

## EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN Y EL COMBATE AL FRAUDE Y CORRUPCIÓN: PERSPECTIVAS

Walisson Alan CORREIA DE ALMEIDA\*

De acuerdo con la *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), los tres principales tipos de fraude ocupacional son: corrupción, apropiación indebida de activos y declaraciones fraudulentas. En los días actuales, un tema recurrente es la cuestión que trata sobre el combate al fraude y a la corrupción. Según la definición del *Institute of Internal Auditors* (IIA), fraude es cualquier acto u omisión intencional concebida para engañar a terceros, dando como resultado que la víctima sufra una pérdida y/o el autor obtenga una ganancia. La corrupción es el mal uso del poder (político o financiero) confiado a determinado agente (público o privado) para fines ilegítimos. Varias acciones referidas como fraude también pueden ser definidas o son conocidas como corrupción.

En Brasil, son frecuentes las noticias de fraude a licitaciones, crímenes de corrupción, lavado de dinero y organización peligrosa, entre otros, siendo común la sensación de que el país es altamente vulnerable a la corrupción. Dicho sea de paso, el Índice de Percepción de Corrupción del año 2014 de Transparencia Internacional colocó a Brasil en el puesto 69 en un *ranking* de 175 países.

Los casos de corrupción ocurridos en los últimos tiempos llamaron la atención hacia las formas de combate que pueden ser empleadas por los organismos de control del país. Aunque bajo la mirada más optimista posible y sin obstáculos en los posibles

---

\* Tribunal de Cuentas de la Unión; auditor federal de control externo.

factores (políticos o técnicos) que llevaron al incremento de las investigaciones, no hay un panorama animador que permita afirmar que los casos de corrupción estén bajo control.

Una estimativa de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) divulgada en 2012 indica que, considerando todas las esferas del gobierno, el desvío de recursos públicos en Brasil llega a R\$ 200,000 millones por año. Noticias recientes informan que los crímenes contra la administración pública brasileña están dirigiendo más recursos sucios hacia el blanqueo de dinero que el tráfico de drogas. El proceso de licitación y contratación (L&C) se muestra particularmente vulnerable al fraude y a la corrupción, porque éste es el punto del ciclo de inversiones de la administración pública en que el dinero cambia de manos.

En este sentido, el presente trabajo tiene como propósito debatiir los medios de combate a los fraudes y corrupción adoptados por el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) de Brasil y presentar subsidios para la implementación de una amplia estrategia abarcando diversas perspectivas relacionadas al procesamiento de las L&C públicas.

El TCU es una entidad de fiscalización superior (EFS) miembro de la *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). De acuerdo con la Constitución brasileña, el TCU es un organismo que posee competencia administrativa-adjudicativa, entre otras, para ejercer el control externo de la administración pública.

De inicio, cabe mencionar la aprobación de la Ley 12.846/2013, conocida como ley anticorrupción, que dispone sobre la responsabilidad administrativa y civil de personas jurídicas por la práctica de actos contra la administración pública nacional o extranjera. Entre otras importantes innovaciones, como la atenuación de penas para compañías que tengan implementadas áreas de *compliance*, la ley promueve el fortalecimiento de los organismos de auditoría interna. En el ámbito del Poder Ejecutivo Federal, la Contraloría General de la Unión (CGU) recibió la competencia de instaurar procesos administrativos de respon-

sabilidad de personas jurídicas y de celebrar los acuerdos de lenidad con las personas jurídicas responsables por la práctica de los actos previstos en esta ley que colaboren efectivamente con las investigaciones.

Bajo la óptica del control externo a su cargo, el TCU posee competencia constitucional para fiscalizar los actos administrativos previstos en la ley anticorrupción y normalizó procedimientos y cautelas con la finalidad de prevenir eventuales firmas de acuerdos de lenidad que representen obstáculos a las investigaciones en curso en otras esferas de actuación o que premien empresas que no presenten una colaboración efectiva para el desmantelamiento de organizaciones criminales. Tal perspectiva no implica la interferencia o sumisión entre los organismos, pero sí la conciliación de actuaciones de distintos aparatos del Estado en la búsqueda del interés común, que consiste en la investigación de hechos ilícitos tipificados en la ley anticorrupción.

En esta conformidad, como parte de la cadena de instituciones que ejercen el combate al fraude y a la corrupción, otra perspectiva que el TCU debe privilegiar es la realización de trabajos de cooperación técnica con los demás organismos de control, con el propósito de conferirle mayor eficiencia a la máquina estatal en el desempeño de esta actividad, por medio no sólo de la ampliación de los espacios formales e informales de interacción, sino también de la complementariedad de recursos y habilidades.

