relación a los objetivos planteados (métricas), permitiendo identificar fortalezas y debilidades del programa, lo que permite realizar los ajustes necesarios y actualizarlo periódicamente a la luz de los riesgos cambiantes. Ayuda a comprender al programa como un proceso continuo de aprendizaje, adaptación y mejora, llevando a cabo una revisión periódica (por ejemplo, auditorías) de la aplicación de las herramientas (políticas, código de ética, etc.) y la vigencia del programa en sí.

El último paso es la comunicación, la persona jurídica debe garantizar que todos los integrantes de la organización y terceros relevantes estén permanentemente informados de sus políticas y procedimientos, del estado de avance e implementación del programa de integridad. La comunicación debe ir más allá de la empresa, compartiéndola, formando parte de grupos de trabajo (Pacto Mundial de las Naciones Unidas, Transparency Internacional, etc) y la comunicación pública de informes y códigos de conducta es importante para demostrar sinceridad y compromiso con el programa, fortaleciéndolo.

En síntesis, es clave al diseñar, implementar y mantener un buen Programa de Integridad, articular los valores y la ética de la organización, las políticas y los procedimientos que los expresen, la capacitación y comunicación que los transmitan y la supervisión y monitoreo que los mantengan en el tiempo.

Los tres elementos mandatorios, de acuerdo a la Ley, que deben integrar los Programas de Integridad en caso de que la empresa decida implementarlos son:

## **I. Código de Ética y políticas y procedimientos de integridad**

El código de ética debe guiar la planificación y ejecución de las tareas y labores de forma de prevenir y desalentar, como piso mínimo, los delitos contemplados en la ley. Tanto que la organización decida implementar un código único o un conjunto de políticas y procedimientos, estos instrumentos deberían expresar con claridad los valores de la organización, las pautas éticas que guíen el obrar de los integrantes, prohibiciones claras y expresas de los comportamientos indebidos y sanciones en caso de incumplimiento.

Cuanto más refleje la pluralidad de puntos de vista al interior de una organización, más legitimado estará el código. Esa pluralidad se obtiene utilizando un enfoque participativo en la elaboración, aprobación y adecuación del mismo.

Es uno de los elementos mandatorios de la ley, cuyo alcance según las buenas prácticas debe ser para todos los directores, empleados y administradores independientemente del cargo y de la función que ejerzan, es importante que sea aprobado por el directorio y luego ser objeto de análisis y actualizaciones para responder a cambios en el contexto que sean relevantes. La comunicación es esencial para garantizar su respeto y cumplimiento debiendo ser correctamente difundido por un medio fehaciente a toda la organización.

De acuerdo a las buenas prácticas, el código de ética para que sea eficiente debe estar acompañado de una línea de denuncias, protección de denunciantes y de investigación interna, tres elementos que no son obligatorios en la ley pero que son necesarios para que el código de ética sea adecuado.

En definitiva, cada persona jurídica debe estar en condiciones de demostrar que puso el código a disposición del ciento por ciento de sus integrantes, que alentó a cada uno a leerlo e

internalizarlo y que transmitió con suficiente claridad un mensaje en el que el comportamiento ético se valora y el comportamiento corrupto es inadmisibile.

## **II. Integridad en procedimientos licitatorios y otras interacciones con el sector público**

Este es el segundo elemento mandatorio de la ley que busca garantizar que las empresas contemplen previsiones específicas respecto de las distintas situaciones que se pueden generar en los diversos escenarios, y oportunidades, en la que deberán interactuar con funcionarios públicos.

La persona jurídica puede optar por elaborar e implementar una política específica o incorporarla como una entrada o capítulo en su código, dotado de suficiente especificidad y cubriendo toda interacción relevante con el sector público y con sus integrantes.

En primer lugar, la empresa debería tener una declaración clara de funcionario público. Esta definición se encuentra en el párrafo 3° del artículo 77 del Código Penal. La doctrina y la jurisprudencia, haciendo una interpretación armónica de la Ley de Ética Pública y de los lineamientos que surgen de las convenciones internacionales, han entendido que “todos aquellos que actúen por y para el estado, cualquiera sea la entidad total o parcialmente estatal en la que lo hagan y el régimen jurídico laboral o contractual que se aplique a su relación con los estados”, son funcionarios públicos, concluyendo además, que a los efectos del derecho penal, los conceptos de funcionario y empleado público han de equipararse: que lo relevante para adquirir esa categoría es que el agente participe de la función pública.

Las interacciones que la organización podría considerar y que son la base para identificar riesgos, entre otras, son aquellas relacionadas con los responsables de elaborar especificaciones técnicas, pliegos particulares o intervengan en la definición de requerimientos de bienes y servicios; estén a cargo de la publicación de llamados a concurso de precios; integren comisiones evaluadoras, inspeccionen obras, certifiquen avances y/o formen parte de áreas que liberen pagos, Interacciones con funcionarios a cargo de habilitaciones y servicios, áreas de relaciones institucionales y de relaciones con gobiernos, etc.

Con respecto al contenido, no se debería limitar a enunciar principios generales que prohíban actos de corrupción, sino también regular situaciones particulares que a veces no son tan claras (zonas grises): situaciones que en principio no constituyen delito, pero podrían ser el paso previo o allanar el camino hacia la conducta prohibida. Esto es, contener pautas sobre regalos y hospitalidades que puedan llegar a influir en la voluntad de los funcionarios o generar condiciones de trato no igualitario (es deseable como regla general la prohibición de hacer regalos a funcionarios públicos); prohibición de efectuar aportes de campaña a nombre de la persona jurídica y de acotar y/o controlar la que llevan a cabo las personas integrantes de la organización, la obligación

de reportar vínculos con funcionarios públicos y cualquier otro conflicto de interés que la persona jurídica deba tratar y remediar.

### III. Capacitación

El tercer elemento obligatorio que debería contener un programa de integridad es la capacitación periódica a directores, administradores y empleados.

La capacitación es una herramienta esencial para la transferencia de los conocimientos, mensajes y valores asociados al Programa. Juega un rol fundamental en el proceso de formación de conciencia sobre los riesgos de corrupción y la creación de una cultura de integridad.

La capacitación deficiente está comenzando a ser considerada una de las principales razones por las que fallan los Programas de Integridad. Debe estar focalizada en los valores y no ser una mera divulgación de contenidos.

Su carácter de adecuado se logra trabajando en base al diálogo y la discusión de dilemas éticos fomentando la reflexión crítica, rompiendo sesgos cognitivos y entrenado para internalizar criterios. El resultado de una capacitación adecuada debería ser la generación de capacidades y herramientas necesarias para que los miembros de la organización puedan tomar buenas decisiones éticas en situaciones difíciles.

