

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Escuela de Contaduría Pública**



*“Lineamientos para el desarrollo de una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense requeridos por la administración de justicia”*

Trabajo de Investigación Presentado por:

**Escoto Quintanilla, Yasmín Carolina**  
**Molina Magaña, Iliana Elizabeth**  
**Vásquez Santos, Milagro del Carmen**

Para optar al grado de:

**LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA**

Enero 2004

San Salvador,

El Salvador,

Centroamérica

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

**Rectora**

Dra. Maria Isabel Rodríguez

**Secretaria General**

Lic. Lidia Margarita Muñoz Vela

**Decano de la Facultad de Ciencias Económicas**

Lic. Emilio Recinos Fuentes

**Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas**

Ing. José Ciriaco Gutiérrez Contreras

**Asesor**

Lic. Leonardo Vinicio Barrios

**Tribunal examinador**

Lic. Leonardo Vinicio Barrios

Msc. Héctor Alfredo Rivas Núñez

**Enero 2004**

**San Salvador**

**El Salvador**

**Centro América**

## AGRADECIMIENTOS

Gracias a *Dios Todopoderoso* por ser mi apoyo incondicional en todos los momentos de mi vida, por darme la sabiduría para poder finalizar mis estudios satisfactoriamente. Señor Jesús, tú conoces todos los obstáculos a los que me enfrente, gracias por darme tu mano amiga para poder levantarme y seguir adelante.

A mis padres *Rosa Emilia Magaña de Molina y David Molina López*, por su amor, su comprensión y su apoyo en todo los momentos de mi vida. A mi hermano *David Wilfredo Molina Magaña*, a quien tanto quiero, por su ayuda, cariño y comprensión, gracias por siempre estar a mi lado.

De manera muy especial, a la persona que amo con todo mi corazón *Abner Bladimir Villeda Flores*, sabes que no existen palabras para agradecerte todos los finos detalles que has tenido conmigo, por todo el amor que me das día a día, por tu comprensión, paciencia, apoyo incondicional desde los inicios de mi carrera, mil gracias amor.

A mis abuelos *Narcisa López y José Molina* por darme la oportunidad de compartir cinco años de mi vida con ellos, por apoyarme desde mi niñez y darme su amor. A mis tío(as) y primos Gilma, Enrique y Eliseo por darme su cariño y apoyo.

A mi mejor amiga *Carolina Escoto* infinitas gracias, por tenerme paciencia, darme su cariño y comprensión desde los primeros años de Universidad, por ser un gran ser humano. Así como también a Milagro Vásquez por motivarnos siempre a seguir adelante para culminar este trabajo de graduación.

Agradecimientos especiales al *Lic. Eddie Castellanos* por enseñarme a ser mejor cada día y motivarme en algunos momentos de mi vida a luchar incansablemente por alcanzar la excelencia. A la firma *Castellanos Gómez y Asociados*.

De manera muy especial al *Lic. Leonardo Vinicio Barrios* por ser un gran amigo y por enseñarnos el camino en el desarrollo de este trabajo. A la *Firma Rojas Mendez y Cía.* especialmente al *Lic. Juan Ramón Méndez*. A todos mis amigos: *Juan Ramón Torres, Luis Mozo* y todos los *compañeros de la UES* que de una u otra manera contribuyeron en la realización de este sueño.

**“Jesús es el camino, la verdad y la vida...Si algo pidieréis en mi nombre, yo lo haré”**

*Iliana Elizabeth Molina Magaña*

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco infinitamente a Dios Todopoderoso, quien con su poder me ha fortalecido para iniciar y terminar el proceso del trabajo de investigación, así como por proveerme del entorno necesario para desarrollarlo, siendo su mano la que permaneció sobre mi hombro para seguir adelante.

A mis padres Santiago Vásquez y María Dolores Santos, que me han depositado su confianza, apoyo moral y espiritual así como por los sacrificios económicos en que incurrieron para desarrollar mis estudios. A mis queridos hermanos Ana Delmy, Godofredo y Nelson Oswaldo por su apoyo incondicional, así como a mi sobrino Alejandrino y mi cuñada Lucía.

A mis compañeros de trabajo de la Firma Rojas Méndez & Cía., por brindarme su comprensión, orientación y apoyo técnico para el desarrollo del presente trabajo.

Al cuerpo de asesores que enfocaron su atención en el rumbo del presente trabajo, principalmente al Lic. Vinicio Barrios, quien nos dedicó su tiempo, paciencia y dedicación para la orientación del presente trabajo.

A la familia Vásquez Cáceres por su ayuda incondicional y comprensión en momentos de necesidad, así como la familia Molina Magaña por las atenciones dadas de forma paciente y generosa.

A mis compañeras de equipo de trabajo, por su dedicación, esmero y sacrificio en la realización de cada fase del trabajo. A mis amigos y demás personas que contribuyeron a apoyarme en las distintas etapas de la investigación realizada.

Con el presente trabajo, doy por confirmado lo siguiente:

**“Encomienda a Jehová tus obras, y tus pensamientos serán afirmados” Pr. 16:3**

*Milagro del Carmen Vásquez Santos*

## AGRADECIMIENTOS

- JEHOVÁ :** El Dios todopoderoso por haberme regalado vida , sabiduría y poder que me permitieron iniciar y culminar mi carrera con éxito.
- Mis Padres:** Albertina Escoto y Juan Isidro Quintanilla, por su gran apoyo y amor incondicional.
- Mis hermanos:** Por su amor y ayuda en todo momento de manera incondicional.
- Shane Romero:** Por su amor y comprensión.
- Jhasua Escoto** Mi querido sobrinito
- Congregación de los Testigos de Jehová:** Por sus muestras de amor fraternal.
- Compañeras de grupo:** Por proporcionarme el apoyo, cuando ya no tenia las fuerzas para continuar.
- Tíos y primos:** De manera muy especial a: Elba Escoto y Rosa Idalia Escoto.
- Familia Mancia Escoto:** Por sus tiernos cuidados.
- Familia Molina Magaña:** Por sus finas atenciones.
- Asesor:** Leonardo Vinicio Barrios por el guía de nuestro trabajo de investigación.
- Firma Cañenguez:** De manera muy especial al Lic. José Santos Cañenguez.
- Firma Rojas Mendez & Cia:** De manera muy especial al Lic. Juan Ramón Mendez.
- Mis Amigos:** Silvia Guerra, Emilia Sibrian, Luis Vanegas y Juan Ramón Torres.

*“La sabiduría es dada a los humildes y negada a los altivos”*

Yasmín Carolina Escoto Quintanilla

## INDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iv
<b>1 ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO</b>	
1.1 Antecedentes de la auditoría forense.....	1
1.1.1 Evolución histórica.....	1
1.1.2 Enfoque de aplicación de la auditoría forense y del trabajo del auditor.....	5
1.1.3 El papel del contador público como auditor forense.....	9
1.2 Aspectos generales de la auditoría forense.....	10
1.2.1 Definiciones.....	10
1.2.2 Objetivo, importancia y finalidad de la auditoría forense.....	13
1.2.3 Características de la auditoría forense.....	14
1.2.4 El rol de la auditoría forense.....	16
1.2.5 Aspectos que combina la auditoría forense.....	18
1.2.6 Compromisos del auditor forense.....	20
1.2.7 Guías y roles de la actuación profesional.....	22
1.2.8 Campo de acción de la auditoría forense.....	24
1.2.9 Riesgos del auditor forense.....	25
1.2.10 Perfil del auditor forense.....	25
1.2.11 Consideraciones a tomar en cuenta al realizar la auditoría forense.....	26
1.2.12 Los compromisos de auditoría forense .....	26
1.3 Auditoría forense en la investigación de fraudes.....	27
1.3.1 Clasificación del fraude.....	27

1.3.2	Indicadores de fraude.....	29
1.4	Aspectos técnicos en el proceso de auditoría forense.....	30
1.4.1	La importancia de la planeación.....	30
1.4.1.1	Conocimiento del caso.....	31
1.4.1.2	El riesgo de auditoría.....	33
1.4.1.3	Importancia relativa.....	35
1.4.1.4	La oportunidad y el alcance de las pruebas.....	36
1.4.2	Ejecución .....	37
1.4.2.1	Definición de la evidencia de auditoría.....	38
1.4.2.2	Tipos de evidencia.....	38
1.4.2.3	Características de la evidencia.....	40
1.4.2.4	Confiabilidad de la evidencia.....	41
1.4.2.5	Valoración de la evidencia.....	42
1.4.2.6	Procedimientos de auditoría.....	42
1.4.2.7	La prueba.....	44
1.4.3	Informe de auditoría.....	45
1.4.3.1	Respaldo a las conclusiones del informe.....	49
1.4.3.2	Consideraciones de las normas para atestiguar aplicables al informe.....	49
1.5	Aspectos legales aplicados en el proceso de la auditoría forense.....	51
1.5.1	Procedimientos iniciales a considerar en una auditoría forense.....	52
1.5.2	Desarrollo del trabajo de auditoría forense.....	55
1.5.3	Dictamen pericial.....	56
1.5.4	Régimen sancionatorio aplicado a los peritos contables en El Salvador.....	57

## **2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

2.1	Tipo de estudio. ....	58
2.1.1	Estudio exploratorio. ....	59
2.1.2	Estudio descriptivo.....	59
2.1.3	Estudio analítico.....	60
2.2	Etapas de la investigación.....	60
2.3	Recopilación de datos.....	61
2.3.1	Determinación del universo.....	61
2.3.2	Determinación de la muestra.....	62
2.4	Fuentes de información.....	64
2.5	Técnicas de recopilación de la información.....	65
2.6	Procesamiento de la investigación.....	66
2.7	Análisis e interpretación de los resultados.....	67

## **3. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS**

3.1	Análisis de los resultados .....	68
3.1.1	Generalidades de la auditoria forense .....	68
3.1.1.1	Conocimiento sobre auditoria forense.....	68
3.1.1.2	Capacitaciones sobre auditoria forense .....	71
3.1.1.3	Participaciones en auditoría forense requeridas por los tribunales de justicia	72
3.1.1.4	Diferencia entre una auditoria forense y una auditoria de estados financieros .....	73
3.1.2	Planeación .....	75
3.1.2.1	La planeación en el desarrollo de una auditoria forense.....	75
3.1.2.2	Factores de riesgo que inciden en el desarrollo de una auditoria forense.....	76

3.1.2.3	La materialidad o importancia relativa en la auditoria forense.....	77
3.1.2.4	Aspectos a considerar para determinar el alcance en una auditoria forense....	79
3.1.2.5	La supervisión en el desarrollo de una auditoria forense.....	80
3.1.3	Ejecución.....	81
3.1.3.1	Procedimientos aplicables a una auditoria forense.....	81
3.1.3.2	Evidencia utilizada en el desarrollo de una auditoria forense .....	83
3.1.4	Informe.....	85
3.1.4.1	Conocimiento de los informes de auditoria forense.....	85
3.1.4.2	Integridad, Independencia, imparcialidad del informe de auditoria forense..	86
3.1.5	Lineamientos básicos de auditoria forense.....	87
3.2	Diagnóstico de la investigación .....	88
3.2.1	Aspectos generales .....	88
3.2.2	Planeación.....	90
3.2.3	Ejecución .....	92
3.2.4	Informe de auditoria forense.....	92
<b>4.</b>	<b>LINEAMIENTOS EL DESARROLLO DE UNA ADECUADA PLANEACION Y ELABORACIÓN DE INFORMES DE AUDITORIA FORENSE REQUERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA</b>	
	Consideraciones generales al proceso de auditoria forense .....	96
	Procedimientos previos al desarrollo de una auditoria forense y nombramiento del auditor .....	97
	Proceso de planeación de la auditoria forense.....	105
	Lineamientos para la elaboración de un informe de auditoria forense .....	130

Elementos básicos debe incluir el contenido del informe del auditor forense.....	132
Lineamientos del informe de una auditoria forense, cuando es requerido como perito contable o auditor forense .....	132
4.4.3. Lineamientos de un informe de auditoria forense cuando es requerido previa investigación de otro contador público.....	139
<b>5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	
5.1 Conclusiones.....	144
5.2 Recomendaciones.....	146
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	148
<b>ANEXOS</b> .....	152

## INDICE DE FIGURAS Y CUADROS

<b>Figura No.1</b>	Características que ayudan a determinar si el compromiso es un trabajo de auditoría forense.....	16
<b>Figura No.2</b>	Conocimientos especializados que el auditor debe conocer al desarrollar este tipo de investigación.....	17
<b>Figura No.3</b>	Diagrama de relaciones entre un contador forense y las partes involucradas.....	22
<b>Figura No.4</b>	Conocimiento y habilidades del auditor forense.....	26
<b>Figura No.5</b>	Esquema del proceso previo al desarrollo de una auditoría forense.....	98
<b>Figura No.6</b>	Tipificación de los tipos de delitos .....	99
<b>Figura No.7</b>	Esquema del proceso de planeación de auditoría forense requerida por un juez en los tribunales de justicia.....	106
<b>Figura No.8</b>	Conocimiento del tipo de fraude a investigar.....	109
<b>Figura No.9</b>	Leyes aplicadas a un delito.....	115
<b>Figura No.10</b>	Procedimientos para la elaboración de un informe.....	131

<b>Cuadro No.1</b>	Rol del auditor forense en los casos de cuantificación de pérdidas financieras.....	23
<b>Cuadro No.2</b>	Rol del auditor forense en los casos de investigación financiera.....	23
<b>Cuadro No.3</b>	El rol del auditor forense en casos de practica profesional .....	23
<b>Cuadro No.4</b>	Compromisos de la auditoría forense.....	27
<b>Cuadro No.5</b>	Matriz de decisiones preliminares.....	119
<b>Cuadro No.6</b>	Esquemas del presupuesto de tiempo en el desarrollo de una auditoría forense .....	124

## INDICE DE GRAFICOS

<b>Grafico No.1</b>	Porcentaje de contadores públicos que tienen conocimientos sobre auditoría forense.....	69
<b>Grafico No.2</b>	Porcentaje de contadores públicos que tienen conocimientos de la normativa técnica.....	69
<b>Grafico No.3</b>	Porcentaje de auditores que conocen la normativa legal utilizada en una auditoria forense.....	70
<b>Grafico No.4</b>	Porcentaje de contadores públicos que han recibido capacitaciones sobre auditoría forense.....	71
<b>Grafico No.5</b>	Participación de contadores públicos como auditores forenses.....	72
<b>Grafico No.6</b>	Causas por las que algunos profesionales no participan en auditoría forense.....	73
<b>Grafico No.7</b>	Porcentaje de auditores que opinan existen diferencias entre auditoría forense y la auditoría de estados financieros.....	74
<b>Grafico No.8</b>	Porcentaje de contadores públicos que opina cuales son las fases de la auditoría forense se presentan mayores limitantes.....	75
<b>Grafico No.9</b>	¿Es recomendable elaborar un memorando de planeación para desarrollar una auditoria forense?.....	76
<b>Grafico No.10</b>	Porcentaje de contadores públicos que conoce los factores de riesgo que inciden en el desarrollo de una auditoría forense.....	77
<b>Grafico No.11</b>	Porcentaje de auditores que opina en que momento debe aplicarse en el concepto de materialidad en una auditoria forense.....	78
<b>Grafico No.12</b>	Porcentaje de auditores que opina cuales son los aspectos a considerar para determinar el alcance de una auditoría forense.....	79

<b>Grafico No.13</b>	Porcentaje de auditores que cree conveniente auxiliarse de asistentes en el desarrollo de una auditoría forense con la debida supervisión ..	80
<b>Grafico No.14</b>	Porcentaje de auditores que conoce los procedimientos aplicables a la auditoría forense.....	81
<b>Grafico No.15</b>	Porcentaje de contadores que consideran importante que se brinden los procedimientos de auditoría .....	82
<b>Grafico No.16</b>	Porcentaje de contadores públicos que opina cuales son las técnicas utilizadas en la auditoría forense.....	83
<b>Grafico No.17</b>	Porcentaje de contadores públicos que conocen los tipos de evidencia utilizadas para soportar el trabajo de auditoría forense .....	84
<b>Grafico No.18</b>	Porcentaje de auditores que conocen los modelos de informes de auditoría forense.....	85
<b>Grafico No.19</b>	Porcentaje de auditores que conocen los elementos que contiene el informe de auditoría forense .....	86
<b>Grafico No.20</b>	Porcentaje de contadores público que consideran que un informe de auditoria forense puede calificarse como no concluyente.....	87
<b>Grafico No.21</b>	Porcentaje de auditores que opinan que es conveniente brindar lineamientos sobre una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense .....	88

## INDICE DE ANEXOS

- Anexo 1**      Glosario
- Anexo 2-1**    Memorandum de planeación de auditoría forense
- Anexo 2-2**    Informes de auditoría forense cuando es requerido por primera vez.
- Anexo 2-3**    Informe de auditoría forense de un perito en discordia.
- Anexo 3**      Encuesta de Investigación
- Anexo 4**      Resultados de la Tabulación y cruces de variables.
- Anexo 5-1**    Entrevista realizada a un experto en el desarrollo de auditorías forenses en El Salvador
- Anexo 5-2**    Entrevista realizada a un experto en auditoría forense a nivel internacional.
- Anexo 6**      Comentarios de la Ley Sarbanes Oxley

# CAPITULO I

## ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO

### 1.1 Antecedentes de la auditoría forense

#### 1.1.1 Evolución histórica

El Código Hamurabi es el primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes, en ellas se incluyeron normas sobre el comercio, la vida cotidiana, la religión, etc. Este código surgió en Mesopotamia aproximadamente en 1780 antes de Cristo y en sus fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de auditoría forense: “demostrar con documentación contable un fraude o una mentira”, además también se hacen comentarios sobre los cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios los cuales se deben utilizar por el contador.<sup>1</sup>

La auditoría forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer documento legal conocido es el Código Hamurabi, en donde se expone por ejemplo si un comerciante reclama un pago realizado debe demostrar el recibo, claro que este comerciante tendría su escriba que fungiría como forense para presentar ante el juez el recibo correspondiente y demostrar el pago realizado. Este código condenaba el fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago haciéndole pagar hasta seis veces el monto.

La participación de los profesionales contables en las investigaciones judiciales, se remonta a 1817, cuando se consideró la intervención de un profesional como perito técnico al momento de emitir una decisión judicial; cabe mencionar que durante este período no existía un documento

---

<sup>1</sup> [www.Redcontable.com](http://www.Redcontable.com) , Nelson Camargo, *Breve historia de la auditoría forense*. Año 2003.

que describiera las características del trabajo a ejecutar, sino que fue hasta en 1824 en Glasgow, Escocia, que un joven Tenedor de libros emitió una circular que advierte varias clases de testigos expertos.

A inicios de 1900 en Estados Unidos e Inglaterra surgen artículos que proporcionan lineamientos a los contadores sobre como dar testimonio de especialista ante los tribunales de justicia. “Algunos afirman que la auditoría forense inició cuando se causó fin a la carrera de Al Capone, a través de agentes federales, quienes les siguieron la pista y le levantaron cargos por evasión de impuestos”.<sup>2</sup>

Existen muchos tratados e historiadores de la contabilidad, pero no de auditoría forense, ya que además los tribunales de justicia no se enfocaban en la búsqueda de evidencias para demostrar la culpabilidad de las personas, por tal razón se encuentra un vacío enorme en la auditoría forense y es hasta los años 30 cuando surge el contador que descubrió el fraude cometido por Al Capone. El repunte de la auditoría forense comenzó con este hecho histórico, debido a que durante la época de la prohibición de licor y el juego, el crimen organizado prosperó como nunca antes en Estados Unidos. Millones de dólares fueron ganados usando prácticas criminales. El dinero era lavado y permitía a los jefes principales del “gangster” permanecer fuera de las manos de la ley viviendo como magnates; poco podía hacer la justicia contra la lucha de estas actividades criminales, no se podía aplicar ninguna prueba contra estas personas. Hasta el día en que un contador en el departamento de impuesto dio con la idea de conseguir inculpar a Al Capone con la Ley de impuesto, se dedicó entonces a buscar pruebas, repentinamente se encontró con una

---

<sup>2</sup> Seminario impartido por la Universidad de Miami, “*Impacto de la nueva tecnología en la contabilidad forense*”, Miami 2001.

abundancia de evidencia revisando las cuentas de un negocio que lavaba el dinero del mafioso. La fiscalía logró traer al “lavador de dinero” y el libro de pagos; luego se pudo comprobar que el volumen de ventas real iba lejos del libro de ventas que declaraba, entonces los auditores forenses pudieron demostrar fraude en el pago de impuestos y se pudo dismantelar la organización.

El interés sobre este trabajo se incrementó ante el caso de espionaje telefónico conocido como “Watergate” que llevó a la dimisión del Presidente norteamericano Richard Nixon, siendo la comisión y cambios de los Estados Unidos posiblemente quien le ha dado el impulso y los direccionamientos más importantes. En este país, se han conformado asociaciones de contadores forenses, integradas por firmas de auditoría, dedicadas a la investigación. Algunas de ellas poseen un departamento especializado llamado “Departamento de auditoría forense”.<sup>3</sup>

Algunos países de Latinoamérica incluyen en la normativa mercantil la asignación de un revisor fiscal, para dar cuenta en forma oportuna de los casos de irregularidades en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios, tal es el caso del Código de Comercio de 1971 de Colombia.

Algunas regulaciones y estatutos sobre actos delictivos inicialmente llamados “Contabilidad del Investigador” aumentaron la necesidad de una normativa que permitiera detectar y corregir el fraude en los estados financieros, tal disciplina se denominó “auditoría forense”; posteriormente se ha ido ampliando su campo de acción en la medida que se han desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen, trabajando estrechamente en la aplicación de la justicia.

---

<sup>3</sup> Ibid.

El incremento del crimen organizado y los últimos acontecimientos de fraudes financieros, hacen de la auditoría forense un campo para fortalecer los conocimientos investigativos de contadores, auditores y profesionales afines. En tan sólo diez años la asociación de examinadores de fraude con sede en los Estados Unidos de América, paso de 7,000 a 11,700 asociados, la mayoría de ellos son contadores públicos.

En el mercado de valores de los Estados Unidos, a partir de la regla 10b-5 de la Securities and Exchange Act de 1934, son sancionadas las revelaciones engañosas en los estados financieros, por lo tanto el auditor debe revelar el fraude, debiendo tener la destreza para poder detectarlo, dado que tiene un centro de atención de parte del público.

El SAS 53 de 1988, “Responsabilidad del auditor por detectar y reportar errores e irregularidades”, es la primera respuesta de la profesión contable americana frente a las exigencias de ese entonces, siendo también, el primer estándar profesional de auditoría que identifica factores de riesgos que deben ser considerados por el auditor cuando valora el potencial del fraude administrativo. Esta declaración fue reemplazada por el SAS 82 de 1997, consideración del fraude en una auditoría de estados financieros, éste ofrece avances significativos: clarificó la responsabilidad del auditor por detectar y reportar en forma explícita el fraude; para ello solicitó una valoración del mismo. Considerando el fraude administrativo, se han tomado en cuenta veinticinco factores de riesgos divididos en las tres categorías siguientes: singularidades de la administración e influencia sobre el ambiente de control, condiciones de la industria y características de operación y de estabilidad financiera.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos, *Declaraciones sobre Normas Internacionales de Auditoría*, Año 1972.

Por otra parte la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, preocupada por los servicios que presta el Contador Público diferente a los de auditoría de estados financieros, estableció recientemente la serie 7000 de Normas relativas a servicios para atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

### **1.1.2 Enfoque de aplicación de la auditoría forense y del trabajo del auditor**

#### **a) Sector Público**

Los campos de aplicación de la auditoría forense se han ampliado a través de los años, pero es en el sector público donde se inicia. El fraude es considerado un acto deliberado de engaño que envuelve con la finalidad de obtener algún beneficio económico, desde una posición de confianza o autoridad y consecuentemente se ve reflejada en una pérdida financiera para una organización gubernamental. Algunos tipos de fraude que se observan comúnmente en la administración pública son: conflictos de intereses, estados financieros falsificados, omisiones, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones en general, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, peculado, soborno, desfalco, extorsión, entre otros.

Algunas de las causas más comunes que incrementan los casos de fraude son: crecimientos en las organizaciones públicas y gobiernos, transacciones comerciales complejas, aumento de la actividad comercial y de las transacciones electrónicas, mayor uso de computadoras, avances tecnológicos, redes de comunicación como el internet, así como el crimen organizado.

#### **b) Sector Privado**

En el sector privado, la sofisticación y velocidad que la globalización impone a las compañías, obliga a que éstos se vean en la necesidad de prepararse con nuevos procedimientos y con la

información adecuada, administrando riesgos, utilizando la auditoría forense como una herramienta, así, ésta se ha convertido en muy poco tiempo en la gran esperanza de las empresas, para prevenir y descubrir los diferentes delitos que se practican en las organizaciones.

La revisión forense puede ser utilizada tanto por la gerencia como por los interventores para realizar investigaciones generales de actividades, para destacar las eventualidades que se presentan en los fraudes o de cualquier otro acto ilícito, con el propósito de orientar la evaluación de áreas en particular y enfocando amenazas específicas para la organización. Entre algunos ejemplos que se observan hoy en día, se encuentra el caso ordenado por el Gobierno hondureño y por el Fondo Monetario Internacional, que se ha llevado a cabo, en un banco privado que se fue a la quiebra en el año 2002, en el cuál se concluyó que fue producto de las operaciones fiduciarias inadecuadas practicadas, ubicándose en una situación de iliquidez e insolvencia.

Los casos fraudulentos con el transcurso del tiempo se han ido tecnificando, impidiendo de alguna manera detectarlos con el desarrollo de técnicas y procedimientos tradicionales, por ello es necesario pensar en la aplicación de herramientas alternativas que reúnan los requisitos exigidos.

Los auditores se apoyan en la aplicación de técnicas específicas para la determinación de indicadores, tendencias, entrevistas y análisis documental para obtener evidencia de la ocurrencia del fraude. La evaluación de los hechos y documentos proporcionados, sirve para brindar un testimonio bien fundamentado en los juzgados, así como para apoyar a los profesionales que deben llevar a cabo los litigios.

El auditor forense, investiga, analiza, evalúa, interpreta y testifica ante jueces, jurados y abogados, entre otros, si es necesario. Sobre la base de los informes emitidos, se determina la culpabilidad o inocencia de los imputados y en consecuencia algunos van a prisión, los negocios son reestructurados y las funciones de otros profesionales terminan.