Mirando en retrospectiva, es posible afirmar que el TCU siempre incentivó y participó en la articulación entre las varias instituciones públicas involucradas en el combate a la corrupción, por medio de iniciativas, tales como la Estrategia Nacional de Combate a la Corrupción y al Lavado de Dinero (ENCCLA), la Estrategia Nacional de Combate a Carteles (ENACC), los Foros de Combate a la Corrupción (FOCCO) y la Red de Control de la Gestión Pública.

Entre estas opciones, la ENCCLA se destaca como la acción más significativa de integración de esfuerzos de organismos de

control, con especial preocupación por la necesidad de mayor rigor en las L&C hecha por la administración pública.

En 2013, por ejemplo, la acción núm. 8 de la ENCCLA, en la cual el TCU participó como apoyador, fue “proponer la creación, en los organismos de control, de un registro que contiene informaciones relevantes acerca de los procedimientos de licitación, especialmente de datos de los participantes, con miras a la detección y prevención de fraudes”.

Ya en el año 2014, la acción núm. 10, coordinada por el TCU, fue “implementar y publicar consulta integrada a los registros con informaciones referentes a condenaciones o sanciones que impliquen restricción a participar de licitación o contratar con la Administración Pública o para ocupar cargo o función pública”.

A pesar de prestigiosa, la estrategia ha presentado resultados modestos, más en términos normativos que operativos. En exposición realizada el 27 de noviembre de 2014, pocos días antes de que fuese elegido el presidente del TCU para el bienio 2015/2016, el ministro Aroldo Cedraz resaltó que, de hecho, “las herramientas actualmente disponibles para el combate a la corrupción no dan el resultado esperado”.

Por lo tanto, es necesario avanzar, debiendo el TCU dar un salto organizacional, de modo que pueda actuar sistemáticamente en el combate al fraude y a la corrupción en el ámbito de sus propias competencias y atribuciones.

Antes de avanzar en este tema, es necesario analizar un dilema que aflige al accionar de las EFS, en general, y del TCU, en particular. Se trata de la capacidad de investigación. Una estrategia de combate al fraude y a la corrupción puede ser estructurada de varias formas posibles, siendo común darle relieve a las actividades de investigación.

La función investigativa involucra la búsqueda y obtención de evidencias que relacionan una o más personas con la realización de un acto contra la ley o normas. En otras palabras, la finalidad de la investigación es la producción de pruebas con miras

a, principalmente, la responsabilidad penal de agentes culpables por hechos ilegales.

Ocurre que, en el modelo brasileño, el TCU es un organismo de auditoría externa y su capacidad de investigar directamente prácticas corruptas es limitada por sus atribuciones constitucionales y legales, que no incluye el acceso a actividades o registros personales de ciudadanos o empresas privadas. En el país existen otras entidades con prerrogativas e instrumentos de investigación propios, más completos y mayores que los del TCU, tales como el Ministerio Público, las instituciones policiales (civiles y federales) y los propios organismos de auditoría interna (como la Contraloría General de la Unión (CGU), en el caso del Poder Ejecutivo Federal).

Enfatizando, el borrador de la norma INTOSAI ISSAI 5700, actualmente disponible para comentarios, conteniendo directrices para auditoría de prevención de la corrupción en agencias gubernamentales, prevista para que sea presentada y aprobada en 2016, hace hincapié que en la mayoría de los casos, las EFS no deben conducir una investigación de fraude, ya que no poseen conocimientos o recursos suficientes para desarrollarlo, sin perjuicio de que sean invitadas a cooperar o trabajar en conjunto con equipos de investigación de otros organismos.

Entonces, si por una parte todavía quedan dudas frente a los resultados que pueden provenir de la actuación del TCU en la investigación de los actos fraudulentos, por otra parte, es un hecho incontestable que todas las EFS deben actuar en la evaluación de controles internos de las unidades jurisdiccionadas, prescribiendo las recomendaciones necesarias para fortalecer las deficiencias identificadas.

El primer intento de incrementar la capacidad institucional del TCU para tratar ocurrencias de fraude y corrupción en la administración pública ocurrió con el Proyecto Combate, cuyas actividades transcurren entre el 15 de julio de 2005 y 13 de septiembre de 2007.

El inicio del proyecto fue motivado por los esquemas criminales revelados el primer semestre de 2005, y que fueron conoci-

dos como *Escândalo dos Correios, Mensalão y Valerioduto*. En síntesis, un agente público fue grabado recibiendo dinero para fines de licitación fraudulenta y mencionando un esquema de corrupción política mediante compra de votos de parlamentarios, alimentado por un operador que desviaba recursos, sobre todo, de contratos de publicidad con varios organismos públicos. Cada uno de estos escándalos tuvo sus correspondientes ramificaciones, dos de ellas intrínsecamente relacionados con el fraude en L&C.