Debe estar basada y priorizada en función de análisis de riesgo, lo que direccionará la frecuencia, el contenido y el perfil de los asistentes.

En relación a los elementos no mandatorios de un programa de integridad tratados en la ley diremos:

- Apoyo visible e inequívoco al Programa de Integridad por parte de la alta dirección y gerencia: esto es lo que se llama comunmente *tone from the top*, al igual que la evaluación inicial de riesgos es un presupuesto básico y fundamental del carácter adecuado del programa. La alta dirección y la gerencia deben demostrar que han asumido el Programa de Integridad como propio, esto aporta credibilidad al programa, garantiza su durabilidad y eficacia y promueve su sentido de responsabilidad compartido por parte de todos los miembros de la persona jurídica. Circunstancias que revelan su presencia es la existencia de una declaración pública formal de tolerancia cero a la corrupción que haya sido correctamente comunicada; reglas éticas igualmente obligatorias para toda la organización, la participación del Directorio en las capacitaciones, etc.
- Canales internos de denuncia de irregularidades, abiertos a terceros y adecuadamente difundidos: Para que el programa sea efectivo y tenga credibilidad es imprescindible que las conductas contrarias a las reglas éticas de la persona jurídica sean detectadas y se perciba que se reacciona frente a ella de manera firme y justa. Los canales deben asegurar confidencialidad, protección del denunciando, reglas claras y suficientemente

conocidas del manejo de los reportes entrantes, con criterios definidos sobre archivo, tratamiento y derivación.

- Protección de denunciantes: debe ser tratado e implementado en conjunto con la línea de denuncias y las investigaciones internas; Deben existir reglas claras que prohíban a cualquier persona de la organización y de cualquier nivel adoptar medidas de represalia, ante esta posibilidad se deben prever líneas de investigación y sanciones.
- Investigación interna: es imprescindible para sustentar la aplicación fundada de medidas disciplinarias, penales o civiles, así como para introducir medidas de remediación que ayuden a la organización a no repetir las irregularidades en el futuro. Debe responder a un protocolo interno escrito y aprobado por el directorio, respetuoso de la intimidad, privacidad y dignidad entre otros.
- Debida diligencia hacia terceros: este elemento tiene una significativa importancia en la medida que la ley responsabiliza a las personas jurídicas por la acción de cualquier persona física (con independencia de si es un integrante de la organización o un tercero, posea o no un vínculo formal, con tal que la acción se cometa en nombre, beneficio o interés de la persona jurídica). Al ser muy difícil imponer pautas de comportamiento y controlar a terceros, es necesario tener políticas específicas para conocer las contrapartes con las que opera, transmitir adecuadamente la política de integridad a terceros, etc
- Debida diligencia en procesos de transformación societaria: es esperable que al momento de iniciar la negociación, durante su curso y previo a las decisiones relevantes de transformación societaria se despliegue un riguroso escrutinio de información financiera, contable, fiscal, legal, reputacional, laboral, ambiental u otras con miras a identificar posibles vicios ocultos, pasivos no declarados o riesgos contingentes. Hay que recordar aquí que la responsabilidad de la persona jurídica es transmitida a la persona jurídica resultante o absorbente. ( artículo 3° de la Ley)
- Responsable interno: Si bien no es mandatorio, en grandes empresas es prácticamente imposible concebir una adecuada estructuración del programa sin una persona o equipo a tiempo completo para su desarrollo, puesta en marcha y funcionamiento. En pequeñas empresas, ese responsable puede llegar a ser hasta el propio dueño.
- Análisis periódico de riesgos: hace a la adaptación del Programa de Integridad, lo mantiene vivo.
- Monitoreo y evaluación continua de la adecuación del programa. El programa es un proceso continuo de aprendizaje, adaptación y mejora. Se pueden llevar a cabo a través de encuestas, auditorías, evaluaciones a empleados sobre el nivel de conocimiento, etc.

## Evaluación de riesgos como paso previo al diseño del programa de integridad

Como paso previo al diseño de un Programa de Integridad, se deben evaluar los riesgos de corrupción, abordando dicha evaluación con la convicción de que representa los cimientos de dicho programa, y su resultado el insumo necesario para obtener un Programa de Integridad "Adecuado"

La complejidad de la tarea de evaluación de riesgos dependerá en gran medida de la dimensión de la empresa, su actividad, operatoria y la existencia previa o no de un proceso de identificación de riesgos en la misma. En algunas organizaciones la tarea puede resultar más sencilla o familiar si ya poseen gestión corporativa de riesgos, o una auditoría interna solvente que planifica su trabajo en base a riesgos. En otras, será una actividad novedosa que agregará valor y autoconocimiento más allá de las cuestiones directamente relacionadas con el compliance.

Independientemente del tipo de empresa, la evaluación de riesgos debería llevarse a cabo con una metodología de mapeo de riesgos, que incluya los siguientes pasos:



1-Establecimiento del proceso: Como primera medida se debe definir el alcance de actuación que delimite el tipo de riesgos que serán tenidos en cuenta, que como mínimo serán los delitos que surgen del artículo 1 de la Ley 27401. Nada impide a una organización definir un alcance más amplio (asumiendo que ello agregará complejidad a la tarea) añadiendo temas relativos a, por ejemplo, fraude ocupacional, antimonopolio, defensa del consumidor, ciberseguridad, medioambiente y muchos otros.

La planificación del proceso debe ser definida por la alta dirección, y sería conveniente que se encuentre plasmada en una política de Gestión Integral de Riesgos de la empresa. Dicho proceso debe responder las siguientes preguntas: ¿Quién será el responsable de la evaluación y cuáles son los grupos clave de interés?, ¿Cuánto tiempo se invertirá en el proceso?, ¿Qué tipo de datos se deben recolectar y cómo?, ¿Qué recursos internos o externos se necesitan?, ¿Qué metodología se empleará para identificar, documentar, medir y gestionar el riesgo de corrupción?.

2- Identificación de los riesgos: El riesgo es la posibilidad de que ocurra algún acontecimiento relacionado con las conductas delictivas previstas en el artículo 1 de la Ley. Es decir, la posible realización en nombre, beneficio o interés de la persona jurídica del tipo de comportamientos abarcados por ese artículo, por ejemplo, pagos indebidos, influencia indebida sobre la acción de un funcionario, asientos contables fraudulentos para encubrir cohecho, etc.