De acuerdo a la información obtenida del Instituto de Auditores Internos y de la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude, los delitos de “cuello blanco”, especialmente aquellos relativos a la parte financiera, tienen un costo de más de cuatrocientos mil millones anuales de dólares, lo que representa un riesgo de crecimiento y desarrollo para la empresa. “Se cree que el caso Enron Corporation es uno de los casos más grandes desarrollados en el sector privado. Según los avances de la investigación, en el primer reporte presentado a la corte de New York, se descubrió que la deuda real presentada en el balance de Enron a fecha 30 de Septiembre de 2001, no era de \$12,978 billones de dólares, sino de \$38,094 billones, por lo tanto \$25,116 billones se encontraban fuera del balance, o no estaban presentados como deuda.”<sup>5</sup>

Otro caso muy reconocido a nivel internacional es el de Xerox, del cuál recientemente se han publicado informes financieros y documentación engañosa, donde se hace uso de presunciones indebidas y de otras técnicas para inflar los ingresos que se obtienen por el arrendamiento de sus fotocopiadoras y otros equipos de oficina. Además se reservó incorrectamente unos cien millones de dólares por una adquisición en Inglaterra; en el año de 1997 con el propósito de inflar las ganancias futuras. Cabe destacar que la firma que auditó a la compañía para esa fecha le dio el visto bueno a los informes financieros del cuarto trimestre del año 2000.

---

<sup>5</sup> II Seminario regional interamericano de contabilidad, “*Exigencias de la profesión contable ante las exigencias de la sociedad*”, Nicaragua, 2003.

Ante tales acusaciones Xerox presentó las conclusiones de una investigación realizada en México por abogados y auditores forenses; la cual reveló numerosas irregularidades contables cometidas en ese país, incluida la omisión de pasar a pérdidas una acumulación de deudas incobrables. En este caso se encontraban involucrados altos ejecutivos, el presidente de la compañía reconoció una pérdida de ciento veinte millones de dólares para el año 2000, creando uno de los mayores escándalos financieros de los últimos años.

**c) El perfil del contador público en la auditoría forense**

Una vez expuestos los sectores donde se puede desarrollar este tipo de trabajo, es necesario aclarar el perfil del contador público.

**1. Apoyo procesal**

Va desde la asesoría, la consultoría, la recaudación de pruebas o como testigo experto. Generalmente el título de contador acredita a su tenedor como un experto en asuntos relacionados en la contabilidad. Sin embargo en la mayor parte de los casos ventilados en un tribunal de justicia, el testimonio del mismo se restringirá a aquella parte del trabajo de contabilidad que hubiere sido realizada por él, o bajo su directa supervisión y en su presencia. En ningún otro sector de la experiencia profesional; llega a ser tan significativa la independencia del contador como cuando es llamado para declarar sobre el trabajo realizado. Cualquier indicio de parcialidad que deje adivinar su testimonio, desacreditará sus declaraciones y puede desvirtuar el trabajo realizado.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> [www.redcontable.com](http://www.redcontable.com), Op. Cit.

## **2. Contaduría investigativa**

No solo en procesos en curso, sino en la etapa previa, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso. Estas investigaciones se relacionan con fraude contable y corporativo ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.<sup>7</sup>

### **1.1.3 El papel del contador público como auditor forense**

El perfil del auditor forense se refiere a la actuación que éste desempeña en investigaciones de tipo legal y para ello deben conocerse los procedimientos que siguen en las averiguaciones criminales en materia penal, para el esclarecimiento de actos ilícitos tipificados comúnmente como: administración fraudulenta, lavado de dinero, falsedad material, entre otros, siendo la información el punto de partida para los aspectos que se indagan.

Los tiempos actuales representan un gran reto, debido a la abundante existencia de información documental disponible y aunque tradicionalmente las fuentes de investigación criminal se limitaban a entrevistas, órdenes de allanamiento, vigilancia y seguimiento, entre otros, la sofisticación moderna empleada por los criminales, obliga a los peritos a revolucionar las técnicas de recolección de evidencia a través de medios electrónicos.

“Clasificar la información y obtener aquella que será útil y correcta es una de las partes más importantes en las investigaciones, ya que ésta puede servir para ratificar o desvirtuar las investigaciones preliminares”<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> *Ibid*

<sup>8</sup> II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad –Nicaragua “Fortalecimiento de la profesión contable ante las exigencias de la sociedad”

El uso de métodos indirectos en la indagación puede determinar la verdad, mediante pruebas relacionadas con la situación financiera del sujeto, por ejemplo, estados financieros que pueden negar la objetividad de una fuente legítima o confirmar la existencia de unos ingresos no declarados, asimismo con esta información se puede rastrear bienes obtenidos ilegalmente, lo más importante es saber como encontrar la información correcta para rastrear transacciones. La habilidad del auditor en temas contables y financieros, es de mucha ventaja en las investigaciones, ya que debe aplicar conceptos básicos que faciliten la comprensión lógica de los registros contables relacionados con las actividades y los negocios.

## **1.2 Aspectos generales de la auditoría forense**

### **1.2.1 Definiciones**

#### **Auditoría**

“La auditoría es un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos. La auditoría está encargada de la revisión de los estados financieros, de las políticas de dirección, y de procedimientos específicos que relacionados entre sí, forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objeto de la revisión, con el propósito de poder expresar una opinión profesional sobre todo ello.”<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> James A. Cashin, Paul D. Neuwirth y Jhon F. Levy . “*Enciclopedia Océano Centrum.*” Nueva York EE.UU, 1992. Grupo Editorial Océano.

### **El término forense**

Este término proviene desde 1959, y corresponde al latín *forensis*, que significa público, sin embargo, se puede remitir a su origen forum del latín que equivale a foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas, donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales escuchan y determinan las causas. Lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al Juez en asuntos legales que le competan y para ello aporta pruebas de carácter público para presentar en el foro, conocido actualmente como forense.

Tiene tres acepciones: 1) Perteneciente o adecuado para las cortes o juzgados, discusión o debates públicos; 2) Argumentativo retórico; 3) relacionado con la aplicación del conocimiento científico a problemas legales (medicina, ciencia, expertos) entre otros.

### **Cómo se define la auditoría forense**

Se define como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, que implica revisión de registros y transacciones, para determinar la adherencia a las normas y principios de contabilidad, y así recopilar evidencia para interponer una demanda o para asistir en asuntos legales a un tribunal de justicia. Es así como se abre un amplio espacio al campo de la investigación, que irá más allá de la simple comprobación de fraudes y delitos. Según Braulio Rodríguez Castro, “la auditoría forense consiste en establecer los objetivos específicos, determinando los pasos a seguir y definir el trabajo para controlar la conducta del compromiso dado a tiempo y la fijación de los costos, la información, personal disponible y la libertad concedida para llevar a cabo el trabajo”<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Rodríguez Castro, Braulio, “*Auditoría Forense, una herramienta frente a la corrupción*”. Universidad Javeriana de Colombia, Bogotá 2002.

### **Planeación de una auditoría**

Planear el trabajo de auditoría consiste, en decidir previamente cuáles son los procedimientos más convenientes que han de emplearse y la extensión que se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, los papeles de trabajo a emplear para registrar los resultados, y el personal a intervenir, así como la calidad profesional del mismo. “ Planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría”<sup>11</sup>

### **Evidencia de auditoría**

La evidencia de auditoría es el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes, que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros. “La evidencia incluye todas las influencias de la mente de un auditor que afecten su juicio acerca de la exactitud de proposiciones, remitidas a él para su revisión”<sup>12</sup>

### **Dictamen forense**

El dictamen forense o “dictamen pericial” llamado en algunos casos, es el resultado del trabajo realizado por el auditor. “Es el acto mediante el cual el perito, respondiendo a cada uno de los puntos propuestos por las partes o incluidos por el juez, da cuenta de las operaciones realizadas y expone su opinión fundada acerca de las conclusiones que a su juicio ha extraído.”<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Federación Internacional de Contadores, *Normas Internacionales de Auditoría*, sección 300, 6ª Edición, Año 2001

<sup>12</sup> James A. Cashin, Paul D. Neuwirth y Jhon F. Levy . *Enciclopedia Océano Centrum*. Edición 92

<sup>13</sup> Jorge L. Kielmanovich, *Teoría de la prueba y medios probatorios*, 2ª Edición

## **1.2.2 Objetivo, importancia y finalidad de la auditoría forense**

### **a) Objetivo de la auditoría forense**

En sus inicios surge en intentos por detectar y corregir el fraude en los estados financieros, posteriormente ha ampliado y diversificado su campo de acción, ya que actualmente el objetivo de la intervención forense es investigar casos de fraudes sospechados para probar o refutar las demandas interpuestas, e identificar a las personas involucradas y apoyar los resultados a través de la evidencia obtenida, con la finalidad de presentarla de una forma que sea aceptada en los tribunales de justicia.

Por ello es importante mantener la siguiente visión en el desarrollo del trabajo:

- Relaciones de trabajo con las agencias de investigación.
- Autorización y control de la auditoría.
- Información documental relevante que pueda servir de apoyo.
- Reglas para la admisibilidad y autenticación de la evidencia de los expedientes.
- Evaluación de la evidencia para determinar si el caso será sostenible.
- Asesoramiento jurídico cuando sea necesario.
- Divulgación de los hallazgos para que cumplan los requisitos legales.

### **b) Importancia de la auditoría forense**

Considerando la magnitud de los actos fraudulentos en las empresas privadas y que el número de afectados aumenta según la naturaleza del fraude, existe la necesidad de desarrollar una auditoría especializada en investigar y profundizar sobre las responsabilidades de los actores de un fraude. Es ahí, donde surgen posibilidades a la profesión contable para participar activamente en la realización de una auditoría especial en investigar a las personas involucradas en actos ilícitos para que sean castigados.

En el medio, se ha observado que abogados, jueces y tribunales, en su mayoría no tienen conocimientos especializados en aspectos contables y de orden tributario. En algunos casos, han llevado al fracaso algunas investigaciones con la consecuente impunidad en materia de delitos principalmente de tipo patrimonial, contra el sector público y privado. Estos, por su naturaleza misma, constituyen una abundancia de números, partidas y asientos, cuya significación técnica escapa al criterio de las personas involucradas en la dilucidación del proceso debido a la inexperiencia en su interpretación, careciendo de bases técnicas para emitir resoluciones al respecto. De ahí surge la necesidad de pensar en investigadores con conocimientos técnicos y científicos sobre materia contable, legal, fiscal, entre otros.

### **c) Finalidad de la auditoría forense**

La finalidad es auxiliar al juez en la valoración de algún elemento de prueba, razón por la cuál al igual que los indicios, éstos no constituyen un verdadero medio de prueba, sino tan sólo uno de las muchas interrogantes de ese conjunto de operaciones intelectuales para los cuales es necesario dictaminar una sentencia<sup>14</sup>.

### **1.2.3 Características de la auditoría forense**

El trabajo del auditor forense se realiza en el contexto de una demanda legal con un componente financiero significativo, mientras las partes involucradas normalmente no tienen conocimiento en materias financieras, ellos necesitan comprender aspectos contables y financieros del caso que los ocupa, para ser capaces de apreciar las consideraciones involucradas. Algunas características de la auditoría forense que se deben considerar son:

---

<sup>14</sup> Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, *Código Procesal Penal*, Decreto No 904, Diario Oficial No 85, Tomo 335, 1,997

**a) Momento en que se inicia la auditoría forense**

Para que inicie es necesario que el hecho a auditar sea anterior, y lo principal que éste se haya detectado como ilícito y tipificado como delito, pues de esta forma procede a la recolección de pruebas para presentarse en los tribunales de justicia.

Cuando el fraude ha sido denunciado en el tribunal se determina la necesidad de contratar a contadores públicos, para que brinden su conclusión referente a la causa que se trate. El trabajo del mismo surge en el momento en que éste es juramentado por el Juez.

**b) Forma de comprobar**

La auditoría forense se encarga de recopilar evidencia fehaciente, que pueda constituir una prueba legal ante los tribunales de justicia, para ello debe cumplir con todos los formalismos de las respectivas leyes aplicables al proceso.

**c) Persona que lo solicita**

En el sector privado puede ser solicitada por el abogado de la parte acusadora o defensora y la Fiscalía General de la República, previa aprobación del Juez que lleve la causa.

**d) Contempla la existencia de dolo**

La actitud de este tipo de auditoría contempla la existencia de dolo en los actos detectados.

**e) Auditoría especial**

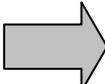
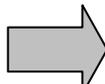
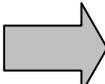
La auditoría forense se tipifica como una auditoría especial, porque tiene características particulares, dado que emplea en la mayoría de procedimientos como fundamento, una normativa legal.

**f) Poca difusión**

Considerando que en la realidad, los casos de fraudes interpuestos ante las instancias judiciales se han incrementado, aún existen muchos profesionales que desconocen sobre este tipo de trabajos, ya que en un inicio los actos fraudulentos demandados eran escasos.

### g) Obtención y validación de pruebas

Cuando se ejecutan los programas de auditoría forense, el profesional contable obtiene evidencia que le permite soportar su investigación; asimismo puede verificar la veracidad e integridad de las pruebas presentadas por una de las partes en un tribunal de justicia, a requerimientos de las instancias competentes. Las características ayudan a determinar si el compromiso en particular constituye un trabajo de auditoría forense, en el contexto de los servicios proporcionados se presentan los siguientes:<sup>15</sup>

<b>SERVICIO PROPORCIONADO</b>		<b>DISPUTA LEGAL.</b>
<b>Conocimiento Propio</b>		Conocimiento relacionado al dominio de la contabilidad, como información financiera, finanzas, aseguramiento y control. Especialista en los siguientes campos: <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Investigación financiera</li><li>▪ Cuantificación de pérdidas</li><li>▪ Ciertos aspectos de ley.</li></ul>
<b>Actividades</b>		El trabajo requiere por lo menos de una de las siguientes actividades: análisis, cuantificación de una pérdida, recolección de evidencia, una investigación, mediación o arbitraje, testimonio como un testigo especialista, entre otros.
<b>Comunicación</b>		Diferentes formas de comunicación se pueden requerir, que van desde un consejo oral, hasta un informe formal. Una conclusión se pide a menudo y consiste en comunicar los resultados de la investigación y del trabajo realizado por el Auditor forense y la opinión del investigador en los problemas examinados.

**Figura 1: Características que ayudan a determinar si el compromiso es un trabajo de auditoría forense**

#### 1.2.4 El rol de la auditoría forense

El rol forense es relativamente nuevo en la práctica profesional de la contaduría, hace referencia a la relación y aplicación de análisis de hechos financieros a problemas legales. El objetivo es servir como fuente de evidencia orientada a las cortes legales, ya sean penales, civiles o mercantiles.

<sup>15</sup> www.google.com - Rodríguez Castro, Braulio, “Auditoría Forense, una herramienta frente a la corrupción”. Universidad Javeriana de Colombia, Boletín Bogotá 2002.

El hecho de que se presente en los tribunales de justicia, conlleva a un nuevo entendimiento del papel que juega el auditor. Además, presenta una dimensión de lo público, entendido éste como la colectividad social en general, representada especialmente por la aplicación de la justicia.

Los profesionales no necesariamente se pueden restringir a la materialidad ni al muestreo, en el desarrollo de la auditoría a pesar de que éstos se basen en procesos judiciales determinados en la ley, en este sentido se requiere de creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común de negocios y confidencialidad. A partir de los esfuerzos de los auditores, por obtener conocimientos especializados, ellos deben cubrir cinco áreas principales que son: legal, organizacional, auditoría, investigación y administración de riesgos.

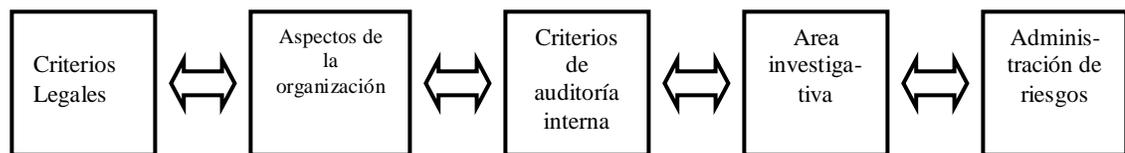


Figura 2: Conocimientos especializados que el auditor debe conocer al desarrollar este tipo de investigaciones.

#### a) Criterios legales

Algunos de ellos comprenden el fraude criminal y contractual; tales como: Robo, desfalco, representaciones equivocadas materiales e inmateriales; errores e irregularidades, declaraciones equivocadas y fraude cometido mediante conspiraciones.

#### b) Aspectos de la organización

Es importante que tengan conocimiento entre algunos de los siguientes aspectos: fraude cometido por la entidad contra ella misma; defraudaciones cometidas por alguien al interior de la empresa y aquellas cometidas por alguien de afuera; fraude cometido por el personal de la

entidad en coordinación con el personal de afuera; fraudes iniciados por empleados de alto nivel y aquellos de bajo nivel.

**c) Criterios de auditoría interna**

Debe conocer aspectos como: obligaciones del auditor interno para la detección del fraude, fraudes de declaraciones versus transacciones, utilidades, ingresos, activos, pérdidas, gastos y pasivos exagerados y subestimados, desvío de activos y conversión de activos; débitos falsificados y créditos falsificados, fraudes en recibos créditos y desembolsos falsificados, fabricación de cuentas por pagar y fraudes en cuentas por cobrar, ocultamiento, destrucción, y alteración de registros, registro prematuro de ventas versus registro retardado de gastos, auditoría del fraude y de contabilidad forense.

**d) Área investigativa**

Debe conocer aspectos como: controles y personal comprometedores, características sico-sociales de ladrones y desfalcadores, codicia y necesidad como motivación, detección, prevención de fraude; alegación de fraude y detección de discrepancias.

**e) Administración de riesgos**

En esta área se encuentran: prevención y transferencias de riesgos, industrias, compañías, ocupaciones, personalidades de alto riesgo.

**1.2.5 Aspectos que combina la auditoría forense**

La auditoría forense debe combinar las siguientes áreas:

- Investigación: Esta se realiza en función del tipo de caso, tales como el lavado de dinero, defraudación fiscal, falsificación de información, entre otros actos ilegales.
- Análisis de información: Incluye información financiera y no financiera, rastreo de la misma a través de computadoras, recuperación de datos, fotografías, entre otras.

- Técnica criminalística: Se refiere a la aplicación de procedimientos técnicos y legales para el estudio de las causas del delito en las investigaciones criminales.
- Recopilación de pruebas y evidencias legales: Investigación mediante una orden judicial para obtener pruebas que sean admisibles.
- Declaraciones, testimonios certificados y juramentados: Éstas forman parte del proceso establecido en los tribunales de justicia ya que pueden solicitar al auditor que rinda una declaración en función de las conclusiones emitidas en su informe.
- Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante los tribunales, cortes civiles o penales: El auditor debe documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos, con la finalidad de preparar en forma adecuada las pruebas para que sean presentadas ante un tribunal de justicia, debiendo reunir aspectos como integridad probatoria.

Además debe considerar los siguientes aspectos:

### **Investigación por orden judicial**

Todo proceso de investigación debe estar debidamente autorizado, ya sea por una corte, un juez competente, la Fiscalía, el departamento de investigación policial, agencias y corporaciones autorizadas por el gobierno para investigaciones civiles, penales, a través de firmas de auditoría debidamente acreditadas y certificadas para el desarrollo del trabajo.

### **Factores admisibles de pruebas**

Estas incluyen evidencias circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnicas periciales. Para que éstas puedan habilitarse como pruebas legales en una acusación deben tener por lo menos tres de los factores admisibles.

## **Pruebas legales de acusación**

Estas deben cumplir los siguientes requerimientos de ley:

- Orden del juez competente para investigar y recopilar evidencia.
- Deben ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación, con la supervisión de un oficial experto en el área que investiga.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- Divulgación de la información, indiscreción o comentarios con personas comprometidas.
- Manipulación y contaminación de las evidencias, borrar información por descuido.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- En algunos casos es recomendable que no deba obtenerse por un solo investigador.
- Documentar paso a paso los diferentes procedimientos, fechas, horas y lugares; nombres de los investigadores; relación de las evidencias y declaraciones juradas.
- No debe obtenerse evidencia por un solo investigador sin consultar de inmediato con su supervisor o jefe de investigadores, para evitar ser objeto de dudas en el procedimiento.

El auditor investigador debe tener presente que tiene total responsabilidad por lo indicado en el informe juramentado como testimonio legal, por lo tanto es necesario que cuente con todas las pruebas concernientes a los casos investigados. Las conclusiones de los dictámenes e informes deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y bajo los parámetros de la investigación legal.

### **1.2.6 Compromisos del auditor forense**

El compromiso de un investigador o auditor forense, dentro del contexto de una acción legal, se presenta cuando un experto proporciona los servicios basados en la aplicación de conocimiento

relacionado al dominio de la contabilidad en la investigación financiera, la cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley, entre otros<sup>16</sup>.

El auditor debe comprometerse a obedecer las normas propuestas antes de aceptar el trabajo, asegurándose que se encuentre libre de cualquier conflicto de interés que podría dañar su juicio u objetividad, ya que esta es crucial para el desarrollo del trabajo.

La responsabilidad del auditor forense en una disputa legal es llevada a cabo en un juzgado, y la conclusión que se suministre, puede tener un impacto determinante en el resultado, el auditor debe ser consciente de esta responsabilidad al aceptar un compromiso.

Las personas involucradas en la investigación son las siguientes:

- Individuos y organizaciones directamente relacionadas en la acción legal (como la parte que hace las alegaciones y que tiene las sospechas o los defensores)
- Abogados, mediador o el tribunal de justicia responsable por establecer el fraude. La parte que hace las alegaciones o tiene las sospechas, es la que demuestra que se cometió un hecho doloso y que se ha sufrido una pérdida.

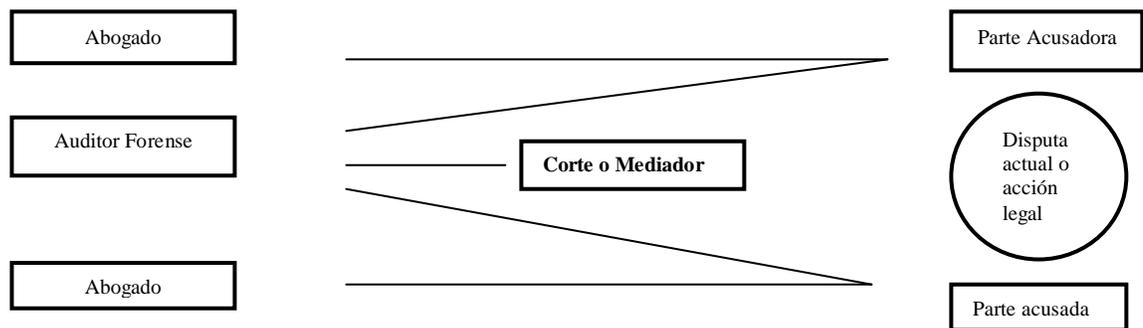
A continuación se presentan ejemplos de situaciones donde la parte demandante y demandada pueden oponerse:

- Una empresa contrata un auditor forense para dirigir una investigación financiera por diversas condiciones de fraude;
- Un asegurador y una parte asegurada desean determinar la cantidad apropiada de una compensación;
- Una empresa demanda a un Contador Público por negligencia profesional.

---

<sup>16</sup> Ibid.

Generalmente se trabaja en un ambiente cargado y conflictivo. El auditor debe tener en cuenta estas circunstancias en particular y debe tratar a los afectados con el respeto y dignidad correspondiente. El siguiente diagrama muestra las relaciones que pueden existir entre un contador forense y las partes involucradas en los compromisos. (Una o más relaciones pueden existir en cualquier compromiso)



Fuente: Guía del Auditor Forense, papel de discusión CICA, Septiembre 2001.

**Figura 3: Diagrama de relaciones entre un contador forense y las partes involucradas.**

### 1.2.7 Guías y roles de la actuación profesional

Durante los procedimientos judiciales, la parte contraria disputará la conclusión del auditor, utilizando todos los medios disponibles, incluyendo la falsificación, clasificación en controversia y haciendo preguntas premeditadas, con la finalidad de generar dudas sobre la validez de los datos presentados, las posiciones adoptadas y los análisis realizados. La actuación del profesional contable en este campo de acción se presenta de la siguiente manera:

**Cuantificación de pérdida financiera.** Puede participar en disputas entre accionistas, incumplimiento de contratos, expropiaciones, irregularidades e infracciones, demandas de seguros, disputas patrimoniales, herencias, etc. Su actuación se muestra a continuación:

AUDITOR FORENSE	MEDIADOR O ARBITRO	ASESOR
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Posible recolección de evidencia.</li> <li>- Cuantificación de pérdida financiera</li> <li>- Informe especial para ser presentado en los tribunales de justicia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La decisión escrita en caso de un arbitraje.</li> <li>- Conciliación entre las partes de la mediación.</li> <li>- Posible informe de la mediación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Consejero de una de las partes.</li> <li>- Posible recolección de evidencia</li> <li>- Comunicación oral o escrita del consejero y conclusión.</li> </ul>

**Cuadro No 1 Rol del auditor forense en casos de cuantificación de pérdida financiera.**

**Investigación financiera.** El auditor actúa en casos de fraude, falsificación, lavado de dinero y otros actos ilegales. Su intervención se ilustra a continuación:

AUDITOR FORENSE	MEDIADOR O ARBITRO	ASESOR
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recolección de evidencia relacionada a la alegación.</li> <li>- El informe del especialista para ser presentado en la corte o ante un mediador.</li> </ul>	No Aplica	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recolección de evidencia relacionada a la alegación o sospecha de actividades ilegales o delictivas.</li> <li>- Comunicación oral o escrita del consejo y/o conclusión.</li> </ul>

**Cuadro No 2 Rol del auditor forense en casos de investigación financiera**

**Práctica profesional.** El rol del auditor se da principalmente por negligencia profesional relacionada con auditoría, contabilidad y ética profesional. El papel del auditor forense es el siguiente:

AUDITOR FORENSE	MEDIADOR O ARBITRO	ASESOR
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Posible recolección de evidencia.</li> <li>- Informe especial para ser presentado en los tribunales de justicia ante un juez.</li> </ul>	No Aplica	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Consejero de una de las partes.</li> <li>- Comunicación oral o escrita del consejero y conclusión.</li> </ul>

**Cuadro No 3 Rol del auditor forense en casos de práctica profesional**

### 1.2.8 Campo de acción de la auditoría forense

Básicamente se distinguen cinco áreas o campos de acción de la auditoría forense:

- **Investigaciones corporativas.** Las compañías reaccionan frente a los intereses que surgen a través de fuentes que pueden sugerir posibles actuaciones adversas dentro del ambiente corporativo. El profesional asiste en direccionar las acusaciones, clasificándolas desde varios puntos de vista; asimismo, el contador forense se puede reunir con las personas afectadas por acusaciones, investigaciones y se puede percibir como una parte independiente y objetiva.
- **Soporte en litigios.** Incluye aconsejar en investigaciones, valorar la integridad y cantidad relacionada con áreas tales como: pérdidas de utilidades, reclamos por construcciones, obligaciones derivadas de los productos, disputas de accionistas e incumplimiento de contratos.
- **Asuntos criminales.** Los contadores intentan resolver, valorar y reportar transacciones financieras relacionadas con crímenes de cuello de blanco, alegatos, y otros actos ilegales cometidos en contra de individuos y compañías en una variedad de situaciones.
- **Reclamos de seguros.** La preparación y valoración de reclamos de seguros, creen que tanto asegurados como aseguradores pueden requerir la asistencia de un auditor forense, para evaluar la integridad y cantidad de un reclamo. Las áreas más significativas se relacionan con el cálculo de pérdidas provenientes de interrupción de negocios.
- **Gobierno.** Los contadores pueden asistir al gobierno en el logro del cumplimiento regulatorio, asegurando que las compañías cumplan la legislación aplicable.