En recurrencia de tal contexto, el mayor mérito del Proyecto Combate fue resaltar la necesidad de desarrollar instrumentos de fiscalización, pero específicamente dirigidos a áreas de licitación, contratación directa y ejecución contractual, sin duda la línea más desarrollada en el transcurso de ese trabajo.

Tal constatación es consistente con las informaciones obtenidas por la ACFE en su último *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*, de 2014, tras afirmar que esquemas de corrupción son un riesgo elevado para todos los departamentos, pero son un riesgo particularmente elevado en el área de compras (74% de los casos).

Se destaca que el IIA en el curso de Auditorías a Fraudes corrobora que el área más impactada por la corrupción es la administrativa (53%), teniendo como proceso más afectado el de suministros y contrataciones (43%). Con relación al tipo, los fraudes cometidos son el favorecimiento ilícito (18%) y el pago por producto/servicio no entregado/realizado (11%), ambos relacionados con el proceso de L&C.

En el caso de Brasil, las pérdidas que el fraude en L&C trae a los cofres públicos aparentan ser cada vez más graves. Para tener una idea actualizada sobre el tema, en el esquema bautizado como *Petrolão*, resultado de una investigación policiaca denominada *Lava Jato* y desplegada el 17 de marzo de 2014, el Ministerio Público Federal informó que tan solo los crímenes ya denunciados involucran el desvío de más de R\$ 2000 millones en contrataciones irregulares de la empresa estatal. Elementos reunidos por la Policía Federal proyectan que el perjuicio generado por los

esquemas puede llegar al 20% del valor de los contratos y que el daño a las arcas de la estatal petrolífera probablemente va sobrepasar los R\$ 19,000 millones.

Además de las acciones integradas con otros organismos de control y de las experiencias ya intentadas, el TCU puede contribuir aún más en la lucha contra la corrupción por medio de su trabajo de fiscalización. El énfasis en L&C deriva de la importancia y de la vulnerabilidad del proceso, de acuerdo con los ejemplos comentados.

Además de realizar auditorías por iniciativa propia, el TCU también recibe denuncias relativas a las irregularidades o ilegalidades que sean comunicadas por cualquier persona física o jurídica, encargo que tiene fundamental importancia en el fortalecimiento de la ciudadanía y en la defensa de los intereses difusos y colectivos. Por lo tanto, es bastante común que el TCU identifique potenciales casos de fraude y corrupción en el ámbito de ejecución de sus instrumentos de fiscalización convencionales, sin que sea dado el debido tratamiento para evitar futuras repeticiones de esos hechos, pues cada caso es visto de manera separada y no sistémica.

Diversas son las clasificaciones y los tipos de auditoría, independiente de la iniciativa. La auditoría de fraudes puede ser entendida como una fiscalización con el objetivo de identificar los principales ambientes de riesgo de la organización, realizar seguimiento, entender el nivel de riesgo involucrado y recomendar mecanismo de control para mitigarlos. Este tipo específico de auditoría exige un tratamiento direccionado, pues algunos mecanismos y herramientas necesitan ser perfeccionados o desarrollados para que puedan ser más efectivos en el combate a fraudes y corrupción.

Con la finalidad de mejorar su actuación, el TCU debe realizar la auditoría de fraudes con enfoque prioritariamente preventivo en el sistema de control interno del proceso de L&C, sin dejar de lado la posibilidad de adoptar medidas reactivas cuando se identifican indicios o se verifica la ocurrencia de fraude comprobada en el proceso.

La auditoría de fraudes con función preventiva es, esencialmente, un trabajo de análisis de vulnerabilidad realizado por iniciativa propia del TCU, o sea, un mapeo de riesgos de control. La elección de la unidad a ser fiscalizada consiste en una actividad proactiva y debe ser debidamente justificada en la planificación de la auditoría. La meta de análisis de vulnerabilidad es determinar la extensión en que una unidad es susceptible al fraude con relación a su sistema de control interno en L&C. La vulnerabilidad de una unidad está directamente relacionada con la eficacia de los controles que están funcionando (controles débiles = alta vulnerabilidad, controles fuertes = baja vulnerabilidad). En resumen, una unidad más vulnerable (es decir, con controles débiles) merece mayor atención del TCU por más tiempo.

A su vez, la auditoría de fraudes de tendencia reactiva también debe ocurrir de manera estructurada y uniforme en todas las fiscalizaciones convencionales (sobretudo denuncias). En el caso de que se encuentre frente a un fraude en procesos de iniciativa de terceros, no basta que el TCU tan solo aplique sanciones a su alcance (multa, declaración de idoneidad de la empresa que cometió fraude, inhabilitación para el ejercicio de cargo o función, embargo de bienes, entre otras). Es necesario que sean adoptadas medidas para identificar el nivel de vulnerabilidad de unidad a la ocurrencia de nuevos fraudes en L&C.