En el análisis lo más importante es la materialidad de las conductas que pueden presentar características indebidas o cuestionadas. Todo comportamiento que podría disparar una investigación, atraer el interés de las autoridades de control o causar (incluso por su interpretación malintencionada o errónea) un impacto en la imagen de la persona jurídica debería ser considerado.

Para la identificación de los riesgos deben recopilarse datos de distintas fuentes disponibles, como ser: Información pública y de medios sobre casos anteriores, riesgo del sector, Información estadística o fuentes especializadas sobre riesgos de la industria, geografía, entrevistas a actores y áreas claves o estratégicas (Legales, Auditoría, áreas operacionales según el tipo de industria de la que se trate), encuestas que recolecten opiniones sobre los riesgos de corrupción por parte de los empleados y terceros, talleres de trabajo en los que participen empleados y/o actores claves, documentación interna como denuncias recibidas, informes de auditoría interna o de investigaciones internas.

3- Calificación del riesgo inherente: Luego de identificar los riesgos, es necesario listarlos y efectuar el cálculo de la probabilidad de ocurrencia y del impacto potencial de cada uno, para determinar luego la prioridad de las respuestas a los mismos.

La probabilidad de ocurrencia consiste en la posibilidad de que un acontecimiento identificado como riesgoso suceda en un plazo previsible. Es decir, hay que considerar criterios de frecuencia y factibilidad. Dicho riesgo debe evaluarse en esta instancia sin tener en cuenta los controles existentes.

El impacto potencial consiste en el cálculo de todas las consecuencias negativas que puede acarrear el hecho de que ese riesgo ocurra. Dichas consecuencias pueden consistir en daños financieros, legales, normativos, operativos y de reputación. Es decir, hay que pensar en la magnitud del daño.

Una vez considerados por separado el impacto potencial, y la probabilidad de ocurrencia, deben ser considerados en conjunto. Si se les ha asignado un valor aritmético a cada uno por separado (suelen usarse escalas de 1 a 3 o de 1 a 5) deberá multiplicárselos. El resultado de la multiplicación indicará el riesgo inherente (esto es riesgo puro antes de considerar los controles mitigantes).

4- Identificación de controles: Una vez determinado el riesgo inherente es necesario proceder a la identificación y clasificación de los controles y medidas de mitigación. El resultado final suele ser una tabla de puntuación, donde cada control figura con una calificación cualitativa o numérica y observaciones. Se encuentra generalizado el uso de escalas de 3 o 5 puntos. Pueden ser

documentados para reforzar la calidad de la evaluación. Se recomienda que la documentación distinga entre controles generales y específicos.

5- Cálculo del riesgo residual: El riesgo residual mide el riesgo remanente después de considerar los controles existentes frente al riesgo inherente. Constituye la manera de determinar cuán vulnerable es la organización frente a los riesgos de corrupción. Los métodos para su cálculo pueden ser tanto cuantitativos (escala numérica) como cualitativos (por ejemplo: calificación alta / media / baja).

6- Respuesta al riesgo - plan de acción: Luego de analizar los riesgos residuales llega el momento de tomar decisiones. Influirá en ellas el nivel aceptable de exposición a riesgos de la persona jurídica, aunque frente a la corrupción hay escaso margen para algo distinto a una tolerancia cero. A mayor riesgo residual y menor nivel aceptable de exposición, mayores recursos asignados a tratar los riesgos. Las opciones de tratamiento de los riesgos son:

- Abandonar los riesgos: puede implicar abandonar una actividad comercial o industrial, cambiar el enfoque de negocios, terminar un vínculo con un cliente público o con un tercero. En los casos en los que implique una opción de negocios que comprometa seriamente la operación o ponga en peligro la subsistencia de la organización no será una opción disponible.
- Mitigar los riesgos: reforzando los controles, implementando nuevos controles o disponiendo herramientas, actividades o acciones adicionales para amortiguar el impacto de los riesgos que lleguen a configurarse. En esa clave deben interpretarse los elementos del Programa. Servirán más o menos en virtud de su idoneidad para reducir el impacto potencial o la posibilidad de ocurrencia de los riesgos detectados. He allí la clave para decidir el carácter adecuado de cada uno de los elementos en concreto.
- Transferir los riesgos: si bien la transferencia es un mecanismo existente en la literatura especializada en la materia, ésta es una opción escasamente disponible frente a riesgos de corrupción. No se puede contratar un seguro que cubra el riesgo de delitos de corrupción.
- Asumir los riesgos: en los casos en los que ninguna de las opciones anteriores esté disponible, el riesgo persiste y se debe ser consciente de ello. Es una opción escasamente disponible frente a riesgos de corrupción, y difícilmente sea adecuado un Programa que conviva de modo habitual y permanente con riesgos de corrupción asumidos.

En la elección de la respuesta a brindar, las empresas se suelen encontrar con que el problema de la corrupción puede ser de difícil solución. En escenarios de mitigación imperfecta, el dilema entre asumir (y correr riesgos) o abandonar (y afrontar un costo económico) será difícil e incluso se volverá extremo cuando el abandono conlleva peligro para la continuidad de la organización. No obstante entendemos que las opciones de transferir y asumir no son validas para riesgos de corrupción.

La respuesta al riesgo, surgida de la estrategia elegida, debe estar estructurada en un plan de acción con metas, acciones y plazos definidos. Un buen plan debe ser selectivo y pragmático, construido a partir de la opinión de las partes involucradas, reflejo del compromiso ético indeclinable de la alta Dirección. Allí se escogerán y modelarán los elementos pertinentes del artículo 23 u otros análogos. De allí surgirá, para cada persona jurídica, el Programa de Integridad adecuado.

En anexo 1 se adjunta una propuesta de matriz de riesgos a utilizar como base para definir un programa de integridad.

El encabezado de la matriz es el siguiente:

RIESGO	RIESGO INHERENTE			Controles y medidas de mitigación		RIESGO RESIDUAL	RESPUESTA AL RIESGO	PLAN DE ACCION	
	probabilidad	impacto	RI	Controles probados y medidas de mitigación	valoración de los controles				

Y las tablas de valoración para completar la matriz, se agregan a continuación:

	BAJO	MEDIO	ALTO
RIESGO INHERENTE- PROBABILIDAD	1	2	3
RIESGO INHERENTE- IMPACTO	1	2	3

CALCULO DEL RIESGO INHERENTE TOTAL= PROBABILIDAD X IMPACTO

	No existe	Mínimo	Bueno	Muy Bueno
valoración de los controles	0	1	2	3

CALCULO DEL RIESGO RESIDUAL= RIESGO INHERENTE TOTAL - VALORACION DE LOS CONTROLES

Escala de riesgo en funcion al RIESGO RESIDUAL	
1	bajo
2	
3	
4	moderado
5	
6	
7	alto
8	
9	

La última columna de la matriz, representa un mapa de color, donde se identifica aquellos riesgos críticos (rojos), a los que deberá dársele respuesta en forma inmediata para disminuir los daños que podrían ocasionar. Luego, de acuerdo a los recursos disponibles se les dará tratamiento a los riesgos de probabilidad e impacto moderado (amarillos), y posteriormente a los de probabilidad baja y daño leve (verdes).