### **1.2.9 Riesgos del auditor forense**

Al momento de aceptar y llevar a cabo una auditoría forense, el profesional contable se enfrenta con los siguientes riesgos:

- La credibilidad ante un gremio en particular,
- Cuestionamiento de los resultados posteriores a la emisión de un juicio basado en las pruebas de auditoría,
- Pérdida de credibilidad como profesional ante la sociedad,
- La falta de imparcialidad y objetividad en el desarrollo del trabajo,
- Los resultados no satisfacen las expectativas de los jueces,
- Puede afectar la imagen del auditor ante cuestionamientos realizados por falta de ética en el ejercicio de su profesión,
- Sanciones específicas de la legislación salvadoreña.

### **1.2.10 Perfil del auditor forense**

Las habilidades no tradicionales del contador incluyen: Identificación de problemas financieros, conocimiento de técnicas investigativas, recopilación de evidencia, interpretación de información financiera, presentación de hallazgos, una mentalidad investigadora, habilidades de comunicación y persuasión, de mediación y negociación, analíticas y creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones, entre otras. La identificación del problema y la interpretación de la información, hacen que el contador utilice más las técnicas financieras, éstas conllevan a una acción de tipo detectivesca para recopilar evidencia de carácter legal.

De manera especial, debe resaltar la mentalidad investigativa como la habilidad básica, la cual va mas allá del enfoque de auditoría tradicional, se basa en las limitaciones del alcance como

resultado de la materialidad y/o importancia relativa, y el uso de muestreo para recolectar evidencia.



**Fig. 4** Conocimientos y habilidades del auditor forense.

### **1.2.11 Consideraciones a tomar en cuenta al realizar la auditoría forense**

Entre algunas consideraciones que guían al profesional contable, para desarrollar su trabajo se encuentran las siguientes:

1. Es más un conjunto mental que una metodología; debido a que las normas deben aplicarse conforme al juicio profesional del auditor.
2. Además de los errores y omisiones, los auditores deben considerar excepciones, rarezas, irregularidades contables, patrones de conducta.
3. Para ser auditor forense es necesario “pensar como un ladrón” .
4. Desde una perspectiva de auditoría, el fraude administrativo es la representación equivocada e intencional de hechos financieros de naturaleza material.
5. Los fraudes se cometen por razones principalmente económicas.
6. El fraude tiende a abarcar una teoría estructurada alrededor de motivos, oportunidades y beneficios.
7. Los fraudes contables se causan más a menudo por ausencia de controles que por pérdida de controles.

### 1.2.12 Los compromisos de auditoría forense

<b>AUDITORIA FORENSE</b>
<b>Objetivo del compromiso</b>
El propósito de un compromiso de auditoría forense es proporcionar consejo o expresar una conclusión en los resultados de una investigación financiera, la cuantificación de una pérdida financiera, disputa o práctica profesional.
<b>Relación de responsabilidad</b>
La relación de responsabilidad es presentar un informe a la parte que lo ha contratado.
<b>Partes involucradas</b>
La conclusión del auditor no proporciona un nivel de seguridad, sino que comunica los resultados de su análisis, investigación o cuantificación.
<b>El criterio</b>
Para formar una conclusión válida, el contador forense debe confiar en su conocimiento en profundidad de los campos de especialización requeridos para el compromiso y se refiere a las normas pertinentes, reglas y legislación
<b>Período de tiempo</b>
El trabajo del contador forense no se limita a un período de tiempo determinado, puede repasar las transacciones financieras de una entidad o actividades durante los últimos años, lo que puede mantener las investigaciones sobre transacciones y actividades de períodos futuros.
<b>Evidencia</b>
Al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia, el auditor considera si ésta obedece a la ley para que sea admisible y que sea suficientemente persuasivo para apoyar la conclusión.

**Cuadro No 4. Compromisos de la auditoría forense.**

## 1.3 Auditoría forense en la investigación de fraudes

### 1.3.1 Clasificación del fraude

Según las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, el fraude se define de la siguiente manera:

- Declaración de información financiera fraudulenta: Errores intencionales u omisiones de cantidades y revelaciones de los estados financieros, a fin de mentir a los usuarios.

- Fraudes que surgen de malversación de activos o desfalcos<sup>17</sup>.

La regla 102 del Código de Conducta Profesional del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) establece que “Un miembro de éste no debe tergiversar adrede los hechos. Un Contador Público Autorizado que haya sido encontrado incumpliendo esta disposición, que establece la regla, podría ser demandado por fraude o por otra parte perjudicada”<sup>18</sup>.

Los tipos de fraude pueden ser:

- **Fraude administrativo:** “Es definido como la representación equivocada e intencional de cantidades o revelaciones en los estados financieros, con el propósito de mentir a los usuarios. Es un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados o terceras partes”<sup>19</sup>. Las revelaciones financieras engañosas, son las que dieron origen al análisis del fraude en los estados financieros y en la búsqueda de diversos mecanismos para combatirlo, ya sea mediante la auditoría financiera, el control interno y los códigos de ética. Se clasifica en dos grandes grupos: revelaciones financieras engañosas y malversación de activos.

La malversación de activos consiste en el conjunto de prácticas que no se encuentran en concordancia con la ética y que son realizadas al interior de las organizaciones. El problema central se encuentra en la obtención de las habilidades para cometerlo y principalmente para detectarlo.

---

<sup>17</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA, *Declaraciones sobre normas de auditoría*, 1ª Edición, Año 1997.

<sup>18</sup> Whittington, O. Ray y Kurt Pany 1999. *Auditoría. Un enfoque integral*. 12a edición. McGRaw Hill, P.76

<sup>19</sup> Rodrigo Estupinián Gaitán, *Control interno y fraudes*, Primera edición, Bogotá 2002.

- **Fraude financiero:** Entre algunas formas de fraude financiero que comúnmente se cometen en las compañías se tienen: Evasión de impuestos, soborno, abuso de confianza, lavado de dinero, manipulación, falsificación, alteración o destrucción de documentos; supresión u omisión de los efectos de transacciones en los asientos contables o documentos; mala aplicación de las políticas contables; paíces y otros procedimientos de registros.

La auditoría forense se relaciona con la “auditoría del fraude”, la cual depende bastante de la auditoría de estados financieros tradicional. Como señala Sinaso and Pacini “la prevención de errores materiales debido al fraude es esencial para la operación sólida y eficiente de los mercados de capitales. Una disminución en la confiabilidad de la información contable (o en la calidad de la auditoría) tiene implicaciones serias para el uso de los datos contables por parte de los mercados de capitales. La Securities and Exchange Comisión (SEC) ha enfatizado que ‘los inversionistas no pueden confiar en la exactitud y completitud de los estados del emisor, sería menos probable que ellos inviertan, reduciendo por consiguiente la liquidez de los mercados de valores’. Por lo tanto la ocurrencia de litigios a causa de fallas en prevenir y detectar ilícitos afecta no solamente a las firmas auditoras, sino potencialmente también a toda la economía”<sup>20</sup>

### 1.3.2 Indicadores de fraudes

El investigador comúnmente no dispone del tiempo ni recursos para identificar un fraude y llevar a cabo una investigación, debe buscar los indicadores del acto ilícito que conduzcan hacia la

---

<sup>20</sup> Sinason D., and C. Pacini (2000) “*And Empirical Analysis of the Role or Fraud in client firm Market Reaction to Auditor Lawsuits*”. Journal of Forensic Accounting. 154-5586 Vol. I pp.217

indagación sobre el esquema fraudulento, obteniendo la evidencia adecuada. Algunos indicios de fraude son los siguientes:

1. Mantener dos o más juegos de libros y registros, o la destrucción de los mismos.
2. Ocultamiento o compra de activos subvaluados o sobrevaluados.
3. Grandes o frecuentes transacciones en divisas.
4. Pagos a compañías o personas ficticias.
5. Asentamientos y documentos falsos o alterados.
6. Grandes préstamos de la compañía a empleados u otras personas.
7. Uso frecuente de cheques de caja, o cheques en blanco.
8. Gastos personales de socios pagados con fondos de la compañía.
9. Excesivos descuentos en facturas, doble pago de las mismas o uso de fotocopias en lugar de originales.
10. Endosos de segundas y terceras personas en cheques de la compañía.
11. Declaración de impuestos por cantidades menores a las reales.
12. Depósitos bancarios de fuentes inexplicables que exceden en forma substancial y ocultamiento de cuentas bancarias y otras propiedades.
13. Reclamación de deducciones ficticias o inadecuadas.
14. Distribución de utilidades a socios ficticios.

## **1.4 Aspectos técnicos en el proceso de auditoría forense**

### **1.4.1 La importancia de la planeación**

Para la realización de todas las actividades de un auditor, es necesario desarrollar una estrategia general, de tal manera que se obtenga el conocimiento suficiente sobre la naturaleza, alcance y oportunidad de la auditoría. Por tanto, si existe una adecuada planeación, incrementa la

posibilidad de tener un panorama general de lo que se quiere alcanzar y de esa forma determinar las áreas más importantes para que el trabajo sea completado en forma clara. El desarrollo de una auditoría forense está en función del tamaño, complejidad y experiencia del auditor.

Para el desarrollo de una adecuada planeación se debe considerar una actitud de escepticismo profesional, a pesar de que la responsabilidad por la prevención y detección de fraudes descansa en la administración por medio de la implementación y continua operación de sistemas de contabilidad y control interno. Es recomendable que los auditores lleven a cabo algunos procedimientos de tipo forense en cada auditoría financiera que se realiza, para mejorar las posibilidades de detectar situaciones de fraude significativos. La responsabilidad básica del auditor es obtener certeza razonable, pero no absoluta respecto de que los estados financieros no están sustancialmente alterados. La opinión del profesional, se basa en el concepto de seguridad razonable.

#### **1.4.1.1 Conocimiento del caso**

El conocimiento del caso, ayuda en la identificación de eventos, transacciones, y prácticas que pueden tener un efecto importante en la investigación. El discernimiento de casos a auditar debe ser previo a la aceptación del trabajo, el cual puede obtenerse a través de los medios de comunicación, principalmente del tipo de fraude, personas involucradas, características de la causa, entre otras. Antes de iniciar una investigación forense, el contador encargado y los asistentes asignados para desarrollar el trabajo, deben entender claramente su objetivo y los procedimientos que se adopten deben dirigirse hacia ello.

El investigador debe adquirir el conocimiento apropiado de la materia y del ambiente específico del compromiso aceptado, incluyendo las actividades de los implicados, y la naturaleza de la

acción legal, lo cual es esencial, hace que las acusaciones correctas lleven a cabo los análisis adecuados y formen una conclusión válida. A partir de ello el auditor puede tener un impacto significativo en los involucrados, es indispensable que los resultados se basen en el conocimiento del mismo, en el área que se relaciona con el trabajo que está desarrollando.

No obstante, debido al tiempo requerido para el desarrollo de la investigación, en algunos casos el contador no discute elementos de la planeación con el afectado, sino con el juez o quien le proporcione las instrucciones del trabajo. Posteriormente a la aceptación del mismo, se obtendrá información adicional y detallada, de tal manera que se evalúe la factibilidad del caso. Obtener el conocimiento necesario, es un proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de información y de relacionar dicha comprensión con la evidencia de auditoría en todas sus etapas.

Según la NIA 310 párrafo 8, las fuentes que facilitan el conocimiento del trabajo de investigación que debe desarrollar el auditor, se encuentran las siguientes:

- Experiencia previa con un tipo de fraude en particular.
- Discusión con otros auditores y asesores legales que hayan desarrollado casos similares.
- Discusión con personas enteradas fuera de la entidad (clientes, proveedores, competidores).
- Publicaciones relacionadas con la industria (estadísticas de gobierno, revistas de fraudes, encuestas, noticias de tipo financieros, etc.).
- Legislación y Reglamentos que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a los locales de la entidad y otras instalaciones relacionadas.
- Documentos producidos por la persona sujeta de investigación.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Federación Internacional de Contadores, *Normas Internacionales de Auditoría*, sección 300, 6ª Edición, Año 2001, Pág. 187.

Otras formas de adquirir una comprensión de la materia y del ambiente específico, se exponen a continuación:

- Las discusiones con el cliente y el abogado.
- Revisión de premisas.
- Examen de la documentación pertinente.
- Entrevistas con especialistas.
- Demandas de documentos para obtener la información esencial de la parte contraria.
- Planear el compromiso adecuadamente y dirigir a las personas que realizaran el trabajo.

El suficiente y oportuno conocimiento del caso, contribuye a que el auditor aplique su juicio profesional, para evaluar riesgos e identificar situaciones conflictivas, planear y desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente, valorar la evidencia y proporcionar un mejor servicio.

#### **1.4.1.2 El riesgo de auditoría**

El riesgo de auditoría existe cuando el auditor da una opinión inapropiada, cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. Es por ello que antes de empezar el trabajo, el auditor está obligado a avisar a su cliente (el juez) si tiene algún impedimento legal o ético que le incapacite para dar la clase de informe que se le solicita.

El criterio del auditor en relación con la extensión e intensidad de las pruebas se encuentra asociado al riesgo de que queden sin detectar errores y desviaciones de importancia, en la contabilidad de la empresa y no los detecte el auditor en sus pruebas. El riesgo tiende a minimizarse cuando aumenta la efectividad de los procedimientos de auditoría aplicados.

### **Componentes del riesgo de auditoría**

**Riesgo inherente:** Es la susceptibilidad de que el saldo de una cuenta o clase de transacciones tenga una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agregan en otras cuentas o clases de cuentas, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.<sup>22</sup>

**Riesgo de control:** Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases de transacciones, no sea detectado con oportunidad por los sistemas contables y de control interno.<sup>23</sup>

**Riesgo de detección:** Se presenta cuando los procedimientos sustantivos de un auditor, no detectan una representación errónea existente en el saldo de una cuenta o clase de transacciones que podrían ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases de cuentas<sup>24</sup>

### **Limitaciones al uso de la contabilidad como medio de prueba**

La contabilidad y la información se fundamentan en los bienes y derechos que posean valor económico y que por lo tanto sean susceptibles de ser valuados en términos monetarios. La prueba documental es indispensable para la valorización probatoria, pero en el proceso investigativo se pueden recaudar documentos que aparentemente cumplen con las exigencias requeridas en la ley. Un documento puede ser auténtico, genéricamente hablando, pero apócrifo en cuanto a la verdad material que él contiene.

---

<sup>22</sup> Federación Internacional de Contadores, Op. Cit. Sección 400, Pág. 201.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Ibid.

### **1.4.1.3 Importancia relativa**

En el caso de la auditoría forense debe emitirse un informe basado en aspectos importantes, el cual es un asunto de juicio profesional, en el que se debe considerar el monto de las cifras, la naturaleza (calidad) de los eventos investigados. Adicionalmente se debe tomar en cuenta aquellos valores irregulares cuyo monto es relativamente pequeño, pero que de forma acumulada podrían tener un efecto importante en las conclusiones finales del informe.

Hay limitaciones prácticas, en algunas investigaciones de fraude o abuso de confianza no es posible determinar, en forma concluyente, el monto exacto del ilícito a pesar de lo completa que haya sido la investigación. Asimismo es difícil afirmar que no ha habido fraude o desfalco.

Los factores de riesgo que inciden en la conclusión de la investigación pueden ser:

- Los registros y documentos disponibles pueden ser insuficientes (por haber sido destruidos o no haber existido) lo que impiden la determinación definitiva de la cuantía del fraude o desfalco.
- La variedad de posibles métodos de fraude o desfalco, particularmente donde hay falsificación, colusión o conspiración, hace excesivamente difícil, la determinación de la pérdida total.
- La relación costo / beneficio de la investigación es muy relativa porque muchas veces es limitado su alcance y no se puede pronosticar ni asegurar.

La importancia relativa puede ser influida por requerimientos legales sobre el asunto en consideración. La Norma Internacional de Auditoría 320, párrafo 8 señala que “la importancia relativa debería ser razonada por el auditor cuando determina la naturaleza, alcance y

oportunidad de los procedimientos y evalúa el efecto de las representaciones erróneas”<sup>25</sup>. La evaluación del investigador con respecto a la importancia relativa y el riesgo de auditoría puede ser diferente en el momento de planear inicialmente el trabajo, que al momento de evaluar los resultados de procedimientos aplicados; esto sería causa de un cambio de circunstancias en el conocimiento del auditor, como resultado de su trabajo.

#### **1.4.1.4 La oportunidad y alcance de las pruebas**

La NIA 400 establece que la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno varía según el tamaño y complejidad de la entidad, las consideraciones de importancia relativa, el tipo de controles aplicados, la naturaleza de la documentación, la evaluación de riesgos, entre otros. Así mismo la NIA 500 señala que la oportunidad en parte depende de los períodos de tiempo en los que la evidencia de auditoría buscada este disponible.

El SAS 31 señala que los procedimientos de control contable que dejan un rastro auditable de evidencia documental, deberían aplicarse a transacciones ejecutadas durante todo el período que se está auditando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, en el sentido de que las partidas que vayan a ser examinadas sean seleccionadas del conjunto completo de datos. Las pruebas de cumplimiento deben utilizarse sobre bases subjetivas o estadísticas. El muestreo estadístico debe ser un medio práctico para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor, y para determinar la magnitud de las pruebas, así como evaluar sus resultados; no obstante existen casos en que por la complejidad del mismo no le es aplicable esta técnica.

---

<sup>25</sup> Federación Internacional de Contadores, Op. Cit. Sección 320 Pág. 195

### 1.4.2 Ejecución

Si en la fase de ejecución de auditoría, el fraude, los errores y negligencias no son detectados, la responsabilidad del auditor en algunas ocasiones se vuelve subjetiva, ya que es necesario considerar las condiciones y facetas de los hechos delictivos para determinar el grado de responsabilidad del contador.

En décadas pasadas, la idea de que una auditoría independiente tenía como uno de sus principales objetivos el descubrimiento y prevención de fraudes e irregularidades, era de aceptación bastante generalizada. Hoy en día, esta manera de pensar ha variado, ya que el auditor independiente procura reducir esta posibilidad por medio de un acuerdo con sus clientes, mediante cartas de salvaguarda; ya que existen casos de fraudes que son bastantes difíciles de ser descubiertos debido a la carencia y admisibilidad de evidencia, lo que implica no poder darle cumplimiento a las normas de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, ninguna administración con criterio razonable podría responsabilizar al auditor de la no detección del fraude.

La Declaración sobre Normas de Auditoría 1, sección 150, párrafo 2; establece que se “obtendrá material de pruebas suficiente y adecuado por medio de la inspección, investigación, indagación y confirmación para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación con los estados financieros a examinar”<sup>26</sup>. El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basará su informe.

---

<sup>26</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA, *Declaraciones sobre normas de auditoría*, 1ª Edición, Año 1997, Pág. 5

#### **1.4.2.1 Definición de evidencia de auditoría**

La evidencia de auditoría es el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros, con el objeto de proveer una base racional para la formulación de juicios.

Es importante diferenciar entre la evidencia de auditoría y la legal. En el caso de que ciertos resultados den inicio a procesos de responsabilidad penal, la que se presente estará sujeta a las disposiciones referentes al material probatorio para determinar responsabilidades.

La evidencia se obtiene por medio de la inspección u observación directa de:

- Las actividades ejecutadas por las personas.
- Los documentos y registros.
- Hechos relacionados con el objeto del examen.

Además debe documentarse en papeles de trabajo que resuman los asuntos revisados u observados, que muestren la naturaleza y alcance de la auditoría, puede ser recopilada a través de fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar este tipo de evidencia es una forma eficaz de explicar o describir una situación, ya sea en un informe o en una presentación verbal.

#### **1.4.2.2 Tipos de evidencia**

##### **a) Testimonial**

Es la información obtenida de otros, a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o a través de entrevistas. Cabe señalar que este tipo de evidencia no se contempla en la legislación salvadoreña en la realización de una auditoría forense.

## **b) Documental**

La evidencia documental es la más utilizada para soportar los resultados de una auditoría forense, ya que se pueden obtener de diferentes fuentes:

**Externos:** Aquellos originados fuera de la entidad (facturas de compras, correspondencia, etc.)

**Internos:** Los que se originan dentro de la entidad (registros contables, correspondencia, contratos, informes, etc.)

El auditor debe evaluar constantemente la confiabilidad de las formas de evidencia documental utilizada para soportar sus conclusiones. Para las autoridades judiciales, la prueba documental es más idónea y fundamental, ya que en estas puede basar sus resoluciones. Algunas formas de evidencia documental son: los oficios, certificaciones, las nóminas, documentos de controles de inventarios, comprobantes de cobros y pagos, contratos, y en general todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo.

## **c) Analítica**

Al verificar la información sujeta de investigación puede originarse la evidencia analítica a través de los resultados de cálculos, comparaciones con normas prescritas, rendimientos, decisiones legales, análisis de la información dividida en sus componentes y el juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia, entre otros.

Asimismo existe una clasificación específica para la evidencia legal:

- **Directa.** Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción.

- **Circunstancial.** Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

### 1.4.2.3 Características de la evidencia

La norma general manifiesta que la evidencia de auditoría para soportar las observaciones encontradas debe ser suficiente y competente.

#### a) Competencia.

“La evidencia pertinente o competente es aquella que está relacionada con el hallazgo específico y para convertirla en válida y relevante, se refiere a la calidad que pueda tener la información que soporte las conclusiones del auditor. Los papeles de trabajo e información relacionada acumulada al desarrollar una observación deben tener una relación directa con el hallazgo y las recomendaciones emitidas por el auditor”<sup>27</sup>.

#### b) Suficiencia.

“Se refiere al volumen de la evidencia; y es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada conllevará a una persona prudente, que no es auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegar a la misma conclusión del profesional contable”<sup>28</sup>.

Algunos parámetros para evaluar la suficiencia y competencia de la evidencia se detallan a continuación:

---

<sup>27</sup> Federación Internacional de Contadores, *Normas Internacionales de Auditoría*, sección 500-599, 6ª Edición, Año 2001, pág. 229-319.

<sup>28</sup> Ibid.

- **Información de los funcionarios de la entidad.** Los comentarios obtenidos de los funcionarios del nivel directivo deben considerarse normalmente de mayor aceptación.
- **Utilización de asistencia técnica.** Cuando haya que evaluar asuntos altamente técnicos, el auditor debe evaluar la utilización de sus asistentes que tengan cierta experiencia técnica especializada en auditoría forense.
- **Utilización de papeles de trabajo.** Los papeles de trabajo deben explicar la forma en que se seleccionan las operaciones incluidas en la muestra (sí aplica) y cualquier conclusión obtenida en el examen. Los procedimientos en relación con cualquier hallazgo específico deben ser lo suficientemente extensivo como para respaldar cualquier conclusión.
- **Aplicación de disposiciones reglamentarias.** Si el auditor basa sus conclusiones en reglamentos, normas de la entidad o normas de organismos centrales, debe verificar si la disposición específica en el cual se está confiando era aplicable en el período que se está auditando, así como de la vigencia de las mismas.

#### **1.4.2.4 Confiabilidad de la evidencia**

El auditor para obtener seguridad y confiabilidad de la evidencia, debe evaluar lo siguiente:

- Conocimientos adquirido a través de la observación,
- La evidencia obtenida de fuentes ajenas e independientes a la entidad auditada,
- La evidencia producida bajo condiciones satisfactorias de control interno,
- Los originales de documentos son más confiables que las copias de los mismos,
- Los indicios de riesgos más elevados de lo normal exigen al auditor obtener la calidad de evidencia requerida en circunstancias normales de auditoría tradicionales,
- La evidencia corporativa permite llegar a conclusiones, a través de un proceso válido, pero que en sí misma no es concluyente, sirve sólo para fortalecer o apoyar la obtenida,

- Una cantidad pequeña de evidencia con una calidad excelente, puede ser más confiable que una gran cantidad con menor calidad.

#### **1.4.2.5 Valoración de la evidencia**

Si la evidencia no es suficiente y apropiada para respaldar las conclusiones, es posible realizar procedimientos adicionales; asimismo se debe confiar en aquellas que son de naturaleza persuasiva y no concluyente; cuando ésta es obtenida a través de la aplicación de distintas fuentes o técnicas que conllevan a resultados similares, proporcionan mayor grado de confiabilidad.

En la validación del hallazgo, se estiman todas las pruebas realizadas por el auditor, la evidencia que lo sustenta y las opiniones de la entidad auditada, posteriormente se informará a la autoridad competente por medio del informe.

Se debe evaluar la suficiencia y validez de la evidencia, a través de fuentes de información, a fin de llegar a una conclusión sobre si existen o no debilidades significativas en la adquisición económica de los recursos, en su eficiente manejo, en el cumplimiento de objetivos, logro de metas, para detectar errores e irregularidades en la preparación y presentación de la información.

#### **1.4.2.6 Procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría determinarán el tipo de evidencia. Algunos de ellos son:

- Procedimientos de control: Son realizados sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

- Procedimientos sustantivos: realizadas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y estos son de cuatro tipos: de detalle, de transacciones, de balances y analíticas.
- Procedimientos de cumplimiento: Los cuales comparan lo que se debe hacer y lo que se ha hecho, según la normativa legal.

Las técnicas aplicables para la recolección de evidencia son: la inspección, observación, investigación, confirmación, de cómputo y las analíticas.

### **Uso de procedimientos preliminares**

Es importante identificar y comprender las causas de una deficiencia, por ello es necesario revisarla apropiadamente en forma imparcial antes de dar inicio a otros procesos de carácter legal. Debe averiguarse el origen del conflicto, porque sigue existiendo y si se han establecido procedimientos internos para evitar dicho resultado o si aquellos establecidos han sido ineficaces o mal implementados. Al comprender la causa de la deficiencia se pueden identificar otros problemas que requerirán complementar su exámen.