En este contexto, se puede decir que la diferencia entre uno y otro es que en el papel preventivo la auditoría es de iniciativa propia y el fraude es potencial, por otro lado, en el aspecto reactivo la auditoría se realiza como resultado del fraude comunicado por terceros y comprobado por técnicas e instrumentos de fiscalización tradicionales. Sin embargo, con relación a su enfoque, la auditoría de fraudes invariablemente tiene la finalidad de identificar la brecha que originó la irregularidad (falla o inexistencia de controles interno) y evitar que ella ocurra nuevamente.

Por lo tanto, en su calidad del organismo jurisdiccional de control de finanzas públicas, el TCU debe incorporar una metodología estructurada para auditar los controles internos antifraude de las unidades bajo su jurisdicción.



La eficiencia del TCU en la lucha contra el fraude en L&C será directamente proporcional al resultado de estrategia aplicada. En este sentido, la definición de una metodología presenta varias ventajas. La adopción de procedimiento estándares ayuda a los profesionales a realizar auditorías mejores y más rápidas. Mejores porque garantizan que los auditores están realizando una auditoría compatible con reglas y patrones preestablecidos, y más rápidas porque permite que los auditores ahorren tiempo tras la reutilización de papeles de trabajo uniformizados, a pesar de estar limitado a ellos. Además, un abordaje estructurado garantiza la longevidad a las auditorías, ya que permite que cualquier auditor pueda darle continuidad, en cualquier etapa, de manera segura y ordenada.

De manera general, una auditoría de fraudes en L&C puede ser realizada en cinco etapas principales: mapeo de los principales procesos y controles; evaluación de riesgo de fraude; implementación de indicadores de riesgo (*Key Risk Indicator – KRI*); seguimiento y evaluación de los indicadores (medición de riesgo); establecimiento de determinaciones o recomendaciones para mejorar los controles y mitigar los riesgos.

Los dos principales ejes de esta estructura es la evaluación de riesgo de fraude y de los indicadores de riesgo.

La primera actividad, evaluación de riesgo de fraude, es descrita en la literatura. En especial, la ACFE, el IIA y el *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* patrocinan la guía práctica *Managing the Business Risk of Fraud*, de 2008, que contiene las bases del *fraud risk assessment (FRA)*. Tal evaluación incluye las siguientes etapas: identificación de factores relevantes de riesgo de fraude; identificación y priorización de los esquemas de fraude en potencial; mapeo de los controles existentes e identificación de brechas; test operativo de los controles. En este punto, el reto a ser superado por el TCU consiste en adaptar y especializar el instrumento para tratar el proceso de L&C bajo la óptica de control externo.

Por otro lado, no fue posible encontrar estudios sobre la utilización de indicadores de riesgo en auditorías de fraude por parte

de EFS. Se suma a eso el hecho de que la implementación de indicadores es una actividad intrínsecamente relacionada a la cultura de cada organización. Por lo tanto, con relación a ello, el desafío del TCU es elaborar las orientaciones sobre cómo los equipos de auditoría deben recolectar y analizar las informaciones y definir y seguir los indicadores. Al haber realizado eso, se cree que el seguimiento por parte del organismo de control externo servirá, por lo menos en un primer momento, para mitigar eventuales fallas en la implementación y en la evaluación de los indicadores de riesgo, hasta que sea incorporado a la cultura organizacional y a la planificación estratégica de las propias unidades.

Estructurada la metodología, la expectativa es que la auditoría de fraudes resulte en el reconocimiento de puntos de fragilidad en el sistema de control interno del proceso de L&C para la ocurrencia de irregularidades. En otras palabras, tal abordaje debe indicar el nivel de riesgo de las L&C de una unidad jurisdiccionada y viabilizar la prevención oportuna de potenciales situaciones de fraude, la observación de fallas recurrentes y la instauración de acciones correctivas.

En síntesis, tras realizar una estrategia destinada al combate a la corrupción y otros tipos de irregularidades, principalmente en los procesos de L&C, ya sea por fiscalización de los actos administrativos previsto en la Ley 12.846/2013, por la cooperación técnica con otros organismos de control o por la auditoría de fraudes, la actuación del TCU tiene el poder para fortalecer las instituciones públicas, por medio de la promoción de la buena gestión financiera, del estímulo de mecanismo de controles internos robustos y de la divulgación de los desvíos.

Tales acciones son un innegable hecho disuasivo sobre los actos de corrupción y crean un ambiente preventivo que no favorece la ocurrencia de irregularidades. Además de ello, observado bajo el prisma de un cuadro institucional más amplio, conlleva a la probidad de los gastos públicos, confiere previsibilidad al comportamiento del gobierno y, en último análisis, tiene como objetivo la garantía del ejercicio de derechos individuales y sociales, pilar del Estado democrático del derecho.