## **La responsabilidad del auditor en considerar el riesgo de fraude relacionado con delitos de corrupción (basado en NIA 240/315/330)**

El objetivo del auditor es brindar una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error<sup>7</sup>. Para ello debe identificar, valorar y dar respuesta a los riesgos de incorrecciones ocasionadas por fraudes o errores<sup>8</sup>.

En este trabajo focalizamos en el riesgo de fraude relacionado con los delitos de corrupción, a saber: cohecho y tráfico de influencias nacional y transnacional, negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, concusión, enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados y balances e informes falsos agravados

Cabe aclarar que la Ley 27401 incorporó el artículo 300 bis al Código Penal, duplicando las penas para los delitos de balances e informes falsos que hubieren sido realizados con el fin de ocultar la comisión de delitos de corrupción.

Por lo dicho, la mencionada Ley genera para el auditor la necesidad de incluir en el proceso de análisis de riesgo, a aquellos riesgos de incorrecciones en los estados contables debidas a fraudes perpetrados para encubrir delitos de corrupción, como por ejemplo el pago de sobornos. El auditor tendrá que agudizar sus destrezas para identificar factores de riesgo y diseñar e implementar respuestas sobre los riesgos identificados y valorados.

Comenzamos por definir al fraude como un acto intencional, por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, a través del engaño para tener una ventaja injusta o ilegal.

La información financiera fraudulenta puede implicar el engaño tal como manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte con los cuales se preparan los estados financieros, representaciones falsas u omisión intencional en los estados financieros de eventos, transacciones u otra información importante y/o la aplicación falsa

---

<sup>7</sup> Basado en Norma Internacional de Auditoría 200 y 240

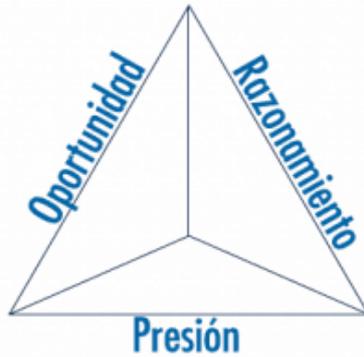
<sup>8</sup> Basado en Norma Internacional de Auditoría 315 y 330

intencional de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

Para que exista fraude debe existir una motivación, una oportunidad percibida para hacerlo y la capacidad de racionalizarlo, estas tres características conforman el llamado triángulo del fraude:

### El Triángulo del Fraude

*Los tres motivos según el Dr. Donald Cressey*



TheMoneyGlory.com

Para tener motivación, se requiere un incentivo o una necesidad (Interna) o presiones (externas), que generen que el individuo sea llevado a cometer la irregularidad o la acción fraudulenta.

Para que exista una oportunidad, debe haber una debilidad a explotar en un determinado proceso, la ausencia de un control o bien la desidia en alguna parte del proceso o área donde ocurre el evento.

Y la capacidad de racionalizarlo es la variable de mayor dependencia del individuo, ya que se resume como el momento en el cual el individuo considera internamente que el acto a cometer es válido y se justifica.

Por ejemplo, el encargado de relaciones públicas de una empresa proveedora del estado puede estar motivado a ofrecer una suma de dinero al funcionario público que decide las adjudicaciones, si su propia remuneración depende de los contratos conseguidos. En ese sentido podría, compartir el rédito con el gerente de contabilidad, quien tendría que manipular la información financiera para justificar el egreso de fondos ilegal para el pago del soborno, la oportunidad surgiría de la percepción de debilidad en el sistema de control interno de la empresa.

La responsabilidad primaria de la prevención y detección de fraude compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad, quienes son los responsables de crear y mantener una cultura de honestidad y alta ética, así como establecer controles apropiados para prevenir y detectar el fraude dentro de la entidad. Respecto a la responsabilidad del auditor frente al fraude, él puede actuar de manera disuasiva, pero el auditor no es y no puede ser considerado responsable de la prevención de fraudes.

El riesgo de no detectar una representación errónea resultante de fraude, es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de error, porque el fraude puede incluir estrategias sofisticadas y cuidadosamente organizadas y planeadas para encubrirlo, tales como falsificación, omisión deliberada de registro de transacciones o representaciones falsas intencionales hechas al auditor. Dichos intentos de encubrimiento pueden ser aún más difíciles de detectar cuando se acompañan de colusión. La colusión puede causar que el auditor crea que la evidencia es persuasiva cuando, de hecho, es falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo ejecuta, la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión logrado, el tamaño relativo de las cantidades individuales manipuladas, junto con la antigüedad y categoría de los implicados. Los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar un error pueden no ser efectivos para detectar fraude.

¿Qué debe hacer el auditor para evaluar el riesgo de fraude relacionado con delitos de corrupción? Podemos esquematizar la evaluación en los siguientes pasos:

- 1- Mantener una actitud de escepticismo profesional
- 2- Mantener discusiones entre los miembros del equipo de auditoría
- 3- Efectuar Investigaciones con la administración
- 4- Mantener discusiones con los encargados del mando
- 5- Identificar factores de riesgo de fraude
- 6- Diseñar procedimientos de auditoría para dar respuesta a los factores de riesgo identificados.

A continuación, comentamos brevemente los conceptos mencionados, que conforman la responsabilidad del auditor frente al fraude relacionado a los delitos de corrupción.

### *1- Escepticismo profesional*

El auditor debe planear y llevar a cabo su auditoría con una actitud de escepticismo profesional, pero ¿qué es escepticismo? Si buscamos en el diccionario encontramos "Recelo, incredulidad o falta de confianza en la verdad o eficacia de una cosa". Es decir, el auditor debe tener una actitud de desconfianza y cuestionar permanentemente las manifestaciones de la administración.

### *2- Discusiones entre los miembros del equipo de auditoría*

Al planear la auditoría, y luego del relevamiento general del Ente y su control interno, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo, ideas sobre la susceptibilidad de la entidad a que haya representaciones erróneas en los estados financieros resultantes de fraude por delitos de corrupción.