En la indagación preliminar, se deben obtener pruebas documentales, procedentes, pertinentes y conducentes al esclarecimiento de los hechos cuya irregularidad tiene incidencia penal. Por la importancia en el desarrollo del proceso de responsabilidad legal, los auditores que realicen esta tarea, deberán recaudar entre otros documentos:

- Estados financieros y libros contables, copias de informes de auditoría anteriores o relacionados con pérdida de bienes,
- Cuentas, facturas, contratos, pólizas, cheques y otros títulos valores,
- Declaraciones de bienes y rentas de los presuntos responsables,

- Copias de contratos de hechos presuntamente irregulares y sus actas precontractuales, contractuales y postcontractuales, documentos e información sobre obras adicionales,
- Actas de juntas directivas del órgano rector de la entidad,
- Actas de aprobación de créditos, estado actual, y las garantías de los mismos,
- Documentos de control de inventario, comprobantes de egreso e ingreso de bienes,
- Documentos de registro mercantil, entre otros.

#### **1.4.2.7 Prueba**

La prueba, ha sido definida como “todo lo que sirve para dar certeza acerca de la verdad de una proposición”. La carga probatoria es una facultad discrecional de ofrecer y solicitar pruebas, de intervenir en su práctica y de la demostración de los hechos, cosas y actos en el proceso, realizada mediante la práctica de pruebas, en materia de responsabilidad legal y le corresponde al Estado el control correspondiente.

#### **Principios rectores de la prueba**

- **Necesidad.** Toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas legalmente decretadas, oportunas y regularmente afines al expediente.
- **Oportunidad.** Hace referencia al término establecido por la ley, para solicitarlas y/o aportarlas de oficio o a solicitud.
- **Comunidad.** La prueba no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso, lo que significa que una vez aportada los intervinientes pueden hacer uso de ella.
- **Igualdad de oportunidades.** Los sujetos procesales cuentan con igualdad de condiciones para solicitar y controvertir las pruebas dentro de los términos previstos.

- **Oficiosidad.** Es la facultad de la administración para decretar la práctica de las pruebas que considere necesarias, conducentes y pertinentes, para confirmar o desvirtuar los hechos investigados. Algunos autores señalan que la información contable, para que sea confiable debe estar amparada por un documento original, como requisito indispensable para especificar, recoger y registrar los datos económicos de cada transacción.
- **Publicidad.** Significa que debe permitirse a los sujetos procesales conocer las pruebas, intervenir en su práctica, objetarlas, discutir las en alegaciones oportunas, para que sean conocidas por los intervinientes.
- **Contradicción de la prueba.** El presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la oportunidad procesal, de conocerla y discutirla.
- **Concentración de la prueba.** Pretende que las pruebas de la misma naturaleza, se practiquen de manera simultánea, buscando los menores costos, en virtud de principios de economía y celeridad.
- **Carga de la prueba.** Corresponde a la Fiscalía General de la República (Estado) la carga de la prueba para confirmar o desvirtuar el hecho objeto de la investigación.
- **Conducencia.** Se da cuando la prueba, siendo permitida por la ley, es perfectamente aplicable y adecuada al caso de controversia, aportando y enriqueciendo el proceso.
- **Pertinencia.** Cuando el hecho que se pretende demostrar con la prueba tenga una relación directa con el hecho investigado.

### 1.4.3 Informe de auditoría

El auditor debe analizar y evaluar la evidencia de auditoría obtenida como base para emitir una conclusión sobre la información que ha sido objeto de investigación, proceso y análisis. Al

evaluar la apropiada presentación de un informe de auditoría forense, deberá considerarse si el agregado de las representaciones erróneas es de importancia relativa.

Los papeles de trabajo deben identificar claramente el conflicto, para ello es necesario explicar el motivo y hacer el comentario correspondiente en el informe; si se contempla utilizar el documento como material probatorio en procesos penales, las copias deberán ser autenticadas por un notario. La naturaleza e importancia de un hallazgo determinará a menudo el tipo de evidencia deseable.

El informe del auditor debe ser el resultado de un estudio exhaustivo e imparcial de las condiciones a que se refiere. El texto y las cifras del informe sobre una investigación forense, deben reunir las siguientes características:

- Los hechos deben expresarse claramente y distinguirse de pronósticos o conjeturas.
- Todos los hechos sobre los que se basen las conclusiones deben ser mencionados.
- Si ciertos hechos parecen contradictorios, deben ser ampliamente discutidos. Un conjunto de hechos debe compararse con otro para llegar a una conclusión y especificarse cuidadosamente las razones que se tengan para ignorar las implicaciones de cualquier hecho.
- El informe debe excluir toda referencia a aquellas características de las cuentas que se presten a controversia, a menos que tengan relación con los resultados del informe.

Considerando el papel que juega el informe del auditor forense, no es válido abstenerse de emitir una conclusión, ya que en algunos casos existen limitaciones en el alcance de sus procedimientos.

Como menciona el Código de Ética, “una de las características del trabajo de los profesionales en contabilidad es la aceptación de su responsabilidad hacia el público. El interés público está definido como el bienestar colectivo de las personas e instituciones a las que sirve el profesional”<sup>29</sup>. Para el caso del contador público está constituido por jueces, abogados y fiscales, las partes involucradas (acusador y defensor) así como la población afectada.

Los elementos comunes que se identifican en los dictámenes de algunas auditorías practicadas por los profesionales, se presentan a continuación:

- **Título.** El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado para distinguirse de cualquier otro informe de auditoría.
- **Destinatario.** El destinatario del informe debe estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo y los reglamentos locales.
- **Entrada o párrafo introductorio.** Declaración de la responsabilidad de la entidad y de la responsabilidad del auditor.
- **Párrafo de alcance ( describiendo la naturaleza de la auditoría):** Una referencia a la normativa de auditoría empleada, una descripción del trabajo que el auditor desempeñó.
- **Párrafo de las conclusiones.** El informe del auditor debe revelar claramente la opinión del auditor respecto de si la información suministrada provee un punto de vista verdadero y razonable
- **Fecha del informe.** La fecha del informe debe ser el momento de la terminación de la auditoría.
- **Número de registro y firma del auditor.**

---

<sup>29</sup> Federación Internacional de Contadores Públicos. Op. Cit. Pág. 17

Generalmente se expresan las conclusiones a través de un informe escrito y en algunos casos los tribunales exigen al contador forense que comunique la conclusión oralmente, como parte de su testimonio. La conclusión manifiesta los resultados del trabajo e informa a los interesados la opinión del contador forense en los problemas examinados. Al expresar una conclusión, el informe del contador investigador forense deberá:

- Describir los hechos que se relacionan con el propósito del compromiso.
- Describir el mandato.
- Proporcionar información necesaria para entender la materia y ambiente específico del compromiso adquirido.
- Especificar la naturaleza y alcance del trabajo realizado y la evidencia recopilada
- Los hechos pertinentes y las acusaciones usadas.
- Descripción de los métodos aplicados.
- Explicación de los factores importantes considerados para formular la conclusión
- Comunicación de los resultados del trabajo por parte del contador y la opinión en los problemas sometidos.
- Informar el estado a la fecha del informe.
- Especificación de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de la conclusión.

La naturaleza, volumen y forma del informe pueden variar, dependiendo de la naturaleza del compromiso y el propósito objetivo e intencional del informe, es por ello que el informe debe prepararse escrupulosamente y dirigirse a los problemas de fondo, siendo claro y conciso en un lenguaje que se entienda por las partes involucradas, siendo los resultados explícitos pero no demasiado detallados.

#### **1.4.3.1 Respaldo a las conclusiones del informe**

Los clientes generalmente aprecian las opiniones precisas. Si el contador deduce una conclusión de un conjunto de hechos, debe decirlo, pero nunca expresar tal conclusión como si fuera un hecho. Cuando el auditor no puede averiguar los hechos por sí mismo, sino que acepta una declaración proporcionada por un tercero, debe señalar tal declaración en su informe y prolongar cualquier conclusión revelando su fuente de información.

Las conclusiones deben emitirse, ayuden o no a la causa del cliente. Las únicas conclusiones que pueden ser omitidas, son aquellas que no fueren pertinentes a los requerimientos del juez. Con frecuencia el informe debe contener una historia completa de los hechos registrados en las cuentas, y en que el contador puede no estar en situación de llegar a un resultado. En ocasiones pueden utilizar gráficas y cuadros, especialmente en los casos de valuación. Estos anexos se pueden emplearse para reflejar tendencias de una variable en particular, ya sea en producción o en ventas y otras circunstancias fuera del control de la administración de los negocios, así como de aquéllas que están bajo su control.

#### **1.4.3.2 Consideraciones de las Normas para Atestiguar aplicables al informe**

Las Normas Internacionales de Auditoría establecen que “un trabajo para atestiguar es aquel en el cual un contador público evalúa o mide un asunto principal, que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión, la cual proporciona al presunto usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto”. El trabajo para atestiguar que es realizado por un profesional contable, está dirigido a enriquecer la credibilidad de la información, al evaluar si se conforma respecto de todo lo importante con criterios adecuados, mejorando, la probabilidad de que la información cumpla con las necesidades de los usuarios.

Al respecto, el nivel de seguridad proporcionado por la conclusión del auditor, transmite el grado de confianza, que el usuario pueda depositar en la credibilidad del asunto principal. Se considerará como un trabajo para atestiguar, si muestra todos los elementos siguientes:

- a) Una relación entre tres partes que impliquen: un contador, una parte responsable y un presunto usuario.
- b) Un asunto principal.
- c) Criterios adecuados.
- d) Un proceso del trabajo.
- e) Una conclusión.

**a) Relación entre tres partes**

Las partes que constituyen la relación en un trabajo para atestiguar son, el asunto principal o tema de investigación; la parte responsable, que es la persona(s) representantes de una entidad y el presunto usuario que es la persona(s) para quien(es) el contador público prepara el informe para un uso o propósito específico. Algunos pueden imponer un requisito o pedir a la parte responsable que disponga llevarse a cabo un trabajo para atestiguar sobre un acto fraudulento.

**b) Asunto principal**

Puede especificarse en diferentes formas tales como datos, sistemas, procesos, comportamiento, entre otros.

**c) Criterios**

Son los estándares o puntos de referencia que se usan para evaluar o medir el asunto principal de un trabajo para atestiguar. La importancia de los criterios en las conclusiones del auditor,

consiste en establecer e informar al presunto usuario la base con la cual ha sido evaluado o medido el asunto investigado, para formar la conclusión.

**d) Proceso de trabajo**

Es la metodología sistemática que requiere como base un conocimiento especializado, así como capacidad y la aplicación de técnicas de la obtención, evaluación y medición de la evidencia que reporten una conclusión, sin importar la naturaleza del asunto principal del trabajo. El proceso implica que el Contador Público y quienes lo contratan estén de acuerdo en los términos establecidos. Un trabajo para atestiguar implica que el profesional planee y conduzca el trabajo para obtener evidencia comprobatoria y que a su vez aplique el juicio profesional para expresar una conclusión.

**e) Conclusión**

Se refiere a una aseveración por la parte responsable, con base en criterios adecuadamente identificados. Los tipos de conclusiones deben tener un nivel de seguridad sobre el asunto principal, el cual puede ser desde muy bajo hasta un nivel absoluto de seguridad. No obstante no es recomendable diseñar un trabajo que proporcione grados tan finos de seguridad o comunicar el nivel de seguridad absoluta, dado que existen factores que impiden alcanzarlo.

## **1.5 Aspectos legales aplicados en el proceso de auditoría forense**

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública faculta al profesional contable, según el artículo 17, literal j), a realizar “la compulsas de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios a petición del juez de la causa o de las partes en conflicto”<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Asamblea Legislativa de El Salvador, *Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría*, Decreto No. 828, Diario Oficial No. 42, Tomo 346, Año 2000.

La contabilidad como medio probatorio legal desempeña un papel de gran importancia contra el fraude, asimismo los servicios que proporciona un contador público a requerimiento de un juez, participando en calidad de perito contable, deben considerar los procedimientos legales que establece el Código Penal y Código Procesal Penal desde la aceptación del trabajo hasta el momento que rinde el informe ante un juez. Estos procedimientos se mencionan a continuación:

### **1.5.1 Procedimientos iniciales a considerar en una auditoría forense**

El requerimiento de un peritaje está a cargo de un juez, quien solicitará la participación del profesional contable, para descubrir o valorar elementos de prueba, requiriendo conocimientos y habilidades especiales en alguna ciencia, arte o técnica. (Art. 195 del Código Procesal Penal), quien en la facultad de nombrar a los Contadores Públicos, solicita al Consejo de la Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría el listado de profesionales autorizados, con el propósito de seleccionar en forma aleatoria a quien actuará en el caso.

La responsabilidad de un auditor forense inicia desde su aceptación y nombramiento de cargo, debiendo desempeñarlo fielmente y haciendo juramento o promesa sobre el cumplimiento del trabajo. Aunque la frase de juramento o promesa no se recoge expresamente en el Código Procesal Penal, el artículo 197 relacionado con el 121 infiere que debe ser el siguiente; ¿Jura o promete usted desempeñar fielmente el cargo de perito para el cual ha sido designado, y de no proponerse a otro fin más que el descubrir y declarar la verdad?<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Asamblea Legislativa de El Salvador, *Código Procesal Penal*, Decreto No.1030, Diario Oficial 105, Tomo No 335, Año 1997.

A partir del momento en que el contador público acepta realizar la auditoría forense debe considerar la pericia como un acto de investigación, la cual es acordada por el juez, a petición de parte o mediante una resolución, haciendo énfasis de los requerimientos que establece el artículo 247 del Código Procesal Penal:

- La designación y nombre del perito.
- Manifestación de las cuestiones o puntos de pericia.
- Los medios materiales indispensables, estando facultado el juez para disponer todas las medidas necesarias para el cumplimiento de los actos que ordena.

El juez orientará al auditor en el desarrollo del peritaje, fijará el plazo para su realización y pondrá a disposición las actuaciones y elementos necesarios para cumplir el compromiso, según lo establece el artículo 202 del Código Procesal Penal.

### **Honorarios**

Los peritos nombrados de oficio tendrán derecho a cobrar los honorarios que fije el juez quien tomará de base el promedio de las ofertas presentadas por los auditores, de acuerdo con lo que estipula en el artículo 209 del Código Procesal Penal.

### **Requisitos del contador público para participar en un proceso judicial.**

Es necesario que el auditor forense, antes de aceptar la participación del caso, se asegure de reunir los requisitos siguientes:

- Capacidad profesional y legal para ejercer su trabajo,
- Que esté autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría previo al cumplimiento de los requisitos del Art. 3 de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría,

- Guardar reserva de toda información que conozca con motivo de su actuación. Caso contrario puede ser sujeto de sustitución por el juez (Art. 208 del Código Procesal Penal),
- Desarrollar su trabajo con total independencia e imparcialidad.

El Código de Ética Profesional establece que el contador público no acepte responsabilidades sobre el desarrollo de un trabajo si su independencia se encuentra limitada de hecho y de apariencia; ni debe aceptar trabajos para los cuales no esté capacitado, o intervenga en asuntos que no están de acuerdo con la moral, ya que el debe desarrollar el trabajo con diligencia y profesionalismo, dado que su informe, será utilizado como fundamento de la sentencia emitida por el juez<sup>32</sup>.

### **Incapacidades o prohibiciones de un perito contable**

La normativa legal establece para los peritos contables los mismos impedimentos que para los jueces. En el artículo 73 del Código Procesal Penal se enumeran las siguientes condiciones:

- El parentesco de consanguinidad o de afinidad dentro de determinados grado, y las situaciones de convivencia, con el querellante (acusador) o con el imputado.
- El secreto de específicas profesiones o testimonios.
- El interés directo o indirecto en la causa o en otras semejantes.
- La amistad íntima o enemistad manifiesta.

---

<sup>32</sup> Federación Internacional de Contadores Públicos, *Código de Ética profesional de IFAC para contadores públicos*, Primera edición, 1998, Pág. 34.

### **1.5.2 Desarrollo del trabajo de auditoría forense**

El auditor forense para desarrollar su trabajo debe obtener la evidencia suficiente y competente que respalde sus conclusiones. La disposición legal al referirse a la ejecución de la auditoría hace énfasis directamente a la obtención y valorización de la prueba.

#### **Extensión, pertinencia y valoración de la prueba**

“Los hechos y circunstancias relacionadas con el delito podrán ser probados por medios legales, respetando las garantías fundamentales de las personas, establecidas en la Constitución de la República y demás leyes, siempre que se refiera, directa o indirectamente al objeto de la investigación y sea útil para el descubrimiento de la verdad. Para que las pruebas tengan validez deben ser incorporadas al proceso conforme a las disposiciones del Código Penal y Procesal Penal”, según establece el artículo 162 inciso primero y tercero del Código Procesal Penal. En ocasiones para el desarrollo del trabajo, los peritos practicarán conjuntamente el examen, en caso de haber nombrado dos o más peritos, según lo establecido en el Art. 204 del Código Procesal Penal, y si los informes de los auditores son contradictorios en puntos fundamentales, el juez o tribunal podrá nombrar uno o más peritos nuevos, para que presente un nuevo informe; evaluando las conclusiones y si es necesario realizando nuevamente el peritaje, para cumplir con lo establecido en el Art. 205 de dicho cuerpo legal.

#### **Prueba de la autenticidad del documento**

Se refiere al contenido del documento y la representación que éste encierra. Pero el mismo como objeto al margen de su contenido, puede ser percibido, analizado, examinado, verificado (inspección judicial, examen pericial) Los jueces de Paz y de Instrucción podrán disponer del requerimiento y conservación de los documentos para que puedan servir como medio de prueba.

Y según lo establece el artículo 351 del Código Procesal Penal “ los documentos serán leídos y exhibidos en la audiencia, con indicación de su origen”, y que “ las partes y el juez o tribunal podrán acordar por unanimidad la lectura, exhibición o reproducción parcial” de los mismos.

### **1.5.3 Dictamen pericial**

El resultado del peritaje efectuado por el contador público se materializa en un informe, el cual se realiza sobre la base de la normativa técnica, y legal existente.

#### **Contenido del dictamen pericial**

Es el acto mediante el cual el perito, responde a cada uno de los puntos propuestos por las partes y el juez, explicando de forma detallada las operaciones técnicas realizadas, elaborado de forma escrita y contendrá las características que establece el artículo 206 Código Procesal Penal:

- La descripción de la persona, objeto, sustancia o hecho examinado, como ha sido observado;
- Una relación detallada de las operaciones, de su resultado y la fecha en que se practicaron;
- Las observaciones de los consultores técnicos; y
- Las conclusiones que formulen los peritos.

Durante la vista pública, según el artículo 346 del Código en mención el juez ordenará la lectura de las conclusiones de los dictámenes presentados por los peritos, quienes darán respuesta a las preguntas que formulen las partes y los miembros del tribunal. El tribunal dispondrá que él (los) perito(s) presencien los actos de la audiencia. Los consultores técnicos no pueden dirigir preguntas al perito.

#### **1.5.4 Régimen sancionatorio aplicado a los peritos contables en El Salvador**

##### **a) Sanciones Penales**

El Código Penal en el artículo 305 inciso segundo establece una sanción de dos a cinco años de prisión a “los peritos, intérpretes, traductores y asesores que, actuando como tales ante autoridades, afirmen una falsedad u omitieren la verdad en sus manifestaciones.”

##### **b) Sanciones administrativas**

El Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, es el encargado de aplicar sanciones a los contadores públicos, que incumplan las disposiciones legales, aprobadas por dicha institución, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 46 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Los tipos de sanciones que establece el Art. 47 de esta ley son:

- Amonestación verbal: Por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión por primera vez, sin causar daños a terceros.
- Amonestación escrita: Por reiteración de las infracciones anteriores.
- Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, en caso de reiteración de las infracciones mencionadas anteriormente, por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros, por faltas éticas sin que ocasionen daños a terceros.
- Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por reiteración continuada en las infracciones anteriores, por faltas éticas causando daños a terceros y por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida.

## **CAPITULO II**

### **METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN**

En toda investigación, existe un diseño de la metodología a emplear para su desarrollo, para obtener y procesar la información, así como para analizar los resultados. Su importancia consiste en definir y describir el plan de trabajo que haya sido elaborado para cumplir con los objetivos de la investigación y obtener los elementos necesarios para formular los lineamientos básicos para el desarrollo de una auditoría forense, principalmente en la etapa de planificación y elaboración de informes.

El punto de partida del diseño metodológico del presente trabajo inicia desde el momento de obtener conocimiento del tema, determinar su relación con las instancias judiciales y describir el papel del contador ante los tribunales de justicia, así como los requerimientos previos a la aceptación del trabajo, tales como el costo / beneficio, requerimientos del juez, factibilidad en los recursos humanos, financieros y tecnológicos.

#### **2.1 Tipo de estudio.**

En el desarrollo de la investigación se ha trabajado con una combinación de tipos de estudio, en su inicio el estudio exploratorio, seguido de un estudio descriptivo y finalizando con un estudio analítico.

Para la ejecución de la investigación se utilizaron los siguientes tipos de estudio:

### **2.1.1 Estudio exploratorio<sup>33</sup>.**

En la fase preliminar se utilizó una serie de investigaciones para identificar los elementos que sirvieron de base en el planteamiento y la formulación del problema de investigación, haciendo uso del análisis de las principales problemáticas de carácter económico en el país y de la actuación del contador público en la investigación de éstos. Posteriormente se procedió a la búsqueda de la información bibliográfica que facilite el conocimiento del problema identificado por medio de la normativa técnica, legal o conceptual.

Como resultado se encontró que los casos de fraude tipificados por un juez como administración fraudulenta requerían de la participación del Contador Público en cuanto a la investigación e interpretación de la información en materia contable relacionada con el ilícito, para el cual es necesario orientar al profesional contable en la realización de su trabajo, a través de lineamientos que contribuyan principalmente a planear adecuadamente su trabajo y a mejorar la calidad de los informes presentados ante las instancias correspondientes.

Por tanto se hizo uso de diferentes formas de investigación en el nivel exploratorio: la investigación de campo, entrevistas con profesionales que han desarrollado estos tipos de trabajos, se consideró una encuesta preliminar para evaluar las características del tema, así como uso de la información bibliográfica y virtual aplicables.

### **2.1.2 Estudio descriptivo.<sup>34</sup>**

Como respuesta a las dificultades que los auditores enfrentan al momento de ser seleccionados para desarrollar una auditoría requerida por un juez, se procedió a describir una serie de casos en

---

<sup>33</sup> Hernández Sampieri, y otros. Metodología de la Investigación, México, Tercera edición. Pág.115

<sup>34</sup> Hernández Sampieri, y otros. Ibid. Pág.117.

los cuales se requirió la participación del profesional contable, tanto en el ámbito nacional como internacional, asimismo se procedió a señalar los datos históricos, características, base legal aplicable, entre otros, de auditoría forense propiamente. Por tanto, considerando que el objetivo general planteado ha sido proporcionar lineamientos para el desarrollo de una auditoría forense, todos estos aspectos fueron descritos en el marco teórico relacionado.

### **2.1.3 Estudio analítico.<sup>35</sup>**

La información obtenida de parte de los encuestados y la información bibliográfica recopilada en el marco teórico fue objeto de análisis. Las respuestas obtenidas fueron tabuladas, con el propósito de presentar un resultado general por medio de la relación de las variables para su análisis e interpretación y por ende para la obtención de elementos básicos de la propuesta de investigación.

## **2.2 Etapas de la investigación**

El trabajo de investigación se realizó en dos etapas, la primera de ellas fue bibliográfica, recopilando las ideas más apegadas al desarrollo de una auditoría forense y la segunda fue de campo, en la cual se utilizaron las técnicas e instrumentos más indicados.

En la investigación bibliográfica documental se ha considerado la revisión de libros, artículos de publicaciones periódicas, trabajos de graduación, documentos oficiales, reportes de asociaciones, trabajos presentados en conferencias o seminarios, testimonio de expertos, páginas de diferentes sitios Web encontrados en Internet, entre otros directamente aplicados a la auditoría forense.

---

<sup>35</sup> Iglesias Mejía Salvador, Guía para elaboración de trabajos de Investigación .

La investigación de campo fue dirigida a los contadores públicos autorizados, quienes son los que ejecutan el trabajo de auditoría forense, para ello se utilizó como instrumento de recolección de datos un cuestionario, en el cual se detallaron preguntas cerradas de selección múltiples y abiertas con la finalidad de recopilar la información necesaria que sirvió de base para la elaboración de un diagnóstico que incluyó los elementos considerados en el desarrollo de una auditoría forense para la presentación de un trabajo de calidad, que proporcionó los insumos necesarios para la solución al problema inicialmente identificado.

### **2.3 Recopilación de datos**

Consistió en analizar y determinar los elementos que constituyeron la muestra, quienes dieron respuesta a los instrumentos de recolección de datos o información. Para dar inicio a la recolección de datos, se partió de la determinación de la población, de la cual se seleccionó la muestra a ser estudiada, las fuentes de las que se adquirió la información y las técnicas empleadas en el proceso de investigación.

#### **2.3.1 Determinación del Universo.**

Para la investigación se consideró un universo constituido por los profesionales, personas naturales, autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría para ejercer la profesión tomando como referencia el diario oficial publicado el 14 de marzo de 2003, Tomo 358, en el cual comprendía dos mil quinientos noventa y seis profesionales, sin incluir las firmas consultoras inscritas como personas jurídicas.

### 2.3.2 Determinación de la muestra

El tipo de muestreo utilizado en el desarrollo de la investigación, permitió obtener elementos que representaron la muestra en forma aleatoria, garantizando de esta forma la representatividad de los gremios de profesionales en contaduría pública, para la evaluación de sus necesidades ante el desconocimiento que algunos contadores poseían sobre este novedoso tema, el cual representa una herramienta en el desarrollo de una auditoría forense. Por tal razón se aplicó el método de “Muestreo aleatorio simple” el cual permitió homogeneidad respecto a la población en general.

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizó la fórmula estadística aplicable a poblaciones finitas, las cuáles son usadas cuando el total de las unidades de análisis es conocido, en la cual cada uno de los elementos tenían igual probabilidad de ser seleccionados. La fórmula mencionada se presenta a continuación:

$$n = \frac{Z^2 pqN}{(N-1)E^2 + Z^2 pq}$$

En donde:

**N** = Tamaño de la población = 2596

**Z** = Nivel de confianza = 1.88

**E** = Nivel de precisión (Margen de error) = 0.06

**p** = Probabilidad de éxito = 0.90

**q** = Probabilidad de fracaso = 0.10

### **Sustituyendo**

$$n = \frac{(1.88)^2(0.9)(0.1)(2596)}{(1.88)^2(0.9)(0.1)+(2596-1)(0.06)^2}$$

$$n = \frac{3.5344 (0.9) (0.1) (2596)}{3.5344 (0.9) (0.1) + (2595) (0.0036)}$$

$$n = \frac{825.777216}{0.318096 + 9.342}$$

$$n = \frac{825.777216}{9.660096}$$

$$n = 85 \text{ profesionales}$$

### **Criterios utilizados para asignar valores a la fórmula**

#### **Nivel de Confianza (Z)**

Este valor fue obtenido de las tablas Estadísticas llamadas “Tablas bajo la curva normal”, para efectos de la presente investigación se utilizó el 94%, lo que significaba que la probabilidad de que los datos de la muestra resulten idénticos en la población es igual al 94%, con un margen de error o probabilidad que difiera en un 6%.

El valor sustituido en la fórmula corresponde al valor que se obtuvo de las tablas de áreas bajo la curva normal. El 94% de nivel de confianza se dividió entre 2 dada la simetría de la curva

normal. El resultado de 0.475, se buscó en las tablas anteriormente mencionadas, se identificó el dato tipificado que le correspondía en la columna Z de la derecha, n para este caso fue 1.88

$$Z = \frac{0.94}{2} = 0.470$$

2

### **Nivel de precisión (margen de error)**

Para el cálculo de la muestra se utilizó un nivel de precisión del 6%. Del 100% de los casos estudiados en la muestra (prueba piloto), el 94% respondió que consideran que la información suministrada por la planeación incide en el desarrollo de una auditoría forense de calidad. Es decir, que se espera que con un 94% de confianza, la respuesta a nivel de toda la población oscile entre el 88% y el 100%.

### **Variabilidad del fenómeno (p y q)**

Estos valores fueron incluidos mediante una prueba piloto en una muestra de 10 profesionales. Se hicieron preguntas sobre puntos básicos de la investigación, después de efectuado el conteo de respuestas la situación fue la siguiente:

$$P = 90 \% \text{ y } q = 10\%$$

## **2.4 Fuentes de información**

Para el desarrollo de la investigación se contó con fuentes de información que respaldan la recopilación de los datos, para poder desarrollar la problemática y proponer la solución, se utilizaron las siguientes fuentes:

#### **a) Fuente primaria**

La recopilación de la información ha sido obtenida a través de encuestas que fueron contestadas por 85 profesionales en Contaduría Pública, personas naturales autorizados por el Consejo de la Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría.

Como apoyo en la identificación de los elementos que se consideraron en el diseño de la investigación, se procedió a realizar entrevistas a profesionales con experiencia en el desarrollo de auditorías de este tipo, conociendo de manera directa mayores elementos que se consideraron en el diseño de la propuesta del presente trabajo.

#### **b) Fuente secundaria**

Comprende toda aquella información que fue consultada, recopilada y analizada durante el proceso de investigación, la cual ha sido escrita por diferentes autores especialistas en la materia. Dicha información incluyó textos especializados en el área de auditoría, así como literatura relacionada con fraudes y aspectos jurídicos propios de la auditoría forense.

### **2.5 Técnicas de recopilación de la información**

En la identificación de los elementos fue necesario apoyarse de dos técnicas para la recopilación de la información de campo, las cuales fueron:

#### **a) Cuestionario**

Consistió en una serie de preguntas por escrito, agrupadas en un documento con el objetivo de recopilar información de las unidades tomadas de referencia en la investigación, para el caso de los Contadores Públicos. Este instrumento fue utilizado por las facilidades que presenta al

momento de pasarlo a los profesionales, ya que no es necesario tener la presencia del entrevistador. Tal instrumento incluyó 19 preguntas entre las cuales se encuentran preguntas cerradas y abiertas, las cuales permitieron identificar los elementos mínimos a considerar en el desarrollo de una auditoría forense (**Ver anexo 3**)

#### **b) Entrevista**

La relación directa con los contadores públicos permitió conocer sus experiencias en la realización de auditorías forenses, contribuyendo a ampliar algunos puntos de entrevista, así como evaluar o identificar los principales problemas que enfrentan al momento de desarrollar un trabajo de esta naturaleza, sin tener en cuenta una adecuada planeación como base para la elaboración del informe del auditor. Se utilizó un guión de 15 preguntas, cuyo apoyo se enfocó en indagar aspectos particulares del desarrollo de una auditoría forense, principalmente en cuanto a la planeación y presentación de informes en los tribunales de justicia. (**Ver anexo 5**)

### **2.6 Procesamiento de datos de la información**

Una vez terminado el proceso de entrevistas y la recolección de datos a través del cuestionario, dirigidos a los contadores públicos que constituyeron la muestra, fue necesario procesar la información recopilada, para lo cual se utilizó un sistema de procesamiento de información denominado SPSS, que es un programa de estadística el cuál sirve para procesar encuestas tabulando los datos en un subsistema elaborado especialmente para la encuesta que corresponde a esta investigación, este fue elaborado a través del sistema de bases de datos Visual FoxPro. Además se realizaron combinaciones entre variables previamente identificadas a través de sus correspondientes indicadores de medición. Posteriormente se agruparon las preguntas

relacionadas de acuerdo a su naturaleza, realizando un análisis e interpretación de las respuestas obtenidas a través de frecuencias relativas según el método estadístico utilizado.

## **2.7 Análisis e interpretación de los resultados**

La interpretación o análisis de los datos obtenidos, se presentó de forma gráfica interpretando las relaciones entre las variables identificadas en el proceso de entrevistas y cuestionarios, combinándose entre sí con la información primaria y secundaria, en donde cada uno de los indicadores obtenidos sirvieron de base para el diseño de la metodología, asimismo se utilizaron gráficos para representar en forma esquemática el análisis mismo. Los gráficos en algunos casos no consideran el 100%, sino la relación porcentual más alta obtenida.

Asimismo se hizo referencia a los valores absolutos obtenidos, a través de un anexo que contiene las tabulaciones realizadas y los objetivos que se perseguían por cada pregunta de investigación.

**(Ver anexo 4)**

## CAPITULO III

### ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

#### Análisis de los resultados

Como resultado de la investigación de campo realizada a una muestra de Contadores Públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, se logró conocer aspectos relevantes del desarrollo de una auditoría forense, particularmente aquellas requeridas por la administración de justicia, según la opinión dada por cada uno de ellos, a través del instrumento de investigación. **(Ver anexo 3)**

El diagnóstico fue clasificado en las fases de la auditoría éste será desarrollado según se presenta a continuación:

- 1) Generalidades de la auditoría forense.
- 2) Planeación de la auditoría forense.
- 3) Ejecución de la auditoría forense.
- 4) Informe de la auditoría forense.

#### **3.1.1 Generalidades de la auditoría forense**

##### **3.1.1.1 Conocimiento sobre auditoría forense**

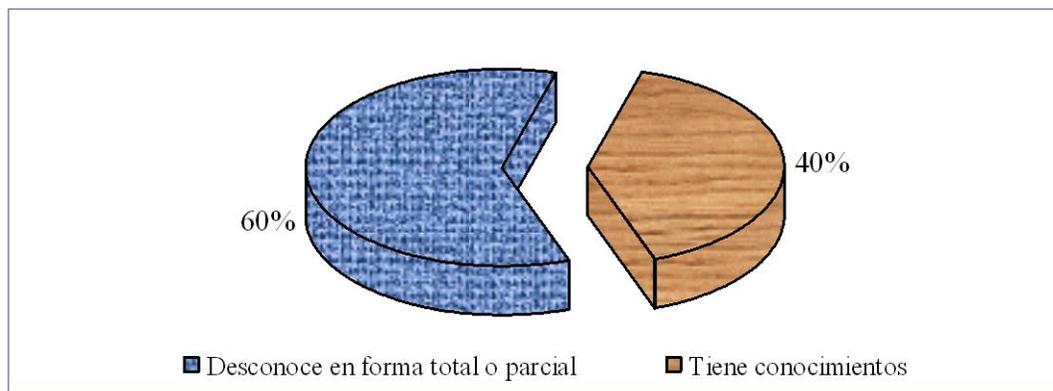
*Preguntas relacionadas: 1, 2, 3.*

##### **a) Concepto General**

Al consultar a los contadores públicos sobre los conocimientos que tienen a cerca de auditoría forense, concretamente aquella requerida por los tribunales de justicia, se obtuvo los siguientes resultados: El 40% de ellos opinan que es un tipo especial de auditoría que investiga hechos delictivos de mala fe, como cuello blanco, lavado de dinero, estafa, falsificaciones y otros actos

ilegales, suscitados en información financiera, los cuales son ventilados en los tribunales de justicia por mandato judicial; mientras que un 60% de la población encuestada el cual representa la gran mayoría de ellos, opina que desconoce total o parcialmente en qué consiste el desarrollo de este tipo de trabajo. Véase *Gráfico 1*.

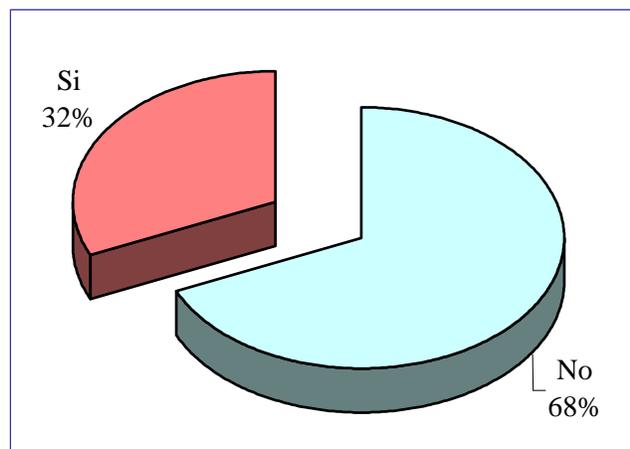
Sin embargo el 40% observado, contiene información sesgada ya que al analizar cada una de las respuestas la relacionaron con otra temática como el examen de un cadáver y otras áreas.



**Gráfico No 1.** Porcentaje de contadores públicos que tienen conocimientos sobre auditoría forense

**b) Conocimiento de la normativa técnica**

Según el estudio realizado, la mayoría de encuestados desconoce cuál es la normativa técnica que el auditor puede utilizar para desarrollar auditorías requeridas por un juez, para dilucidar casos de fraude, según lo demuestra el *Gráfico No 2*, el porcentaje asciende al 68%.

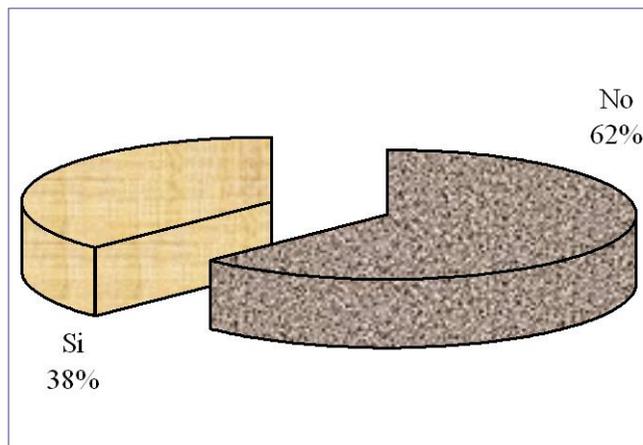


**Gráfico No 2.** Porcentaje de contadores públicos que tienen conocimiento de la normativa técnica

Sin embargo existe un 32% que afirma conocerla, algunos de ellos manifiestan que se pueden utilizar las Normas Internacionales de Auditoría, Declaraciones sobre Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Gubernamentales Generalmente Aceptadas, el Código de Ética de los Contadores de la Federación Internacional de Contadores Públicos sus siglas en inglés IFAC, todas con adaptaciones en función al tipo de trabajo a desarrollar en cada situación de fraude en particular que se presente, asimismo otros manifiestan que la normativa legal puede ser utilizada por el auditor como normativa técnica.

### c) Conocimiento de la normativa Legal

El *Gráfico No 3*, presenta respuestas independientes con respecto a las relacionadas con el conocimiento, ya que los contadores públicos encuestados en algunas ocasiones, señalaban que desconocían sobre auditoría forense y la normativa técnica a utilizar, pero sí inferían sobre los aspectos legales que se pudieran aplicar.



**Gráfico No 3** Porcentaje de auditores que conoce la normativa legal utilizada en una auditoría forense

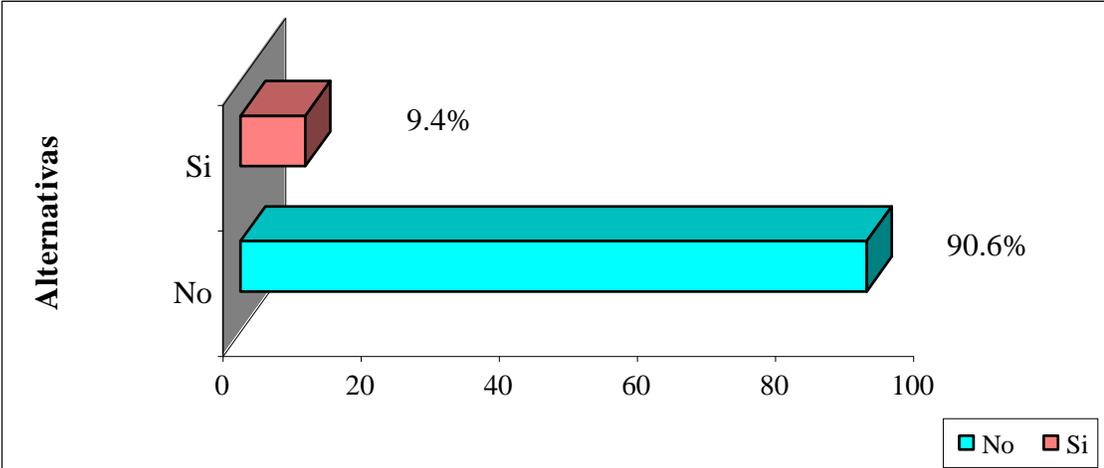
Considerando la normativa legal como uno de los aspectos fundamentales para el desarrollo de una auditoría forense, se afirma que el 62% de la muestra de contadores públicos encuestados desconoce totalmente aquella que es utilizada en el desarrollo de este tipo de trabajo.

(Véase Anexo 4)

No obstante el 38% de los encuestados señalan que la normativa legal que aplican depende de cada caso a investigar y particularmente de los requerimientos del juez. Para ello opinan que puede utilizarse la legislación de tipo penal, civil, mercantil, tributaria, entre los cuáles mencionaron el Código Penal, Código Procesal Penal, Código Civil, Código de Comercio, Código Tributario; Ley de impuesto sobre la renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, Ley de Lavado de Dinero, entre otras relacionadas al tipo de delito que se investigue y que se encuentran regulados y sancionados por éstos. Los resultados antes expuestos denotan el poco conocimiento de parte de la mayoría de profesionales en contaduría pública, respecto a la normativa legal a utilizar en el desarrollo de un trabajo de auditoría forense en los tribunales de justicia; el cual puede afectar en gran medida la calidad de los resultados esperados.

**3.1.1.2. Capacitaciones sobre auditoría forense**

*Pregunta relacionada: 4*



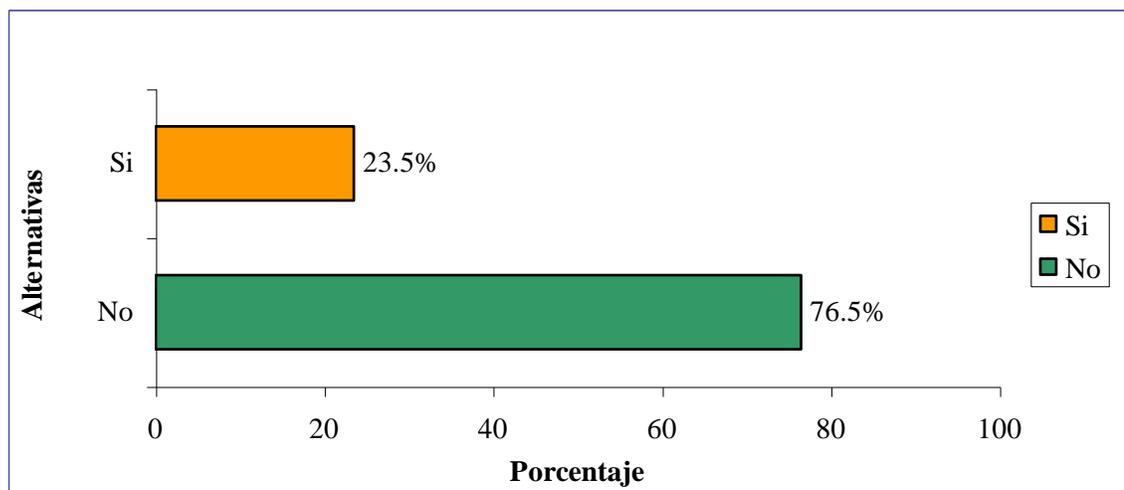
**Gráfico No 4.** Porcentaje de contadores públicos que han recibido capacitaciones sobre auditoría forense

Al verificar los resultados obtenidos se confirma que la falta de capacitación de la mayoría de contadores públicos, respecto al desarrollo de auditorías requeridas por la administración de justicia, se debe mayormente al desconocimiento sobre este tema, relacionado directamente con la carencia de formación técnica de los mismos. El *Gráfico No 4* denota que más del 90% de los contadores públicos en estudio no han recibido capacitaciones sobre auditoría forense.

### 3.1.1.3. Participaciones en auditorías forenses requeridas por los tribunales de justicia

*Preguntas relacionadas: 5 y 6*

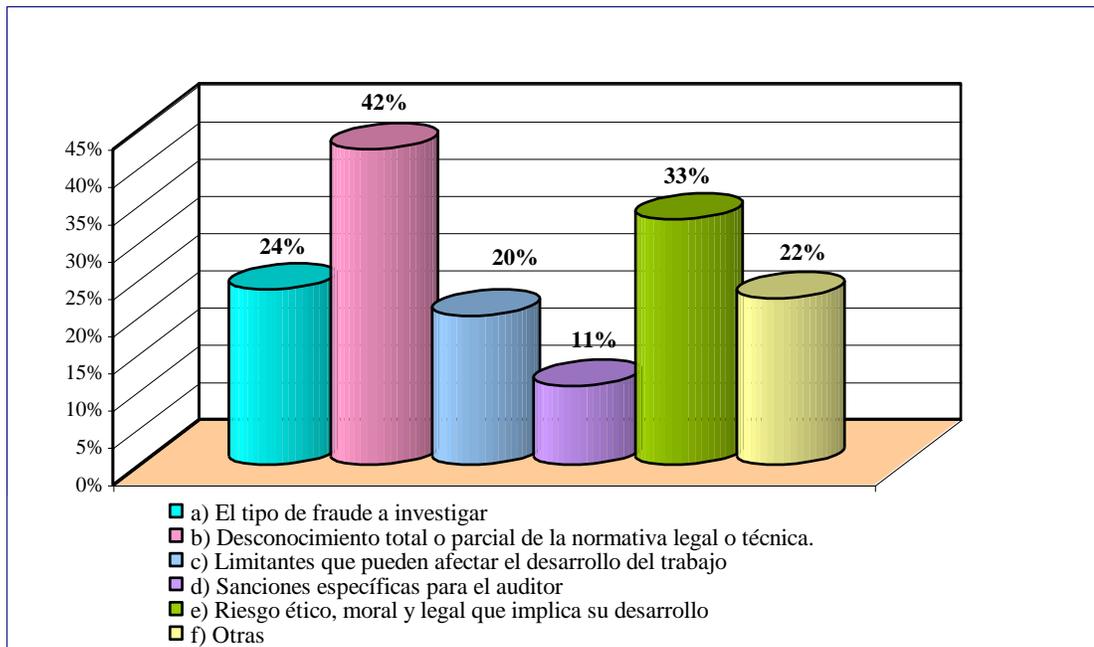
La experiencia profesional es necesaria para desempeñar en forma apropiada el ejercicio de la Contaduría Pública, ésta se obtiene mediante la práctica de este tipo de trabajos. El *Gráfico No 5* demuestra que la mayoría de profesionales no han participado en auditorías requeridas en los tribunales de justicia por diversas causas las cuáles son señaladas en el *Gráfico No 6*.



**Gráfico No 5.** Participación de contadores públicos como auditores forenses

Del total de la población encuestada, el 42% opina que la principal causa se debe a que los contadores públicos desconocen en forma total o parcial la normativa técnica y legal aplicable en una auditoría forense; no obstante el 33% opina que no existe la suficiente motivación por

conocer o profundizar en estos temas novedosos, debido al riesgo ético, moral y legal que representa su desarrollo en función de los resultados obtenidos y presentados en los tribunales de justicia. En tercer lugar se encontró que el 24% opina que se debe al tipo de fraude a investigar; y las sanciones específicas en que pueda incurrir el auditor.

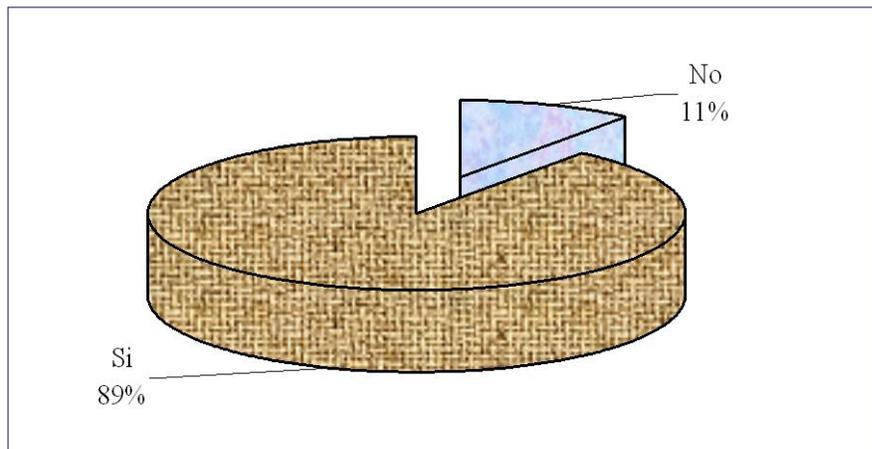


**Gráfico No 6.** Causas por las que algunos profesionales no participan en auditorías forenses

### 3.1.1.4. Diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros

*Pregunta relacionada: 7*

De acuerdo a los resultados obtenidos en el desarrollo de la investigación se puede apreciar que el mayor porcentaje de la población encuestada representada por el 89%, opinó que efectivamente existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría financiera.



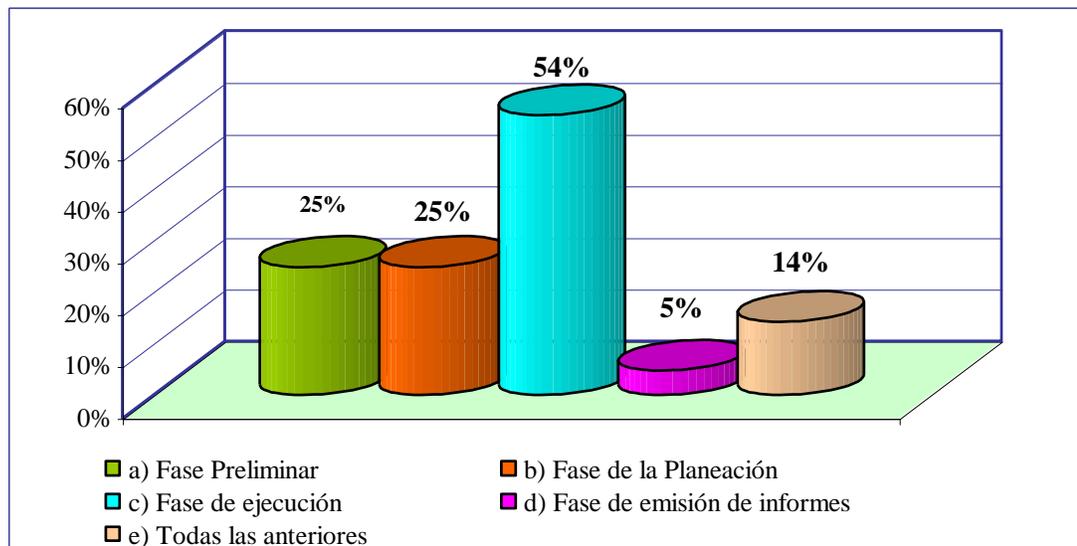
**Gráfico No 7.** Porcentaje de auditores que opinan existen diferencias entre auditoría forense y de auditoría de estados financieros

A pesar de que la mayoría desconoce sobre la temática que aborda este trabajo de investigación, en sus respuestas a esta interrogante, mostraron diferentes puntos de vista, del porqué una auditoría se diferencia de la otra: Algunos de ellos son: en la auditoría de estados financieros el enfoque de los procedimientos es aplicado según el criterio del auditor y en la auditoría forense depende de los requerimientos del juez, en la auditoría financiera se requiere la opinión sobre las cifras, en cambio en la auditoría forense se solicita una conclusión en cuanto al fraude, el tipo de documentación que involucra el examen depende de cada caso en particular, el objetivo es diferente y por tanto la metodología también lo es, el juez coordina y establece el tipo de evidencia que se requiere, la estructura del informe se diferencia principalmente ya que se basa en ciertos requisitos establecidos por la normativa legal, la responsabilidad del auditor viene dada según el requerimiento del juez, entre otras. Cabe señalar que el 11% de la muestra encuestada opinó que no existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros. (Ver Gráfico No 7 )

### 3.1.2 Planeación

#### 3.1.2.1 La planeación en el desarrollo de una auditoría forense

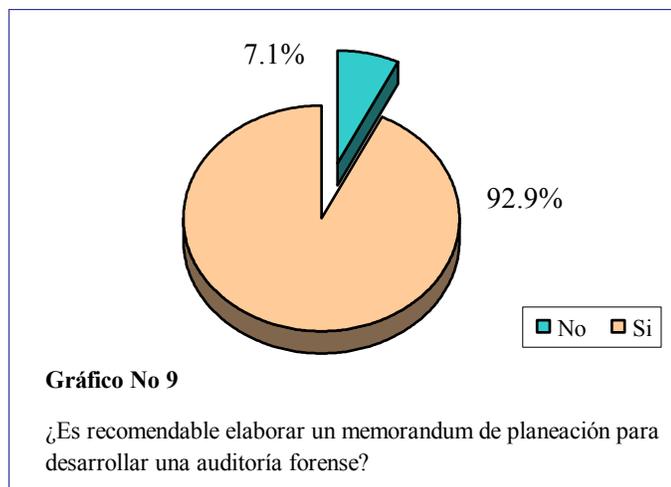
Preguntas relacionadas: 8 y 9



**Gráfico No 8.** Porcentaje de contadores públicos que opinan en cuáles fases de la auditoría forense se presentan mayores limitantes.

El desarrollo de una auditoría en general implica la realización simultánea de tres etapas que son: planeación, ejecución y emisión de informes, las cuáles en algunos casos requieren mayor dedicación por parte del auditor en una de las fases en particular. Para el caso específico de la auditoría forense el *Gráfico No 8*, denota que del total de contadores públicos encuestados, el 54% sostiene que las mayores limitantes de esta auditoría se encuentra en la etapa de ejecución, en segundo lugar se encontró la fase de planeación y la fase preliminar con un 25%, y finalmente encontramos que el 14% señala que las limitantes se encuentran en todas las etapas de la auditoría.