Para estas discusiones se podrán usar técnicas como tormenta de ideas, de manera que cada miembro del equipo, de acuerdo a su perfil, pueda pensar libremente posibilidades de fraude de acuerdo a las características particulares de la entidad y su control interno. Probablemente sean útiles los aportes de aquellos miembros con espíritu lúdico, que pueden jugar a ponerse en el rol

de un estafador y pensar de qué modo perpetuarían un fraude en esa empresa, o que les resulte un desafío a su creatividad pensar opciones de obtener beneficios ilegales.

### 3- *Investigaciones con la administración (gerencia general y gerentes de mandos altos)*

El auditor deberá hacer investigaciones con la administración para entender la evaluación que hizo la misma del riesgo de fraude por delitos de corrupción, y para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad en el pasado o presunto fraude que esté investigando la entidad.

Otra técnica, que podría realizar el auditor es, entrevistas a personal de distintas categorías dentro de la organización, para invitarlos a hacer una tormenta de ideas en el mismo sentido, con la idea de identificar delitos de corrupción que se podrían perpetrar en dicha empresa.

### 4- *Discusiones con los encargados del mando (Directorio)*

Los auditores deben buscar los puntos de vista de los encargados del mando sobre lo adecuado de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar riesgos de fraude, así como también deben aprovechar esas reuniones para formarse una opinión sobre la competencia, ética e integridad de la administración. La discusión puede también proporcionar a los encargados del mando la oportunidad de traer a la atención del auditor asuntos de interés.

### 5- *Identificación de factores de riesgo de fraude*

El hecho de que el fraude generalmente es encubierto puede hacer muy difícil detectarlo. Sin embargo el auditor, debe identificar eventos o condiciones que proporcionen una oportunidad, un motivo o un medio para cometer fraude, o que indiquen que el fraude pueda ya haber ocurrido. Tales eventos o condiciones son conocidos como “factores de riesgo de fraude” que no necesariamente indican la existencia del mismo; sin embargo, a menudo han estado presentes en circunstancias en que han ocurrido fraudes.

Para identificar estos factores de riesgo, el auditor se basa en la información relevada en los pasos anteriores, indagaciones a la dirección y miembros del gobierno corporativo, preguntas al auditor interno y análisis sobre relaciones inusuales surgidas de pruebas analíticas, entre otras.

Algunos ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con delitos de corrupción, que podrían implicar la manipulación de la información en los estados financieros, son:

- Negocios frecuentes con organismos públicos
- Interacción directa o indirecta (a través de partes relacionadas) frecuente con funcionarios públicos responsables de Compras, supervisión de ejecución de obras, habilitaciones y permisos, actividad aduanera, actividad fiscalizadora, etc.
- Empresas sujetas a un nivel importante de regulación
- Actuación en mercados o zonas que se consideran de mayor riesgo para los delitos de corrupción.
- Operaciones con el uso de importante cantidad de intermediarios o representantes.

- Realización frecuente de transacciones de riesgo tales como pagos en efectivo, donaciones, regalos y hospitalidades, contratación de servicios de difícil medición o cualquier otra modalidad con una naturaleza idónea para enmascarar un pago ilícito.
- Existencia de vínculos personales con funcionarios públicos por parte de los integrantes del nivel directivo de la empresa.
- Plazos o límite de tiempo poco realistas para la terminación de la auditoría impuestos por la administración.
- Identificación por parte del auditor de asuntos importantes no revelados previamente por la administración.
- Evidencia documental poco usual tal como alteraciones manuscritas a la documentación, o documentación manuscrita que ordinariamente es impresa electrónicamente.
- Información proporcionada al auditor de mala gana o después de una demora poco razonable.
- Transacciones sin soporte.
- Evidencia de un estilo de vida lujoso por parte de funcionarios o empleados.

#### 6- *Diseñar procedimientos de auditoría para dar respuesta a los factores de riesgo identificados.*

Una vez identificados los riesgos, el auditor debe diseñar e implementar respuestas para cada uno de ellos. Las respuestas pueden ser de dos tipos: Respuestas globales por un lado, y procedimientos de auditoría, de cumplimiento y sustantivos, por el otro.

Como respuesta global podrá acentuar el escepticismo profesional e insistir ante su equipo sobre la necesidad de mantenerlo, seleccionar la documentación a examinar, dotar de mayores recursos para corroborar dichos de la dirección y gerencia, proporcionar mayor supervisión, recurrir a expertos, asignar personal adicional e incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad.

Respecto a los procedimientos de auditoría, evaluará la necesidad de modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, y esto dependerá de cuál es la afirmación sujeta a riesgo de incorrección, del volumen de transacciones y de la magnitud del riesgo identificado.

A continuación se proporcionan ejemplos de respuesta a factores de riesgo de fraude:

- Énfasis en la justificación y legitimación del flujo de fondos en todas sus etapas y en todos los componentes
- Visitar sucursales o llevar a cabo ciertas pruebas en forma sorpresiva y sin anunciar. Por ejemplo, observar el inventario en las localidades donde no se ha anunciado previamente la asistencia del auditor o contar el efectivo en una fecha particular en forma sorpresiva.
- Ponerse en contacto con algunos clientes (incluyendo organismos públicos contratantes) en forma verbal además de enviarles confirmación escrita; sobre montos y conceptos facturados.
- Realizar una revisión detallada de los asientos de ajuste e investigar cualquiera que parezca poco común en cuanto a su naturaleza o cantidad.
- Realizar entrevistas a empleados de áreas con oportunidad de perpetrar fraudes por delitos de corrupción (pagos, tesorería, contabilidad)

- Si se define contratar un experto respecto a una partida de los estados financieros para la que es alto el riesgo de fraude, llevar a cabo procedimientos adicionales relativos a algunas o todas las suposiciones, métodos o resultados del experto, o contratar a otro experto para ese fin.
- Llevar a cabo pruebas técnicas con ayuda de computadora, como rastreo de datos para poner a prueba las anomalías en una población.
- Poner a prueba la integridad de registros y transacciones producidos por computadora.
- Buscar evidencia de auditoría adicional de fuentes externas a la entidad a la que se audita.

### *Comunicación*

Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude, deberá considerar la responsabilidad de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades reguladoras y ejecutoras.