La planeación del trabajo de auditoría involucra desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la investigación que se realizará; en tal sentido para desarrollar una auditoría forense es necesario elaborar un memorándum que contenga una adecuada planeación y que incluya aspectos como el conocimiento del ente auditado, el tipo de fraude a investigar, las personas involucradas en el mismo, la elaboración y presentación del informe final.



Al consultar a los profesionales encuestados sobre la necesidad de elaborar una adecuada planeación de auditoría forense con la finalidad de presentar informes al juez, en forma clara y con la utilidad necesaria para que éste sirva de apoyo a las resoluciones emitidas en

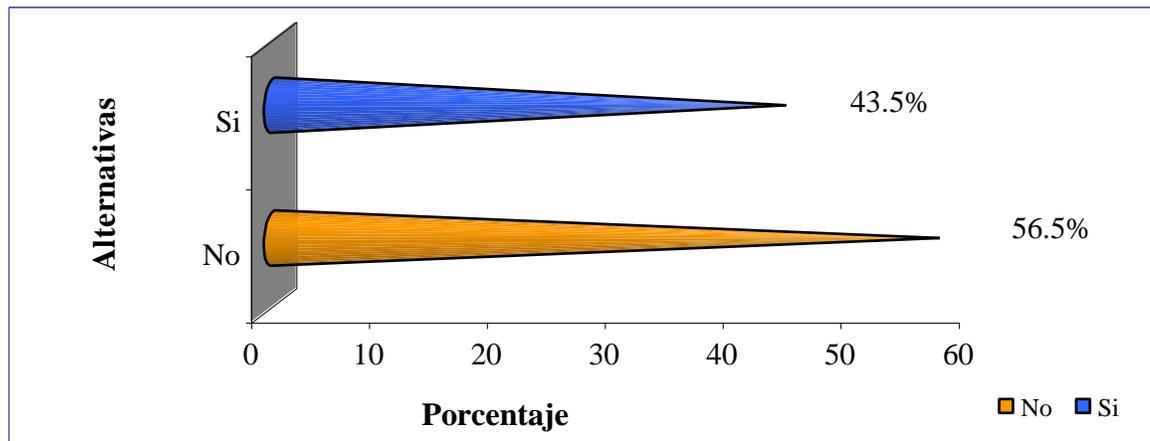
los tribunales de justicia, un 93% de los contadores públicos encuestados considera que es recomendable elaborar un memorando de planeación de auditoría forense como en todo trabajo que se desarrolle y un 7% no considera necesario la utilización del mismo, ya que señalan que no sería de utilidad en el desarrollo de la investigación que se realice. (Ver Gráfico 9).

### 3.1.2.2 Factores de riesgos que inciden en el desarrollo de una auditoría forense

*Pregunta relacionada: 10*

A pesar de la posición adoptada por la mayoría de profesionales en contaduría pública, respecto a la necesidad de un memorando de planeación, muchos de ellos desconocen los factores que se deben tomar en cuenta para medir los riesgos de una auditoría forense, por lo tanto queda

evidenciado a través del *Gráfico No 10*, que un 57% de la muestra tomada desconoce cuáles son los factores de riesgo que se presentan y un 43% manifiesta tener conocimiento de éstos.



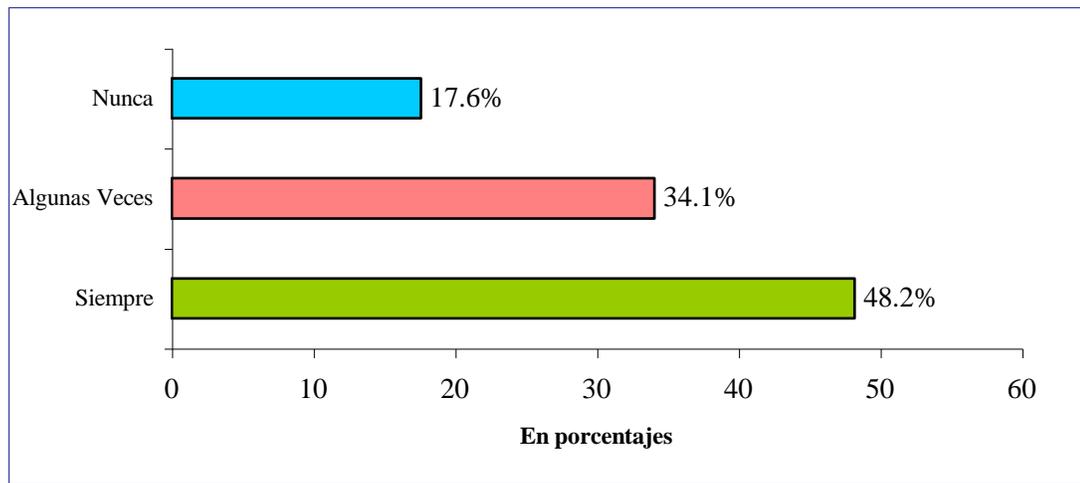
**Gráfico No 10.** Porcentaje de contadores públicos que conocen los factores de riesgo que inciden en el desarrollo de una auditoría forense

Los factores que inciden en la evaluación de los riesgos, vienen dados por el tipo de fraude a investigar, la responsabilidad del auditor, el acceso y veracidad de la información, entre otros. Asimismo es importante señalar que de éstos un 9% considera que no existen diferencias entre los riesgos de una auditoría de estados financieros y una auditoría forense.

### 3.1.2.3 La materialidad o importancia relativa en la auditoría forense

*Pregunta relacionada: 11*

El concepto de materialidad propio de las Normas Internacionales de Auditoría se utiliza para dar una opinión sobre “Todo lo importante” de los estados financieros basados en el monto y la naturaleza de las operaciones.

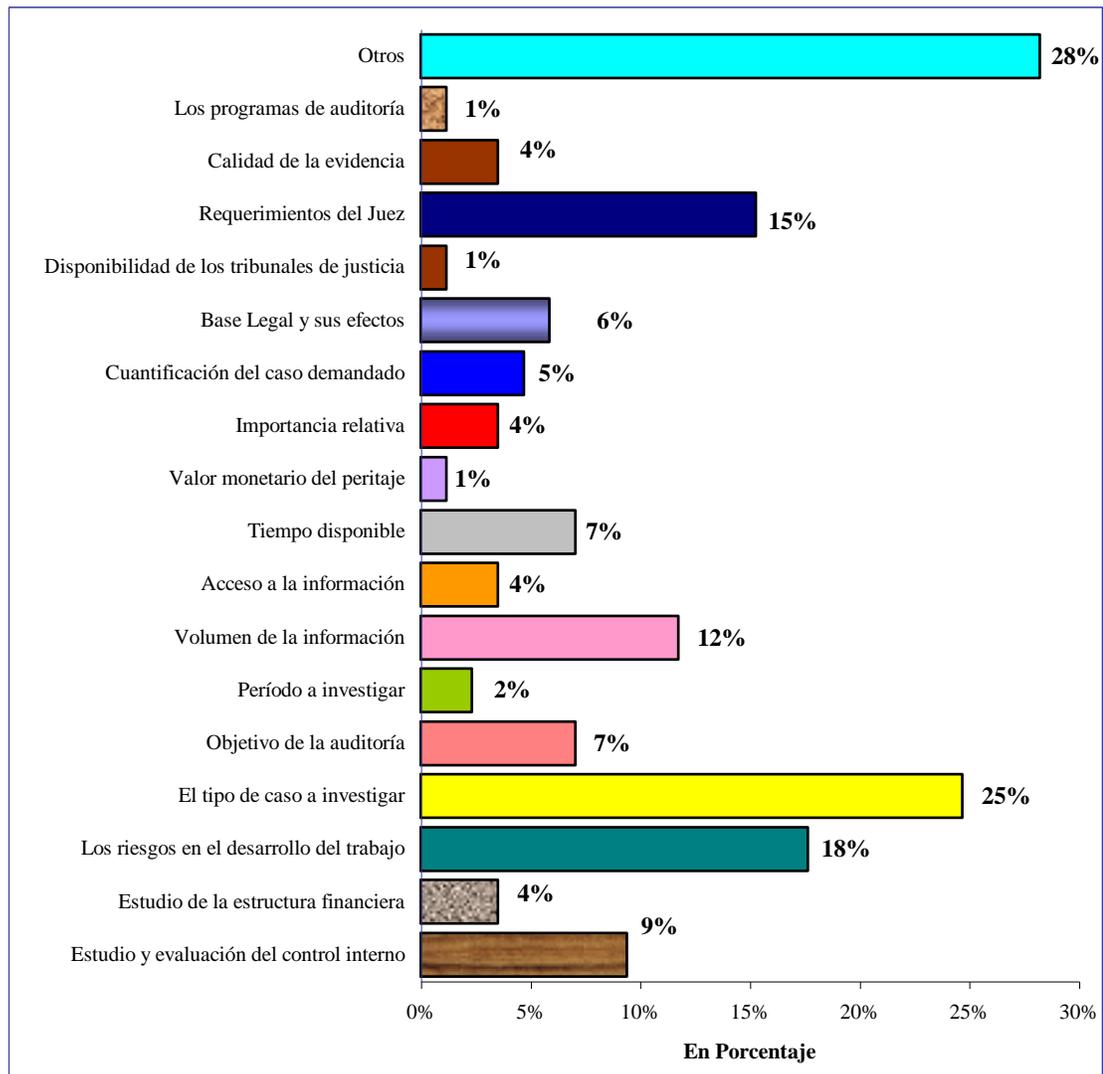


**Gráfico No 11.** Porcentaje de auditores que opinan en que momento debe aplicarse el concepto de materialidad en una auditoría forense

Como se ilustra en el *Gráfico No 11*, al consultar a los profesionales en contaduría pública sobre la aplicación del concepto de materialidad en el desarrollo de una auditoría forense un 48% considera que siempre es necesario aplicarla, ya que deben tomarse en cuenta los problemas más graves en términos monetarios, relacionados con el volumen de información a investigar en algunos casos. Sin embargo un 34% opina que la materialidad debe aplicarse algunas veces, ya que esto dependerá del tipo de delito que se investigue, en algunos casos se requiere cuantificar un fraude poco significativo, esto puede llevar al descubrimiento de un acto ilícito de mayor magnitud. Asimismo un 18% manifiesta que no se debe aplicar el concepto de materialidad para el desarrollo de una auditoría forense, por considerar que los lineamientos específicos son señalados por el juez que lleve la causa.

### 3.1.2.4 Aspectos a considerar para determinar el alcance en una auditoría forense

Pregunta relacionada: 12



**Gráfico No 12.** Porcentaje de auditores que opinan cuales son los aspectos a considerar para determinar el alcance de una auditoría forense.

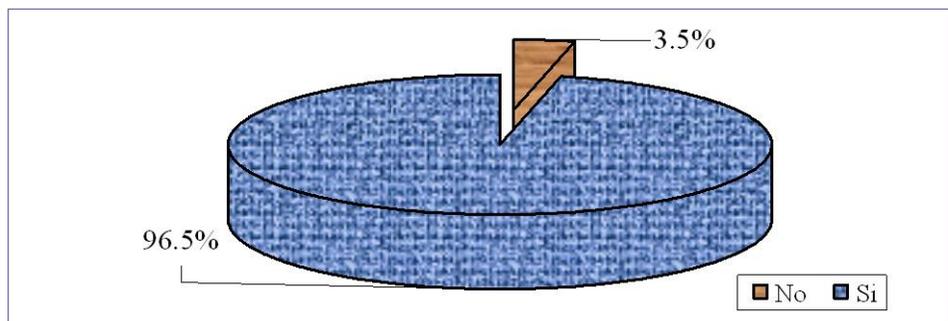
Para determinar los procedimientos específicos de una auditoría forense, es necesario tomar en cuenta múltiples factores que pueden incidir directa e indirectamente en el desarrollo de la misma. Por tal razón, el 25% de profesionales opina que éstos dependen del tipo de caso a

investigar, otros consideran que está en función de los riesgos en el desarrollo del trabajo con una aceptación del 18% de contadores públicos encuestados, el 15% opina que depende de los requerimientos del juez, un 12% considera el volumen de información, entre otros (Ver Gráfico No 12 ). Por lo tanto, se puede inferir que los procedimientos aplicables en el desarrollo de una auditoría forense estarán en función del tipo de caso a investigar, considerando la normativa técnica en que se apoya el auditor.

### 3.1.2.5 La supervisión en el desarrollo de una auditoría forense

*Pregunta relacionada: 13*

La responsabilidad del auditor en el desarrollo del trabajo y la presentación de los resultados recaen en él mismo, de igual forma en los casos en que se apoye de asistentes de auditoría.



**Gráfico No 13.** Porcentaje de auditores que creen conviene auxiliarse de asistentes en el desarrollo de una auditoría forense con la debida supervisión

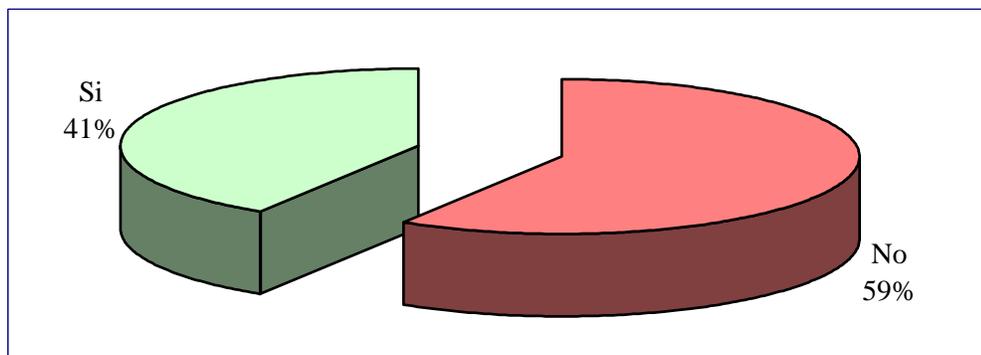
Para el caso de las investigaciones de tipo forense, el 97% de los profesionales encuestados, señalan que es conveniente auxiliarse de asistentes de auditoría, siempre que exista una adecuada supervisión de parte del profesional responsable. Sin embargo un mínimo porcentaje que asciende al 3%, considera que no es recomendable apoyarse de éstos, debido a factores inherentes al tipo de caso investigado como: El tiempo asignado para el desarrollo del trabajo, la responsabilidad del auditor, entre otros. (Ver Gráfico No 13 ).

### 3.1.3 Ejecución

#### 3.1.3.1 Procedimientos aplicables a una auditoría forense

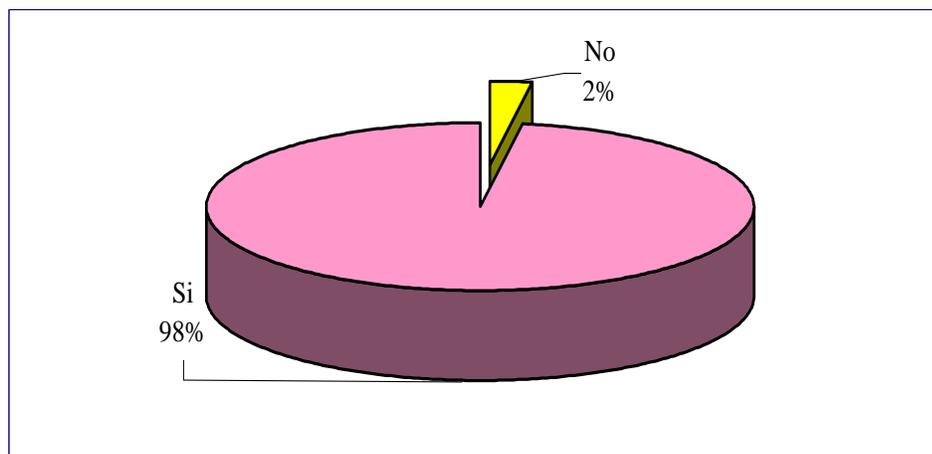
*Preguntas relacionadas: 14, 15 y 16.*

Ante la interrogante de proporcionarle al auditor procedimientos que faciliten la obtención de la evidencia suficiente y competente, de un total de 85 encuestados, el 98% dio una respuesta afirmativa según se ilustra en el *Gráfico No 15*. Se confirma con ello que la falta de lineamientos sobre los tipos de procedimientos a utilizar en el desarrollo de una auditoría forense, dado que en su mayoría los profesionales en Contaduría Pública, desconocen cuales se deben aplicar para que la evidencia obtenida tenga admisibilidad legal.



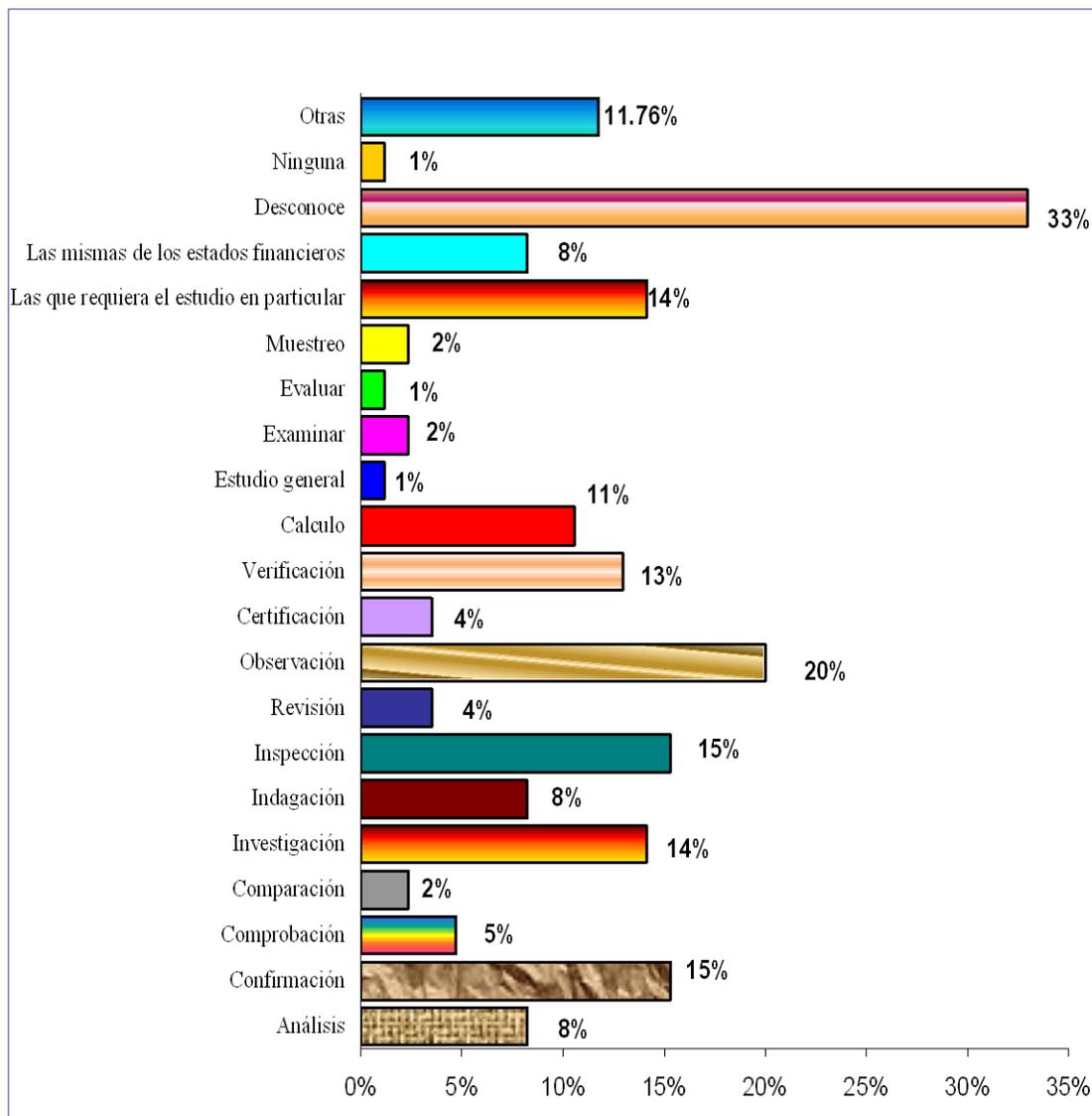
**Gráfico No 14.** Porcentaje de auditores que conocen los procedimientos aplicables en la auditoría forense

Al momento de realizar la planeación, el auditor determina los tipos de procedimientos a utilizar para obtener la evidencia suficiente y competente que respalda las conclusiones de su informe. En una auditoría forense los procedimientos deben dar como resultado la obtención de evidencia comprobatoria para plasmarlas en el informe presentado a los tribunales de justicia. El conocimiento de los mismos se manifiesta en un 41% de los contadores públicos encuestados, sin embargo el 59% los desconoce; (*Ver Gráfico No 14* )



**Gráfico No 15.** Porcentaje de contadores públicos que consideran importante se brinden procedimientos de auditoría forense.

Respecto a las técnicas de auditoría utilizadas para la obtención de la evidencia comprobatoria para este tipo de investigaciones, 33% de ellos aluden un total desconocimiento, sin embargo otros profesionales enumeraron diferentes técnicas, entre las principales se encuentran: la técnica de la observación es aplicada por el 20% personas encuestadas, la inspección por un 15% de auditores, el 14% se inclinó por la investigación y las que requiere el estudio en particular, asimismo existen otros profesionales que aplican otras técnicas. De las respuestas proporcionadas se puede concluir que la mayoría de profesionales, toman de base las técnicas de auditoría que establecen las Normas Internacionales de Auditoría y Declaraciones sobre normas de auditoría, entre otras aplicables. Según se presenta en el *Gráfico No 16*.



**Gráfico No 16.** Porcentaje de contadores públicos que opinan cuáles son las técnicas utilizadas en la auditoría forense

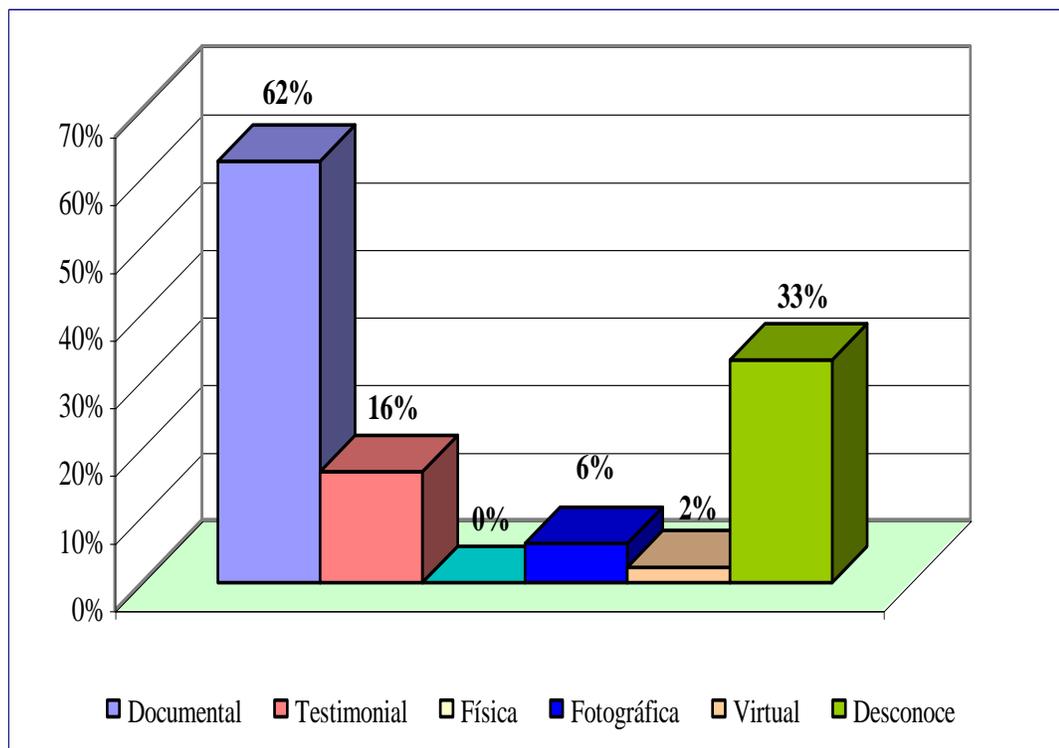
### 3.1.3.2 Evidencia utilizada en el desarrollo de una auditoría forense

*Pregunta relacionada: 17*

La evidencia obtenida por un auditor forense debe ser cuidadosamente examinada para establecer cual podría convertirse en prueba legal, ésta debe encontrarse en concordancia con los

hechos y acusaciones, ya que cualquier error en el proceso de recopilación, puede causar el entorpecimiento del proceso de investigación, por ello se hizo necesario investigar cual es el tipo de evidencia que utilizaría un auditor para soportar su investigación, los resultados se exponen como sigue: El 62% de los contadores públicos encuestados se inclinaron por la prueba documental, el 16% por la prueba testimonial, el 33% admiten desconocer la temática en estudio y otros profesionales consideran otros tipos de evidencias, según se detalla en el *Gráfico No 17*.

Estas respuestas permiten comprobar que el tipo evidencia seleccionada por la mayoría de auditores cumplen con los requerimientos de carácter probatorio para que sea admisible.



**Gráfico No 17.** Porcentaje de contadores públicos que conocen los tipos de evidencia utilizadas para soportar el trabajo de auditoría forense.

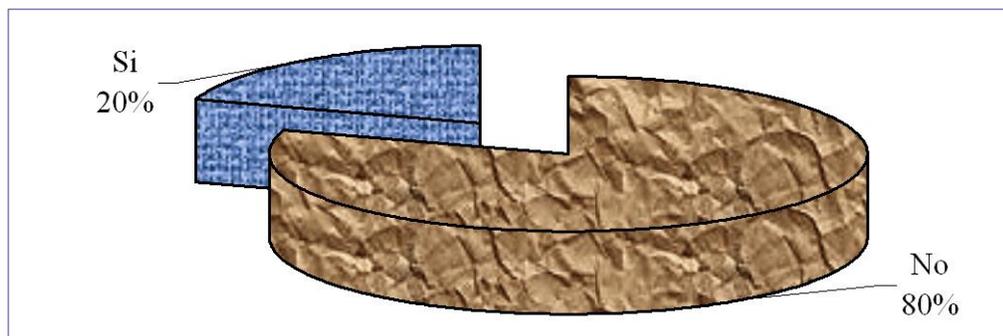
### 3.1.4 Informe

#### 3.1.4.1 Conocimiento de los informes de auditoría forense

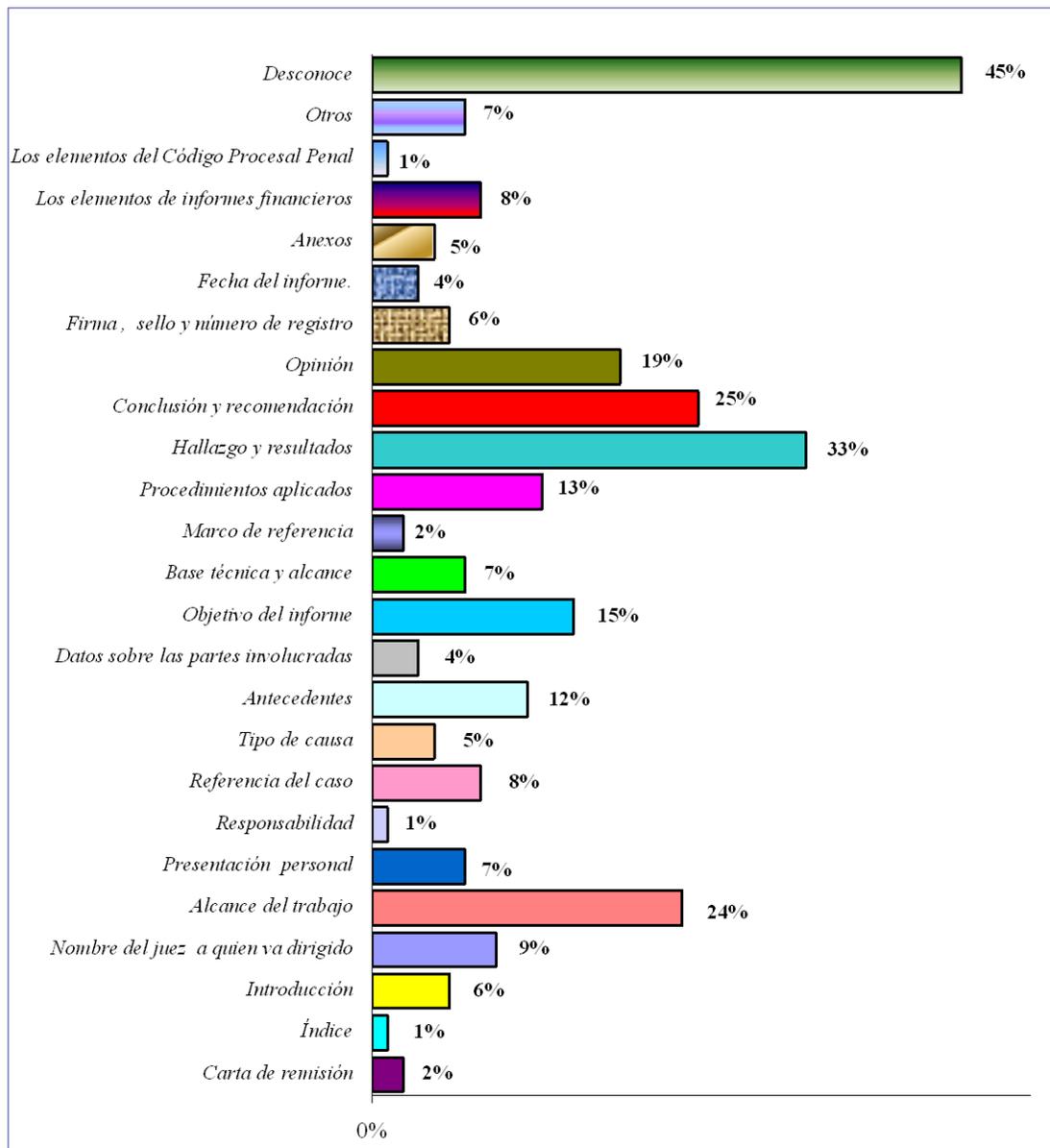
*Preguntas relacionadas: 18 y 19*

El 80% de la muestra tomada manifestó desconocer los modelos de informes de auditoría forense; y un 20% admitió conocerlos, (*Ver Gráfico No 18*). Asimismo al consultar los elementos que pueden incluirse en su contenido, a pesar de que la mayoría desconocen los modelos del mismo dieron su opinión respecto que podría contener, los resultados revelaron que el 45% del total de profesionales en Contaduría Pública encuestados, aluden tener total desconocimiento, el 33% se inclinaron por que incluya hallazgos y resultados, el 25% opina que debe tener conclusiones y recomendaciones, el alcance del trabajo por el 24% profesionales, cabe mencionar que un buen porcentaje de auditores enumeraron varios elementos que gráficamente se presentan por separado en el *Gráfico No. 19*.

Los resultados obtenidos indican la necesidad de ampliar el conocimiento de los auditores en cuanto a la estructura de los informes periciales y más aún de enfatizar la responsabilidad legal que asume al desarrollar el contenido de estos trabajos, ya que éste se convierte en prueba legal.



**Gráfico No 18.** Porcentaje de auditores que conoce los modelos de informes de auditoría forense



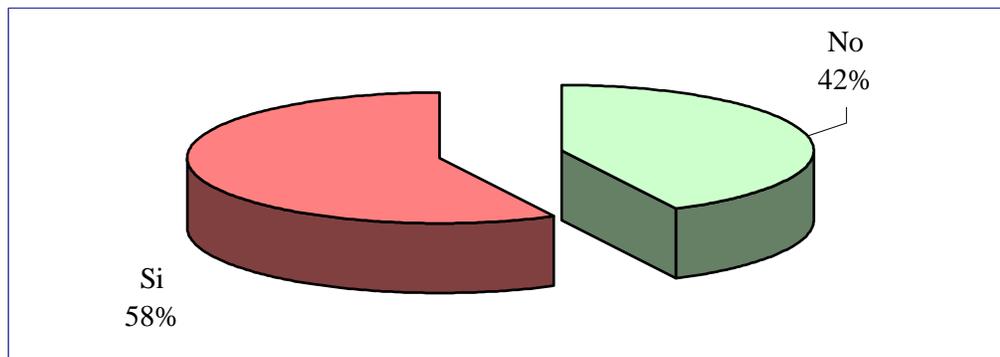
**Gráfico No 19.** Porcentaje de auditores que conocen los elementos que contiene el informe de auditoría forense

### 3.1.4.2 Integridad, Independencia, imparcialidad del informe de auditoría forense

*Pregunta relacionada: 20*

Las respuestas proporcionadas por un total de 85 encuestados contesta la interrogante de por qué un informe de auditoría forense podría considerarse como no concluyente, para ello un 42%

desconoce las razones; pero el 58 % expone algunas de las razones de por qué un informe puede considerarse como no concluyente por parte de las autoridades judiciales; estas son: opiniones parciales, falta de evidencia suficiente, limitaciones en el alcance de los procedimientos; elementos importantes no señalados entre otros. Tal como se observa en el *Gráfico No 20*



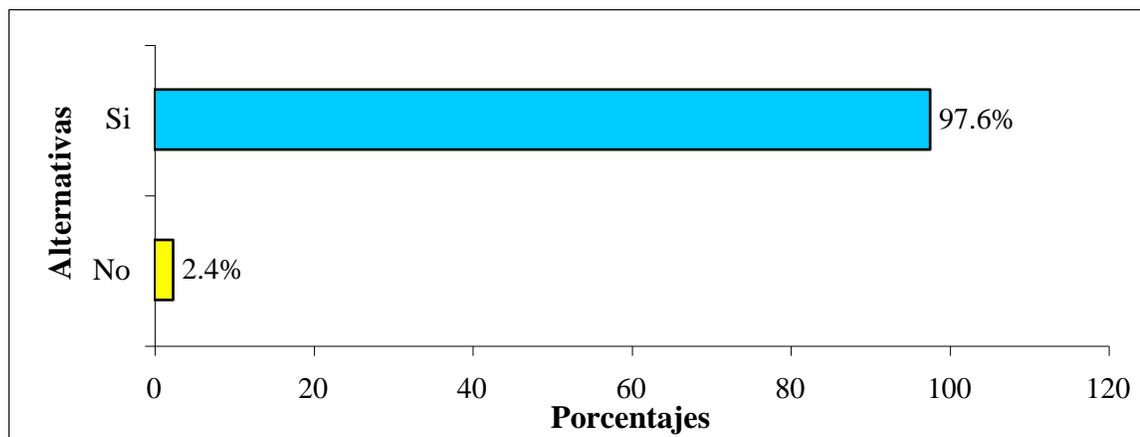
**Gráfico No 20.** Porcentaje de contadores públicos que consideran que un informe de auditoría forense puede calificarse como no concluyente.

De las respuestas anteriores se concluye que un porcentaje de la población encuestada tiene conocimiento de las razones por las que un informe podría calificarse como no concluyente, lo que implicaría poco o ningún aporte para el caso que se esté ventilando en los tribunales de justicia.

### **3.1.5 Lineamientos básicos de auditoría forense**

*Pregunta relacionada: 21*

El 97.6 % de la población encuestada, coincide en que es necesario proporcionar un documento que contenga los lineamientos básicos de auditoría forense ya que contribuirá a desarrollar una adecuada planeación y elaboración de los informes requeridos por los tribunales de justicia, según se muestra en el *Gráfico No. 21*.



**Gráfico No 21.** Porcentaje de auditores que opinan es conveniente brindar lineamientos sobre una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense

### 3.2 Diagnóstico de la investigación

De acuerdo a la investigación efectuada de la muestra representada por 85 contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, se puede concluir que éstos no cuentan con los lineamientos básicos para desarrollar la auditoría forense, y en consecuencia los resultados obtenidos pueden no ser concluyentes para un juez al emitir una resolución ya que no cumplen con la calidad esperada, debido a diversas causas las cuales en su conjunto constituyen limitantes en el desempeño de los auditores.

#### 3.2.1 Aspectos generales

De los resultados obtenidos se observó que la mayor parte de la población encuestada desconoce total o parcialmente de auditoría forense, algunos opinan que es un tema novedoso para la profesión, muestra de ello es que consideran que las características particulares hacen de ésta una auditoría especial que investiga actos tipificados como fraudes o delitos y ventilados en los tribunales de justicia (*Ver Gráfico 1*).

Sin embargo de los resultados antes expuestos se efectuó un análisis específico del conocimiento de la normativa técnica y legal, que a consideración de los contadores públicos es de aplicación en el desarrollo de la auditoría forense; esto quedó demostrado en el *Gráfico No 2 y 3*, en el cual la mayoría de profesionales manifiestan desconocer la normativa técnica y legal que se utiliza, no obstante, quienes manifiestan tener conocimiento sobre dicha normativa consideran que es un elemento fundamental que debe saber el auditor para desempeñar adecuadamente su trabajo. Por lo tanto se infiere que existe desactualización de parte de algunos contadores públicos con respecto al tema sujeto a investigación; ya que los resultados obtenidos en el trabajo de campo reflejan porcentajes de desconocimiento de los aspectos antes mencionados por encima del 60%.

Además los resultados del análisis permiten concluir que algunos profesionales que conocen del tema no detallaron aspectos de éste y en otros casos lo describieron sin considerar los elementos propios de la auditoría forense. Respecto a las capacitaciones sobre investigaciones judiciales, el 90.6% del total de profesionales encuestados no las han recibido, los gremios de profesionales en contaduría pública no brindan seminarios relacionados con este tema. (*Ver Gráfico No 4*).

La mayoría de contadores públicos opinan que la participación en las auditorías requeridas por los tribunales de justicia, proporcionan la experiencia necesaria para acceder a este campo novedoso del ejercicio de la profesión (*Ver Anexo 5*); no obstante no existe la suficiente motivación de parte de algunos de ellos por conocer o profundizar sobre este tema, debido a los riesgos éticos morales y legales que implica su desarrollo. Además su integridad como profesional puede verse afectada ante los gremios de contadores, tribunales de justicia y la sociedad misma, así como la pérdida de credibilidad si presentan resultados sin demostrar su independencia profesional a causa de presiones de las partes involucradas. Otro aspecto es el

esclarecimiento del tipo de fraude a investigar; ya que muchas veces se le dificulta al auditor descubrir y divulgar sobre el trabajo que se le ha indicado en función de las diversas formas en que éstos se pueden suscitar. Algunos profesionales opinan que la participación de los contadores se ve influenciada por el riesgo de ser sancionado al no desarrollar adecuadamente su trabajo, según lo establece el Código Penal y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Sin embargo, existen otras acepciones respecto a la participación del contador público esta área, ya que señalan que en la mayoría de los casos los honorarios por la prestación de este tipo de servicios no cubre los costos reales del desarrollo del trabajo, desmotivando así a los contadores públicos por descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos. *(Ver Gráfico No 5)*

### **3.2.2 Planeación**

Al momento de desarrollar una auditoría forense pueden encontrarse una serie de dificultades que limitan al auditor en el desarrollo de su trabajo, tal afirmación se comprobó al consultar la opinión de los contadores públicos encuestados quienes manifiestan la existencia circunstancias que pueden afectar la ejecución del mismo; sin embargo, no todos se enfocan a una fase en particular, ya que el 54% opinan que en la fase de ejecución se presentan mayores dificultades, específicamente al momento de encontrar las evidencias comprobatorias que justifican el informe. Sin embargo, de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría, si se obtiene el conocimiento adecuado del ente auditado y del caso que se esté investigando, se obtendrán algunos elementos necesarios que servirán para determinar la estrategia del trabajo.

Se debe tomar en cuenta que la fase de planeación constituye la base para el desarrollo de la auditoría, debido a que en ésta se plasma la metodología a desarrollar, la cuál se presenta en un documento denominado “Memorando de Planeación”, ya que el 93% de los profesionales,

manifiestan estar de acuerdo con la elaboración del mismo; sin embargo, a la fecha no existen modelos específicos de este aplicables a una auditoría forense.

El riesgo de auditoría es un factor importante que incide directamente en el desarrollo del trabajo que realice el auditor y puede considerarse como la posibilidad de que el auditor emita una conclusión inapropiada del delito que se investiga; en todo caso los contadores encuestados en su mayoría coinciden en que los riesgos de la auditoría forense, dependen de la naturaleza del caso investigado.

Al consultar las diferentes opiniones sobre la aplicación de la materialidad, la mayor parte de encuestados sostiene que se debe aplicar siempre, respuesta apoyada por casi el 50% de ellos, ya que justifican que deben investigarse los problemas más graves en términos monetarios; sin embargo existen algunos casos en los que el juez requiere la cuantificación de un fraude, en los cuales no es aplicable la técnica del muestreo. Cabe señalar que en algunos casos el descubrimiento y revelación de un fraude considerado como “no significativo” puede traer como consecuencia el descubrimiento de un fraude mayor, por lo tanto el auditor debe ser muy cuidadoso al momento de aplicar el concepto de importancia relativa.

En una investigación de tipo forense, la responsabilidad del trabajo recae sobre el auditor independientemente si se ha auxiliado de asistentes para su desarrollo o no. A la luz de los contadores encuestados esta práctica debe mantenerse siempre, debiendo considerar una adecuada supervisión del trabajo, respuesta garantizada por la mayoría de contadores públicos, según o indica el *Gráfico No 13*.

### **3.2.3 Ejecución**

Un contador público para desarrollar una auditoría forense necesita conocer los procedimientos que le faciliten la obtención de evidencia, la cual puede presentarse como prueba legal, sin embargo dado el objetivo, naturaleza, el alcance y oportunidad de este tipo de investigación, la mayoría de ellos coinciden en que éstos sean aplicados.

Un investigador forense debe presentar evidencias apegadas a la ley para que pueda respaldar su informe ante los tribunales de justicia. La problemática radica en establecer el tipo de evidencia apropiada para que no sea desvirtuada al momento de ser presentada ante el juez. La mayor parte de los encuestados opinan que es la evidencia documental, y esto se ve ilustrado en el *Gráfico No 17*. Para determinar el tipo de procedimientos aplicables a la auditoría forense, existen diferentes factores a considerar, los cuales dependen del tipo de caso que se investigue, entre algunos de ellos están: El objetivo de la auditoría, los requerimientos del juez, el volumen de información, entre otros. Cabe señalar que estos son desconocidos por la mayoría de los sujetos encuestados.

### **3.2.4 Informe de Auditoría Forense**

Una de las problemáticas expuestas por los profesionales en Contaduría Pública, consiste en que desconocen la estructura, contenido, valoración y conclusión de los informes periciales, esto ha sido confirmado de acuerdo con los resultados obtenidos de una muestra representativa de la población encuestada; ya que un 80% afirma desconocer totalmente de los modelos de informes y un 44.77% acepta desconocer sus elementos, lo anterior se ilustra en el *Gráfico No. 18 y 19*. En muchas ocasiones las resoluciones judiciales no son emitidas en el tiempo esperado; ya que en algunos casos los informes solicitados a los expertos de la investigación no aportan los

elementos de juicio necesarios para ser admitidos por el juez y que éste sirva de apoyo para emitir una resolución judicial.

El informe de auditoría es el resultado del trabajo desarrollado por auditor, y por lo tanto es importante que el mismo refleje los principios de ética profesional de integridad, independencia e imparcialidad. La responsabilidad en este tipo de trabajo es mayor, ya que sirve de base para determinar la culpabilidad o inocencia del imputado, por lo tanto debe tomar la postura correcta siendo honesto en el tipo de conclusión que emita. A pesar de que el 42.4% de los encuestados opinan que un informe no puede calificarse como no concluyente para un juez, porque esto implicaría dudar sobre su ética profesional, la realidad es contraria ya que en muchos casos ventilados en los tribunales de justicia surge la necesidad de contratar de dos a tres auditores forenses, debido a que los informes no aportan los elementos de juicio suficientes para que el delito sea valorado por el juez. Esta afirmación se ve respaldada por el 57.60% del total de la población encuestada, reflejado en el *Gráfico No 20*.

Toda la problemática expuesta muestra de diversas formas que la falta de lineamientos básicos influye directamente en el desarrollo de una auditoría forense con la calidad esperada, esto fue ratificado por la mayoría de encuestados. El *Gráfico No 21*, refleja la situación problemática actual de este campo de la profesión contable; ya que el 97.60% de los contadores opinan que es necesario brindar los lineamientos básicos de auditoría forense para desarrollar una adecuada planeación y elaboración de informes requeridos por la administración de justicia; por lo tanto se infiere que la hipótesis del trabajo de investigación ha sido comprobada.

## **CAPITULO IV**

### **LINEAMIENTOS PARA EL DESARROLLO DE UNA ADECUADA PLANEACION Y ELABORACIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA FORENSE REQUERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.**

La auditoría forense consiste en una alternativa para investigar los casos de fraude, porque permite emitir conclusiones cuando un juez requiere idoneidad en materia contable sobre un delito en particular. El presente capítulo contiene una propuesta para el desarrollo de una adecuada planeación y elaboración de informes requeridos por la administración de justicia, el permitiendo que éste actúe con prontitud para emitir una resolución, respecto al caso que se está llevando a cabo.

La propuesta, inicialmente incluye consideraciones generales sobre el proceso de auditoría forense, los procedimientos que se llevan a cabo previos al desarrollo de la auditoría y nombramiento del auditor, lineamientos para desarrollar una adecuada planeación e informes de auditoría correspondientes. Asimismo se presenta un caso práctico en el cual se desarrolla un memorándum de planeación de auditoría forense; y un modelo de informe pericial sobre el mismo caso.

El diagnóstico desarrollado contiene información básica que justifica el desarrollo de la propuesta, ya que plantea la necesidad de desarrollar lineamientos que permitan realizar este tipo de trabajo, con el objeto de que la auditoría forense sea de calidad. Los contadores públicos son requeridos en empresas para realizar auditorías financieras, asesorías tributarias y contables,

auditorías operacionales y algunas veces administrativas o de gestión, así como para desarrollar peritaje en los juzgados; sin embargo debido al desconocimiento e inexperiencia sobre el desarrollo de una auditoría forense existe poca participación de los mismos en las investigaciones de fraudes contables. Cuando se lleva a cabo este tipo de trabajos, el auditor debe constantemente recordar la intención y el propósito de quien contrató sus servicios, ya que esta investigación es de tipo especial y por lo tanto requieren toda habilidad técnica, el sano razonamiento, independencia, creatividad, integridad, entre otros.

### **Alcance**

En el caso particular de este trabajo, los lineamientos para desarrollar una auditoría forense son aplicables a los casos que son ventilados en los tribunales de justicia y que son de tipo penal, éstos son genéricos y flexibles, es decir que se adaptan a la mayoría de investigaciones criminales que impliquen revisiones de tipo contable, análisis de información financiera, entre otros y pueden incluirse aspectos que de acuerdo al juicio profesional del contador sean necesarios para llevar a cabo la investigación.

### **Justificación**

La investigación se enfoca en proporcionar una solución a la problemática actual a la que se enfrentan los profesionales al momento de desarrollar la planeación y elaboración de informes de auditoría forense, debido al desconocimiento de los elementos que deben considerar para su realización y la importancia que implica el desarrollo de la misma.

En la práctica, algunos profesionales que han desarrollado una auditoría forense no han elaborado en forma escrita la planeación de su trabajo, lo que impide compartir las experiencias

con otros que desconocen la forma de trabajo aplicada; esta situación puede incidir en la calidad del informe, ya que podrían no presentar juicios y conclusiones claros y específicos, afectando en gran medida el esclarecimiento de los casos que se están investigando.

Para que una auditoría forense cumpla con la calidad requerida por los usuarios, el trabajo se debe planear con una actitud de escepticismo profesional, según el tipo de investigación requerida, aplicando técnicas específicas que permitan obtener evidencia de los hechos ocurridos o de la potencialidad de fraude. El examen y evaluación de las evidencias y hechos, además de la posibilidad de brindar un testimonio experto respecto del trabajo realizado al juzgado, sirve de invaluable apoyo a los profesionales que deben llevar adelante los litigios.

#### **4.1 Consideraciones generales al proceso de auditoría forense**

La auditoría forense puede ser aplicada a cualquier campo que requiere una investigación de fraudes cometidos en las empresas, así como también aquellas desarrolladas propiamente en los tribunales de justicia. El trabajo del auditor forense debe realizarse con el cuidado debido y con un estado de objetividad mental. Cada persona que realiza el compromiso se exige obedecer las normas propuestas para la auditoría forense. Antes de aceptar el trabajo, debe asegurarse que estén libres de cualquier conflicto de interés que podría dañar su juicio y objetividad, y para salvar sus responsabilidades.

La objetividad es crucial para un auditor forense que actúa como especialista. Debe evitar una posición parcial o irracional, asimismo debe garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus colaboradores. La información obtenida en el transcurso de sus actividades de auditoría investigativa no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

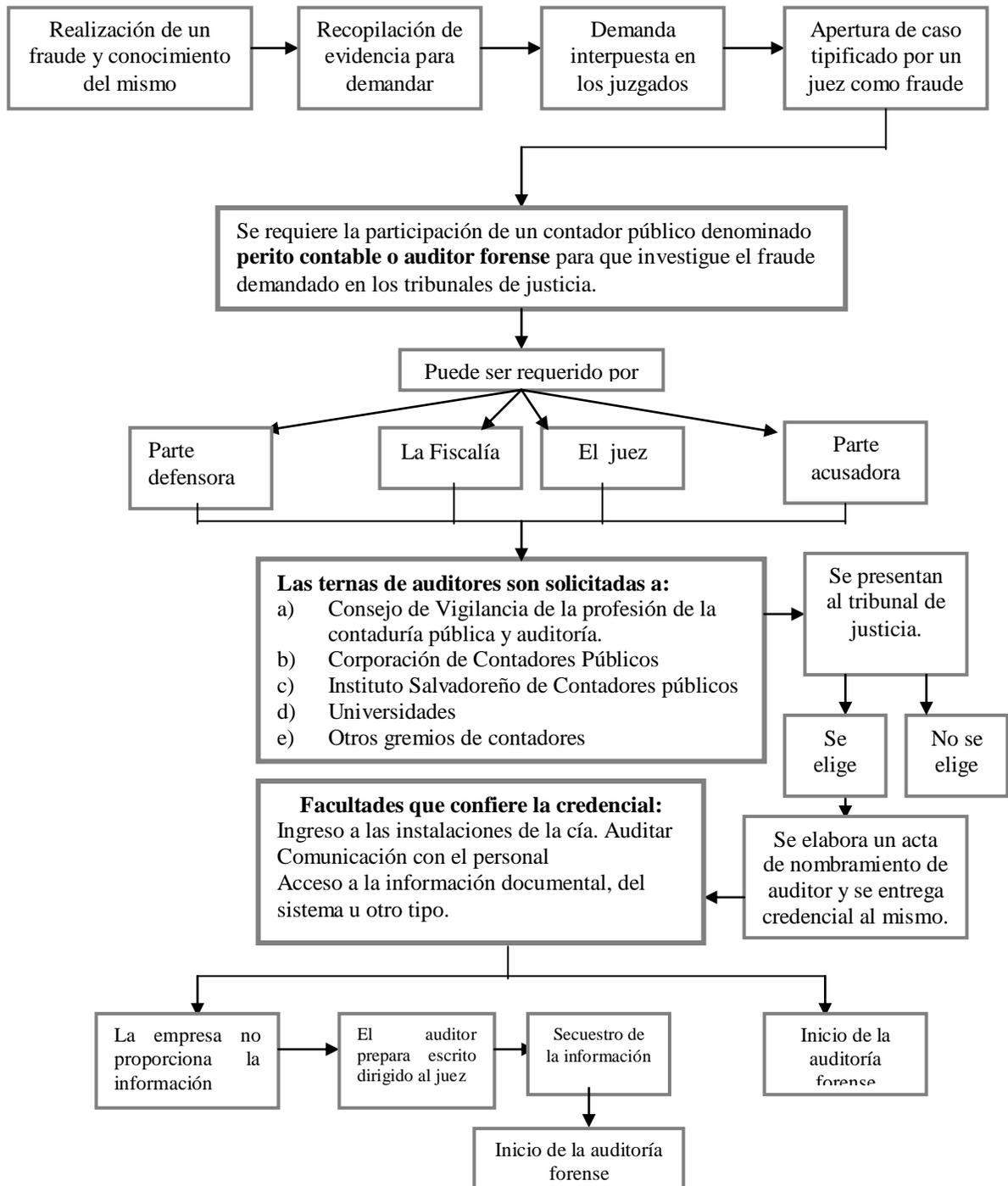
## **4.2 Procedimientos previos al desarrollo de una auditoría forense y nombramiento del auditor**

Si bien es cierto la forma en que se realiza la auditoría depende de cada caso que se está desarrollando, en función del tipo de delito que se ha cometido, pero existen ciertos procedimientos previos que se llevan a cabo para que un proceso de investigación esté debidamente autorizado por las autoridades competentes. En este apartado se señalan aquellos aspectos que el auditor debe conocer y realizar para ser nombrado como perito contable o auditor forense en los tribunales de justicia.

La *figura No 5* muestra en forma esquemática el procedimiento previo que el auditor debe conocer para aceptar un compromiso de tipo forense.