## **La relación entre corrupción y lavado de activos**

La corrupción y el lavado de activos están estrechamente relacionados porque cuando se cometen delitos asociados al fenómeno de la corrupción (por ejemplo pago de sobornos) se generan importantes ganancias, y los delincuentes habitualmente recurren al lavado de activos con el propósito de limpiar estos recursos obtenidos ilegalmente.

Se considera a la corrupción como un delito fuente de lavado de activos. Casi siempre cuando se presenta un caso de corrupción, esto genera actividades de lavado de activos. Cuando se analizan los aspectos financieros de las actividades de corrupción, las herramientas contra el lavado de activos pueden y deben usarse para quitarle a los criminales sus activos mal adquiridos y, en última instancia, contribuir a disuadir los actos de corrupción.

La corrupción desvía los recursos gubernamentales afectando la prestación de servicios vitales, como la atención de la salud, la infraestructura nacional y la educación. La inteligencia financiera juega un papel vital en la detección y enjuiciamiento de actividades corruptas.

Las normas antilavado establecidas por las 40 Recomendaciones del GAFI<sup>9</sup> son herramientas importantes en la lucha contra la corrupción porque apoyan la detección, el rastreo, el decomiso y el retorno de los beneficios de la corrupción, y promueven la cooperación internacional en los esfuerzos para hacerlo. A pesar de que las recomendaciones del GAFI se centran en la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, incluyen medidas específicas que reconocen los riesgos de corrupción, por ejemplo, obligando a los países a considerar los delitos de corrupción y soborno como delitos fuente del lavado de dinero.

---

<sup>9</sup> Grupo de Acción Financiera Internacional

El auditor externo, como sujeto obligado de la Ley antilavado<sup>10</sup>, debe analizar la posibilidad de que las empresas sujetas a auditoría realicen operaciones sospechosas de lavado de activos, y cuando las detecta informarlas a la UIF<sup>11</sup>, para lo cual necesita capacitarse permanentemente sobre las tipologías delictivas y las formas de perpetrar el lavado, por lo tanto entender las sinergias entre el lavado de activos y la corrupción es importante para un mejor análisis de riesgos, efectividad de la auditoría y cumplimiento de sus deberes como sujeto obligado.

## **Injerencias de los contadores con formación de auditoría en el universo “compliance”**

### **A-En el marco de encargos de aseguramiento RT37- encargo de aseguramiento sobre la efectividad del programa de integridad.**

Dentro de los encargos que ofrece la Resolución Técnica N° 37, el contador puede ofrecer otro encargo de aseguramiento en general donde el objetivo es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.

En este sentido el resultado en función de cómo se suministre la información puede ser un encargo basado en una afirmación: donde el resultado de la evaluación o medición sería una aseveración, por parte de la dirección del ente, sobre la eficacia del Programa de Integridad, o un encargo basado de informe directo: donde la materia objeto de la tarea sería la eficacia del Programa de Integridad

En ambos casos, los criterios para medir podrían ser la Ley 27.401, el Decreto Reglamentario N°277/18, los lineamientos para la implementación de los Programas de Integridad de la Oficina Anticorrupción, otros.

En función del nivel de aseguramiento que provean podrán ser en ambos casos un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado.

### **B- Informes de Cumplimiento, aprobados por la Resolución MD 816/15 de FACPCE**

Con más frecuencia los bancos, para el caso de solicitud de préstamos y organismos del estado, en el caso de licitaciones públicas, solicitan como requisito que los Programas de Integridad se presenten acompañados de algún tipo de informe por parte de un contador.

---

<sup>10</sup> artículo 20 de la Ley N° 25.246 (“Sujetos Obligados”)

<sup>11</sup> Unidad de Información Financiera

Estos encargos que implican la emisión de un informe de cumplimiento de normas emanadas de reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización presenta características singulares ya que, a diferencia de los informes especiales de la RT N° 37, se da un aseguramiento dentro de un marco de cumplimiento de los requerimientos normativos, ya sea establecidos por el regulador o por una disposición legal.

Más allá de sus características singulares, la FACPCE en su resolución expresa que correspondería que los informes de cumplimiento se preparen siguiendo las normas comunes previstas en el Capítulo II de la RT 37 aplicables a los encargos específicamente contemplados en los Capítulos III a VII de la RT 37, referidos a las condiciones de independencia (apartado A), las normas para el desarrollo del encargo (apartado B) y las normas sobre informes (apartado C).

Entendemos que este tipo de encargos deberían ser contemplados en la reforma a la RT N° 37 que está llevando a cabo el CENCyA en la FACPCE.

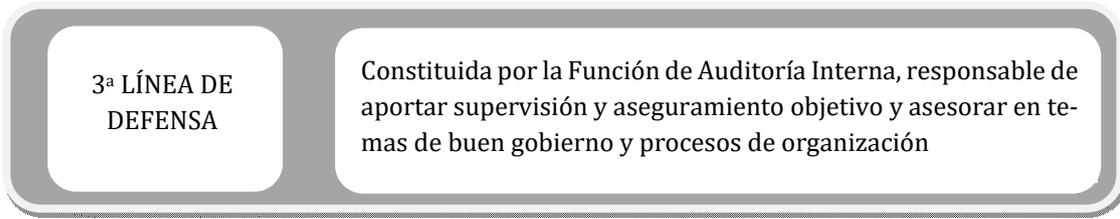
### C- La Auditoría Interna y su relación con la Función de Compliance

Mientras que la función de compliance tiene como propósito supervisar el sistema de procesos y controles, tanto preventivos como detectivos, la auditoría interna aporta un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, incluyendo por la tanto, los riesgos de cumplimiento, los que deben ser tenidos en cuenta por la Auditoría Interna al elaborar su Plan Anual de Auditoría.

El modelo de las tres líneas de defensa asigna las responsabilidades en materia de gestión y supervisión de riesgos en tres niveles y lo utilizaremos como base para diferenciar los roles y responsabilidades de ambas funciones.

1ª LÍNEA DE DEFENSA	Es quien realmente gestiona el riesgo, las gerencias operativas son responsables del diseño e implementación de la gestión de riesgos y controles internos.
---------------------	---

2ª LÍNEA DE DEFENSA	Las funciones de compliance y gestión de riesgos coordinan el modelo de gestión de riesgos y aseguran el cumplimiento de las políticas y estándares de control definidos.
---------------------	---



Por tanto, la relación entre auditoría interna y compliance debe articularse como una relación de segunda y tercera línea de defensa, con objetivos comunes de prevención y mitigación de riesgos, preservando ambas un grado de independencia que permita la evaluación objetiva de la eficacia del modelo de organización y control diseñado, y de la gestión de riesgos de cumplimiento.

En el siguiente cuadro, mediante ejemplos de 3 elementos de un Programa de Integridad graficamos la relación entre la Función de Compliance y Auditoría Interna.

<b>ROLES Y RESPONSABILIDADES CLAVE</b>	<b>COMPLIANCE</b>	<b>AUDITORÍA INTERNA</b>
<b>Código de Ética</b>	Elabora y difunde, asegurando la comprensión y cumplimiento de las normas de conducta	Audita y supervisa su cumplimiento
<b>Políticas y Procedimientos</b>	Propone, lidera e implanta políticas y procedimientos propios de la función	Audita y verifica su implantación
<b>Canal ético o línea de denuncias</b>	Define y asegura su adecuado funcionamiento, además de gestionarlo	Audita el procedimiento, el funcionamiento y la gestión del canal

La articulación de ambas funciones, que se encontrará claramente influenciada por el modelo establecido en la organización, se deberá hacer con una adecuada definición de sus respectivos roles y responsabilidades, la existencia de protocolos de coordinación entre ambas y la comunicación de sus actividades al resto de la organización, lo que pensamos, serán los factores clave del éxito y de la efectividad de las dos áreas.

#### **D- La auditoría forense en el ámbito del compliance**

La Auditoría forense es una rama especializada de la auditoría investigativa que se emplea en el ámbito penal y que tiene como propósito indagar y soportar la reconstrucción de hechos de carácter financiero en investigaciones y fraudes, con la finalidad de determinar los perjuicios económicos causados y las responsabilidades del caso.

Los auditores forenses investigan y documentan el fraude financiero y los delitos de cuello blanco, así como también brindan apoyo en litigios a quienes investigan irregularidades financieras.

La auditoría forense está orientada a proporcionar evaluaciones o asesoramiento a diferentes organizaciones de características públicas y privadas respecto de la capacidad de los controles<sup>12</sup> para disuadir, prevenir, detectar y proceder frente a diferentes acciones de fraude. Pueden desarrollarse acciones preventivas como programas y controles anti fraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades y sistemas de administración de denuncias, entre otros.

La auditoría Forense detectiva se solicita una vez descubierto un presunto hecho de fraude<sup>13</sup> por corrupción, esa detección puede provenir de la Auditoría Interna, externa o por las líneas de denuncia o línea ética.

Uno de los elementos que las empresas pueden elegir para formar parte de sus programas de integridad es la investigación interna. Esta investigación debe estar respaldada por un protocolo de recepción y tratamiento de las denuncias recibidas y/o detectadas por las auditorías. En caso de que el hecho denunciado lo amerite, se puede contratar una auditoría forense para que investigue y reúnan la evidencia a ser utilizada como prueba, que puede ser luego utilizada para comunicar el hecho a un Órgano superior como puede ser la Oficina Anticorrupción o directamente la justicia. En este sentido, la auditoría Forense está orientada a intentar determinar la cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores.

## **E- Como consultor en temas relacionados a Compliance**

Los contadores públicos en general y en particular aquellos con formación y experiencia en Auditoría, desarrollan ciertas destrezas y habilidades, que les permiten desempeñarse como consultores sobre distintos aspectos del Compliance, como por ejemplo identificación y valoración de riesgos, diseño e implementación de programas de integridad, medición de clima ético y elaboración de mapa de riesgos de corrupción.

Algunas de las habilidades referidas que tienen los profesionales de auditoría son: Internalización del ejercicio de identificación y evaluación de riesgos, visión global, pensamiento crítico y analítico, escepticismo profesional, saber escuchar y preguntar, trabajar en equipo, capacidad de observación, enseñar y aprender defendiendo los beneficios de la capacitación e internalización del concepto de mejora continua (PDCA: planear/hacer/verificar/actuar).

---

<sup>12</sup> Los procesos de auditoría continua basados en TI potencian la posibilidad de detección de conductas atípicas y transacciones de riesgo

<sup>13</sup> O conductas atípicas reiteradas, los patrones de comportamiento también son indicadores de riesgos de fraude, por ejemplo: una bitácora de rechazos por log por intentos de acceso denegados

La formación académica y la experiencia en el ejercicio de la auditoría interna y/o externa, que permiten desarrollar y entrenar habilidades, destrezas y competencias como las mencionadas ut supra, le asignan al profesional un perfil valioso y requerido como consultor en temas de Compliance.

## **El rol del profesional en ciencias económicas frente a la lucha contra la corrupción**

La corrupción es un fenómeno complejo, multicausal y multidimensional que distorsiona la asignación de recursos, socava la legitimidad de las instituciones, erosiona la calidad de vida de los ciudadanos y destruye la confianza pública.

Los efectos mencionados nos motivan a invitarlos a reflexionar sobre nuestro rol como profesionales de ciencias económicas en la lucha contra la corrupción. Entendemos que es necesario tomar conciencia y discutir propuestas que tengan como objetivo paliar este flagelo mundial.

Como docentes podemos actuar de dos maneras que deben complementarse. Por un lado, educar en valores éticos, haciendo recordar la fibra moral de cada alumno y la de nosotros mismos y por otro, desde la prevención social, a través del ejemplo, inspirando integridad en todo lo que hacemos.

Generando en clase debates sobre temas como corrupción, pobreza, solidaridad, ayudando a crear conciencia ética e incentivando a los alumnos a involucrarse, podemos aportar mucho en esta cruzada contra la corrupción, porque la educación en valores desinsentiva los comportamientos reñidos con la ética y la moral.

Por otro lado, la acción colectiva es un proceso colaborativo y sostenido de cooperación entre partes interesadas, que aumenta el efecto y la credibilidad de la acción individual complementando y fortaleciendo las leyes y prácticas anticorrupción locales.

En línea con lo anterior, como docentes, podemos formar parte como voluntarios de iniciativas globales como Alliance for Integrity (AFIn). Esta iniciativa proporciona apoyo a las empresas comprometidas a combatir la corrupción de forma colectiva y en la práctica. A través del programa De Empresas Para Empresas (DEPE) profesionales con experiencia en temas de anticorrupción, integridad y transparencia se ocupan de capacitar a PyMes y Empresas de Propiedad Estatal (EPEs) en cómo prevenir la corrupción cuando realizan negocios en sintonía con el 10° principio de Pacto Global de las Naciones Unidas.

Podemos ser agentes de cambio e inspirar a otros a involucrarse, porque la corrupción mata y ese, es el peor de los pecados.

## Conclusión

La corrupción es un fenómeno complejo, multicausal y multidimensional que distorsiona la asignación de recursos, socava la legitimidad de las instituciones, erosiona la calidad de vida de los ciudadanos y destruye la confianza pública. Por lo tanto requiere ser abordado con una mirada integral, que a partir de la implementación de políticas preventivas y punitivas incluya tanto al sector público como al privado.

A partir de marzo de 2018, con la entrada en vigencia de la Ley 27401, Argentina comenzó a transitar el camino de la lucha contra la corrupción fomentando la auto organización empresarial, orientada a la prevención e incentivando la colaboración en denuncia y persecución.

Esta ley motiva a las empresas a implementar programas de integridad y promueve el Compliance, como una función para establecer procedimientos que aseguren el cumplimiento normativo interno y externo.

El Compliance identifica, asesora, alerta, monitorea y reporta los riesgos de cumplimiento en las organizaciones, es decir, el riesgo de recibir sanciones, sufrir pérdidas financieras o pérdidas de reputación por incumplimientos legales o regulatorios.

Desde la mirada del auditor externo, la Ley de responsabilidad empresarial obliga a poner foco y replantearse el análisis de riesgo de incorrecciones en los estados contables, debidas a fraudes relacionados con delitos de corrupción. El auditor tendrá que agudizar sus destrezas para identificar factores de riesgo relacionados a este tipo de delitos, y diseñar e implementar respuestas a los riesgos identificados y valorados.

En otro orden, a partir de la Ley 27401 surgen nuevas injerencias para los profesionales en ciencias económicas con experiencia y formación en auditoría, como otros encargos de aseguramiento de la RT 37, o como consultores en distintos aspectos de Compliance, por ejemplo identificación y valoración de riesgos, diseño e implementación de programas de integridad, medición de clima ético y elaboración de mapa de riesgos de corrupción.

Por último, invitamos a la reflexión sobre el rol de los profesionales en ciencias económicas, pregonando la idea de que debemos involucrarnos activamente y con acciones concretas en la lucha contra la corrupción.

## Bibliografía

Código Penal de la Nación Argentina

Ley 27401 y Decreto 986/2017

Decreto 277/2018. Reglamentación de la Ley 27.401

Resolución N° 27/2018. Aprobación de los Lineamientos de la OA para implementar Programas de Integridad

Lineamientos de integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley 27401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Oficina Anticorrupción

- Guía para la implementación de Programas de Integridad. Gobierno de la Provincia de Buenos Aires.
- Gobierno del Riesgo de Cumplimiento Relación entre Auditoría Interna y Cumplimiento Normativo. Instituto de Auditores Internos de España. ISBN: 978-84-948405-2-4
- Libro Blanco de la Función de Compliance. Asociación Española de Compliance ASCOM. 2017
- Departamento de Justicia de los Estados Unidos. Evaluación de los Programas de Cumplimiento Normativo. Documento Guía 2019
- Why Compliance Programs Fail—and How to Fix Them. Harvard Business review. Hui Chen and Eugene Soltes.
- ISO 37.001 Sistemas de gestión antisoborno. 2016
- ISO 19.600. Sistemas de Gestión de Cumplimiento
- Diagnosing Bribery Risk. Transparency Internacional UK
- Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas UNODC. Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito. 2013
- Ética anticorrupción y elementos de cumplimiento Manual para empresas. OCDE – UNODC – GRUPO DEL BANCO MUNCIAL
- IFAC (2009). Normas internacionales de auditoría. Versión oficial en español. Argentina. Editorial Buyatti. Ed. 2012. NIA 240-315-330
- Slosse C. A, Gordicz J.C, Gamondés S F, Túnez F. A, (2015).Auditoría. Argentina. Ed. La ley. Tercera Edición.
- Guillermo G Español, Carlos J Subelet. RT N° 37 Normas de Auditoría (2014) segunda edición Ed. Osmar Buyatti
- <https://www.argentina.gob.ar/anticorrupcion>
- <https://www.isotools.com.mx/cuales-las-cualidades-auditor-iso-27001/>
- <https://www.isaca.org>: ISO 31000. Gestión de Riesgos
- La prevención de ilícitos en las interacciones con el sector público: reglas y procedimientos a aplicar. Honisch Paula Thomson Reuters. Suplemento especial. Compliance, anticorrupción y responsabilidad penal empresaria
- Borrador de la guía para la implementación de Programas de Integridad en PyMEs. Oficina Anticorrupción
- La responsabilidad penal de la persona jurídica. Un cambio de paradigma. Laura Lavia Haidempergher y Mercedes de Artaza (2018). La Ley Año LXXXII N° 12. ISSN: 0024-1636

**ANEXO 1**

**EVALUACION DE RIESGOS PARA DEFINIR PROGRAMA DE INTEGRIDAD**

RIESGO	RIESGO INHERENTE			Controles y medidas de mitigación		RIESGO RESIDUAL	RESPUESTA AL RIESGO	PLAN DE ACCION	
	probabilidad	Impacto	RI	Controles probados y medidas de mitigación	valoración de los controles				
Pago de COIMA a funcionarios de ADUANA realizado por DESPACHANTE DE ADUANA para disminuir plazos de entrega	3	3	9	1-doble control de la factura y documentación respaldatoria 2-análisis de mercado de tarifas de despachantes 3-línea de denuncias y sistema de sanciones	2	7	MITIGAR	1-Código ético firmado por despachante de aduana 2-cláusula de integridad en el contrato con el despachante 3-debida diligencia hacia funcionarios públicos y terceros 4-capacitación e inducción como condición para prestar servicio 5- Registro de despachantes de aduana precalificado	Alto
SOBORNO a funcionarios municipales realizado por un GESTOR durante el trámite de habilitaciones	3	3	9	1-doble firma en aprobación de pagos 2-restricciones en el uso de dinero en efectivo 3- Clausula de Integridad en el contrato con el gestor 4- Registro de gestores precalificados 5-Línea de denuncia y sistema de sanciones	3	6	MITIGAR	1-Código ético firmado por gestor 2-capacitación e inducción como condición para prestar servicio gestoría 3-análisis de mercado de tarifas de gestores 4-Protocolo de buenas practicas para la interacción con funcionarios públicos 5-debida diligencia hacia funcionarios públicos y hacia terceros (gestores)	moderado
REGALOS a funcionarios municipales encargados de la adjudicación de obras	2	2	4	1-política de regalos 2-línea de denuncias y sistema de sanciones	1	3	MITIGAR	1-Código de ética 2-debida diligencia hacia funcionarios públicos 3-capacitación	bajo