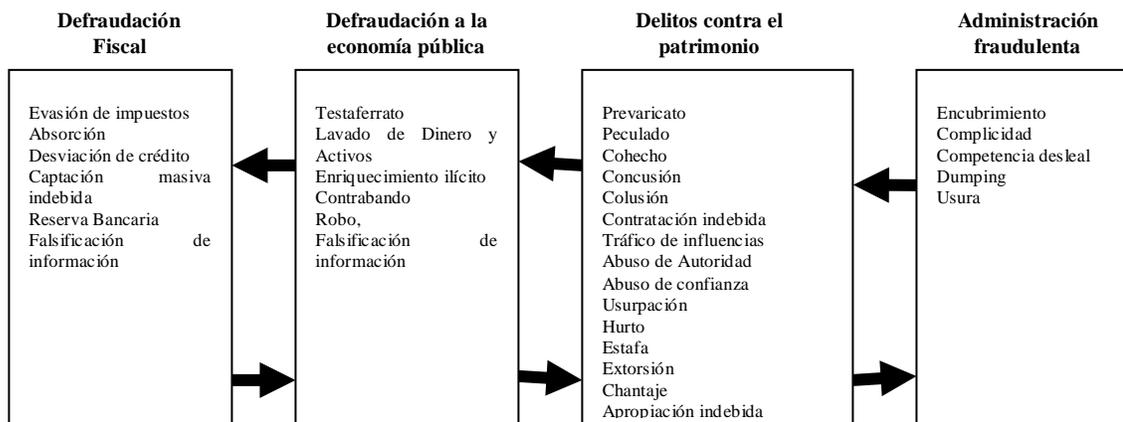
Antes de iniciar un trabajo de auditoría forense en los tribunales de justicia, la parte acusadora debe haber presentado una demanda con pruebas para que ésta se declare admisible y se aperture un juicio. Los tipos de demandas pueden ser de carácter mercantil, civil, penal, etc. Todas ellas son llevadas a cabo en los juzgados correspondientes, en el caso de los delitos de tipo penal, éstos procesos son desarrollados en los Juzgados de Instrucción de El Salvador o los Juzgados de Paz; el juez encargado de llevar a cabo el proceso inicia formalmente la investigación con la finalidad de comprobar si existe delito o no y así emitir una resolución sobre el caso.

**PROCEDIMIENTOS PREVIOS AL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA FORENSE  
Y NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR**



**Fig. No.5** Esquema del proceso previo al desarrollo de una auditoría forense

Existe una variedad de casos demandados por delitos tipificados por la legislación salvadoreña de tipo penal, entre los cuáles tenemos:



**Fig. No 6** Tipificación de los tipos de delitos

Los auditores investigadores están impedidos por Ley, a tener contacto o relaciones personales con los directivos y el personal de la entidad que está siendo investigada y también con otras personas que puedan ser objeto de acusaciones o que de alguna forma puedan influir en el trabajo que se realiza.

Para investigar estos actos fraudulentos llevados a cabo en los tribunales de justicia se requiere a un especialista en contabilidad denominado “Perito contable” o “auditor forense”, quien podrá realizar la investigación del hecho ilícito. Su actuación se realiza apoyando el trabajo de:

- La fiscalía General de la República.
- La parte defensora.
- La parte acusadora.

**Parte defensora:** Cuando existe una demanda en los tribunales de justicia, el proceso judicial va en perjuicio de una persona natural o jurídica, éstas pueden solicitar los servicios de los auditores forenses, para que analicen los documentos probatorios, en estos casos el contador público se denomina “*perito de la parte de la defensa*”. Cabe señalar que en este tipo de trabajo quien cancela los honorarios es la parte que los ha contratado.

**Fiscalía General de la República:** Los auditores forenses serán nombrados por la Unidad de Investigación Financiera de la Fiscalía General de la República, que es la responsable para investigar los delitos relacionados en contra de la empresa privada, la cuál recibe todo tipo de información relacionada con éstos. Cabe señalar que en este tipo de casos la Fiscalía puede actuar de oficio, es decir que tiene facultad legal para efectuar la investigación.

**Parte acusadora:** Son aquellas personas las cuales han salido perjudicadas por el fraude cometido, ellos muchas veces solicitan los servicios de contadores públicos independientes para que validen la información que soporta el ilícito. Los honorarios en la mayoría de los casos son cancelados por éstos.

Cuando los tribunales de justicia señalan la necesidad de contratar un especialista contable para que investigue el ilícito, estos solicitan una nómina de contadores públicos a los gremios e instituciones, las cuáles pueden ser emitidas por:

- Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.
- Corporación de Contadores Públicos.
- Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos.
- Universidad de El Salvador, u otras.
- Otros gremios de contadores públicos.

Cada uno envía los listados de los posibles contadores públicos que participaran en el desarrollo de este tipo de trabajo, a través de ternas que se forman a criterio de los gremios e instituciones.

Para poder ser incorporados en éstos los auditores deberán reunir los requisitos siguientes:

- Tener acreditación profesional, es decir, ser Licenciado en Contaduría Pública, autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.
- Experiencia comprobada en la correcta aplicación de sus habilidades.
- Mantener la competencia profesional, en donde se requiere tener un conocimiento continuado del desarrollo de la profesión contable, el cual incluye la normativa nacional e internacional en materia de auditoría y contabilidad.

Los gremios de profesionales deberán incluir en los listados remitidos a los tribunales de justicia, la siguiente información: Nombre del auditor, dirección para recibir notificaciones, número de teléfono y otra información que sea requerida por los tribunales de justicia, según el tipo de caso a investigar.

Cuando los listados llegan al juzgado, es necesario notificar a los auditores que han sido seleccionados, para que se presenten al juzgado y proceder al acto de nombramiento formal del perito contable. La nota enviada al auditor correspondiente para que comparezca ante el tribunal debe contener los datos que se enumeran a continuación:

- Nombre del contador público,
- Fecha y hora en que deberá comparecer ante el tribunal,
- Número de la causa que dará seguimiento,
- Nombre del juzgado que hace el citatorio correspondiente,
- Lugar, fecha y hora en que se elaboró el citatorio,

- Direcciones a las que será enviado,
- Nombre y firma del juez que dirige el juzgado; y
- Sello del juzgado que lleva la causa.

FORMA DEL CITATORIO ENVIADO POR EL JUEZ AL CONTADOR PÚBLICO.  
EL SEÑOR CITADOR DEL JUZGADO SEGUNDO DE INSTRUCCIÓN

Citará a \_\_\_\_\_  
(Nombre del auditor)

para que a las \_\_\_\_\_ (Hora del citatorio) del día \_\_\_\_\_ (Día del citatorio) de \_\_\_\_\_  
(Mes del citatorio) de (Año del citatorio), comparezca (n) a éste tribunal, en  
donde se le(s) necesita para la práctica de una diligencia en causa No \_\_\_\_\_  
(Número de la causa)  
(\_\_\_\_\_ vez)

Dé cuenta con la presente diligencia

JUZGADO CUARTO DE INSTRUCCIÓN(u otra instancia): San Salvador, a los \_\_\_\_\_  
Días del mes de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

Direcciones: (Detallar la dirección del contador público)

LIC. \_\_\_\_\_ (Nombre y firma del Juez)  
JUEZ CUARTO DE INSTRUCCION

El juez decidirá quien será el contador público que llevará a cabo la investigación judicial, quien deberá comprobar que es licenciado en contaduría pública, que posee número de registro del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría vigente, experiencia y competencia profesional. En algunos casos que se investigan actos ilícitos de menor cuantía, el juez solicita que se nombren estudiantes de último año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, bajo la supervisión de un profesional que reúna los requisitos antes mencionados, en estos casos tanto los estudiantes como el supervisor tienen la responsabilidad y son ellos los que firman. Cabe señalar que hace algunos años el auditor nombrado no necesitaba reunir las características mencionadas, sino que simplemente se presentaba al juzgado y el juez

realizaba ciertas preguntas como: ¿dónde trabaja? ¿Qué es lo que hace? y demás consideraciones que realice el juez.

Una vez elegido, se procede al nombramiento del auditor forense de manera formal, el cuál es realizado a través de un acto de juramentación en donde se encuentran presente las partes acusadora (abogados) y defensores (fiscales). Para ello se elabora un acta de juramentación de los peritos en donde consta la fecha en que se lleva a cabo el nombramiento, el nombre del juez que lleva la causa y su secretaria, el nombre de los imputados, nombre de los auditores y la identificación correspondientes, el tipo de delito que se investiga, nombre de los abogados y fiscales que se encuentren presentes, firmas de las partes y todos los presentes.

#### **ACTA DE JURAMENTACIÓN DE LOS AUDITORES FORENSES**

EN LA SALA DE AUDIENCIAS DEL JUZGADO CUARTO DE INSTRUCCIÓN (**u otra instancia**): San Salvador, a las catorce horas del día veintitrés de abril del año dos mil dos. Constituido el suscrito juez licenciado (**detalle el nombre del juez**), acompañado de su secretaria de actuaciones que autoriza licenciada (**nombre de la secretaria del juez**), siendo éste el día y la hora señalados por la celebración de la juramentación de los peritos contables, en el presente proceso penal instruído contra los imputados (**nombre del imputado**) conocido por (**detallar como es conocida la persona involucrada**) y otros, de generales conocidas; por atribuírseles el delito provisionalmente se califica como (**nombre del delito**), previsto y sancionado en el artículo (**citar el número de artículo que aplique al delito**) del Código Penal (**u otra ley**), en perjuicio de la Fe Pública y de (**detallar el nombre del ofendido**). Presentes los licenciados (**Nombre del auditor forense**), quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número (**detallar el número del referido documento**) extendida el día (**día, mes y año y la ciudad donde se extendió el documento**); y el licenciado (**nombre del otro auditor**), mayor de edad quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número (**detallar el número del referido documento**) extendida el día (**día, mes y año y la ciudad donde se extendió el documento**), a efectos de hacérseles saber el cargo que se les ha conferido el cual juran cumplirlo en legal forma, según su saber y entender. Por lo que en este acto se hace constar que estuvieron presentes la defensa particular los licenciados (**nombre de los abogados**) quien se identificó por medio de su

Documento Único de Identidad Número (**detallar el número del referido documento**) extendida el día (**día, mes y año y la ciudad donde se extendió el documento**); también presentes el fiscal (**nombre del fiscal**) quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad Número (**detallar el número del referido documento**) extendida el día (**día, mes y año y la ciudad donde se extendió el documento**), se hace constar en este acto que la defensa técnica del presente caso, pregunto a los peritos proporcionados por la Representación fiscal quien cancelaría sus honorarios, manifestando el fiscal que sería probablemente la parte ofendida (**nombre del ofendido**) quien cancelaría los mismos.

No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente acta la cual para constancia firmamos.

Firmas de las personas juramentadas y las que se encontraban presentes dando fe del acto.

Ref. (**Número de la causa**)

Posteriormente se le entrega al auditor una credencial, la cuál le servirá para tener acceso a las instalaciones de la empresa, comunicación con el personal de la empresa, acceso a la información documental, del sistema de la empresa, ya sea de contabilidad u otra necesaria para desarrollar el trabajo. Si no existen dificultades después del nombramiento, como por ejemplo que las personas involucradas no otorguen la información requerida por el auditor forense, se inicia el trabajo, caso contrario se elabora una nota, la cuál es enviada al juez que lleva la causa en donde se detallan todos los motivos por los que no se puede ejecutar la auditoría, el tribunal elaborará un escrito dirigido a las personas que negaron el acceso, éste escrito consiste en un citatorio para que se presente al juzgado correspondiente.

El contador se presenta a las instalaciones de la empresa y en caso no tenga ningún acceso a la empresa se procede a secuestrar la información contable para poder desarrollar la auditoría. En otros casos se observa que cuando se apertura el juicio, en el mismo momento se procede al secuestro de la información y el auditor debe presentarse al lugar donde ésta se encuentra almacenada para desarrollar su trabajo.

### **4.3 Proceso de planeación de la auditoría forense**

El auditor forense debe asegurarse de tener un claro entendimiento del objetivo del compromiso y de las condiciones del mismo, debiendo comprender la naturaleza de la disputa o acción legal, y del papel que va a desempeñar, además debe considerar si las demandas son razonables y lógicas. La planeación de una auditoría forense consiste en establecer los objetivos específicos y determinar los pasos a seguir para su desarrollo, definiendo las actividades para cumplir el compromiso en el tiempo establecido con los costos razonables y con el personal disponible, a través de la potestad concedida para llevar a cabo el trabajo. Es importante que se determine la distribución de horas de trabajo a emplear, en función de los requerimientos previamente realizados por el juez.

Los hechos y circunstancias de cada compromiso adquirido en los tribunales de justicia son diferentes, debido a que existe una gran variedad de delitos, para ello debe desarrollarse un adecuado plan de acción que parta de objetivos y métodos adecuados a emplear. La adecuada planeación conducirá al auditor forense a realizar un trabajo de calidad. No se debe olvidar que la planeación es continua y se ajusta a los cambios de cada compromiso como los nuevos hechos que se suscitan, esto implica mantenerse informado con las personas involucradas que dirigen el proceso, de cualquier nuevo hecho o de cambios en la naturaleza y conducta del trabajo.

La normativa técnica que el auditor utiliza en las investigaciones desarrolladas para los tribunales de justicia son las Normas Internacionales de Auditoría, Código de ética de los Contadores Públicos, Declaraciones sobre Normas de Auditoría, entre otras, todas ellas se adaptan a cada tipo de delito que se quiere cuantificar, comprobar o investigar y sirven como una guía de acción general durante la realización del trabajo.

## Esquema del proceso de planeación de la auditoría forense

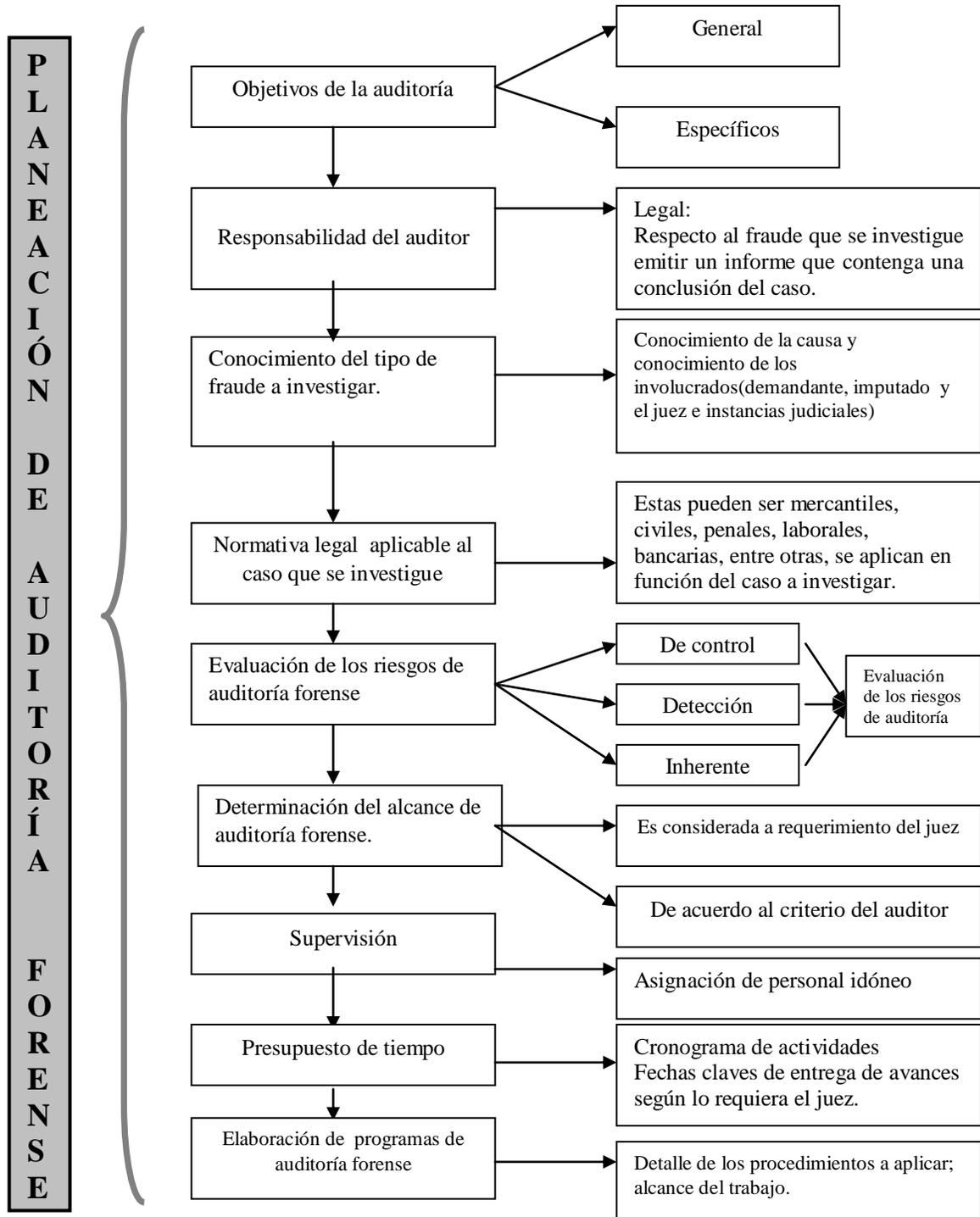


Fig. No 7. Esquema del proceso de planeación de auditoría forense requerida por un juez en los tribunales de justicia.

## **1. Objetivos de la auditoría forense**

Los objetivos de una auditoría forense están en función del tipo de caso a desarrollar, así como de los requerimientos dados por el juez y el criterio del auditor. En general los objetivos de la auditoría forense se describen como sigue:

### **General:**

Evaluar la situación económica y financiera de un delito para apoyar la resolución de un juez, por medio de una investigación propia del delito tipificado, donde se encuentren involucrados los intereses de las partes acusadora y defensora, por disputas legales en un tribunal de justicia.

### **Específicos:**

- Obtener el suficiente conocimiento del fraude a investigar y de los involucrados en el mismo.
- Determinar las pruebas necesarias que respaldarán las conclusiones del examen practicado con la finalidad de ser admitidos ante los tribunales de justicia.
- Emitir un informe detallado que contenga los hallazgos de la realidad observada e investigación realizada en forma concluyente y con la calidad esperada.

## **2. Responsabilidad del auditor**

Desde que el juez emite el acta de juramentación a nombre del contador público; éste adopta una responsabilidad para valorar un elemento de prueba y expresar una conclusión de un caso en particular, con el cual está comprometiéndose ante las leyes del país a dar cumplimiento con el requerimiento judicial realizado por el juez de manera fiel.

Al desarrollar este tipo de trabajo la responsabilidad del auditor se manifiesta de manera indirecta con respecto a la profesión, ya que la calidad del mismo se encuentra en función de los principios éticos y de aplicación de la normativa legal y técnica que el auditor emplee, lo que implica que se deberá actuar con el cuidado y diligencia profesional y con el uso de las normas y procedimientos de auditoría y de la evaluación de control interno.

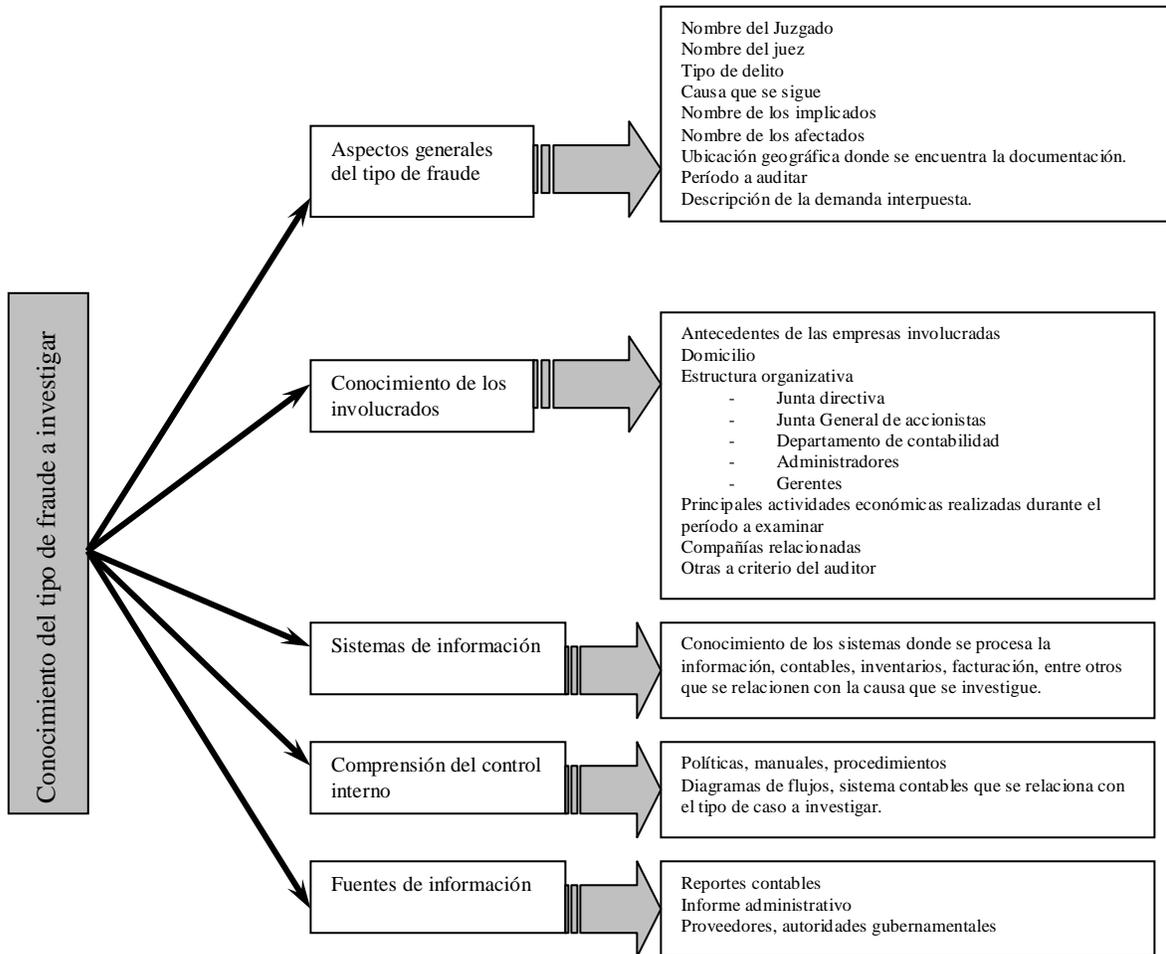
### **3. Conocimiento del fraude**

Existe una diversidad de formas de cometer fraudes y delitos, por lo tanto es difícil establecer un procedimiento estandarizado que permita a los auditores forenses realizar una investigación sistemática para cuantificarlo, ya que éstos por su naturaleza y características particulares pueden suscitarse en una gran variedad de formas.

El auditor forense debe conocer y escudriñar pequeños detalles sin perder de vista el entorno de la realidad y el objetivo de la auditoría. Debe adquirir un conocimiento apropiado de la causa y del ambiente específico del compromiso, de las partes involucradas, y de la naturaleza de las disputas legales, para asegurar de alguna manera que el trabajo se ejecute en forma apropiada.

El conocimiento del caso es el punto de referencia con el cual el auditor ejerce su juicio profesional. El entendimiento del ilícito y el uso apropiado de esta información contribuye a: Identificar eventos, transacciones y prácticas relacionadas con el objeto de la auditoría; valorar riesgos e identificar problemas; planear y desempeñar la auditoría de manera efectiva y eficiente; evaluar la evidencia; prestar un servicio de calidad, etc.

Los elementos que debe incluir en el conocimiento del fraude son los siguientes:



**Fig. No 8.** Conocimiento del tipo de fraude a investigar.

**a) Aspectos generales del tipo de fraude:**

Los elementos que se describirán en este apartado corresponden a las generalidades del caso, con el propósito de que el auditor conozca sobre el delito a investigar y los involucrados en el proceso judicial. Tales elementos son los siguientes:

- **Nombre del juzgado:** Se detallará con la finalidad de conocer el lugar al cual acudirá el auditor para la juramentación como perito contable hacer referencia en el informe final, y en caso sea llamado al tribunal de justicia para exponerlo.
- **Nombre del juez:** Para efectos de solicitar información adicional, así como para solicitar ampliación del plazo concedido para ejecutar el trabajo, a quien dirigirá su informe.
- **Tipo de delito:** Se debe indicar el nombre del caso para verificar la naturaleza del mismo y las leyes que rigen los supuestos actos ilícitos cometidos.
- **Referencia al número de la causa:** Se debe conocer el número de la causa, a fin de solicitar en cualquier momento los documentos que constituyen el expediente del mismo.
- **Nombre de los implicados:** Para identificar a cada uno de los supuestos actores del ilícito cometido e investigar su relación con el mismo.
- **Nombre de los afectados:** Para identificar sus antecedentes, estructura organizativa y otros elementos que conlleven a una mayor comprensión del objeto del ilícito.
- **Ubicación geográfica de donde se encuentra la información:** Deberá hacer referencia al lugar donde se ha secuestrado la información, o al domicilio de la empresa investigada, si la documentación se encuentra en las instalaciones de la misma.
- **Período a auditar:** Se delimitará el período que evaluará el auditor, esto quedará evidenciado tanto en el memorándum como en los papeles de trabajo.
- **Descripción de la demanda interpuesta:** Se retoman los principales elementos de la demanda interpuesta por la parte acusadora para verificar las áreas específicas a evaluar.
- **Abogados de las partes:** Para conocer los encargados de presentar las pruebas en material legal de cada una de las partes.

En caso de haberse establecido previamente la cantidad defraudada, ésta deberá incluirse dentro de este apartado.

## **b) Conocimiento de los involucrados**

Es necesario conocer los aspectos de los involucrados a fin de determinar la relación entre los mismos y para determinar la aplicación de los procedimientos específicos. Los aspectos a conocer son los siguientes:

- **Antecedentes de las empresas involucradas:** Consiste en el conocimiento de datos históricos de las empresas involucradas, tales como: el número de inscripción de escritura de constitución en el Registro de Comercio, Número de Identificación Tributaria, Número de Registro de Contribuyente, fecha de fundación e inicio de operaciones, socios fundadores, domicilio, actividad económica, entre otros.
- **Domicilio:** Se especificará el domicilio de cada uno de los involucrados, ya sean empresas o personas naturales durante el período de revisión, para efectos de cotejar contra los documentos investigados.
- **Estructura organizativa:** Consiste en identificar las autoridades de las compañías para efectos de determinar los responsables de autorizar determinadas operaciones. Los principales niveles son los siguientes: Junta General de accionistas, Junta Directiva, administración, niveles de gerencia, departamento de contabilidad.
- **Actividad económica durante el período a examinar:** Para determinar las principales actividades generadoras de ingreso, sobre las cuales estarán basados los procedimientos.
- **Compañías relacionadas:** Para verificar el grado de relación entre las operaciones de otras empresas. Algunas operaciones entre las compañías relacionadas son: Compra venta de activos o prestación de servicios del caso que se investigue, préstamos efectuados durante el período a evaluar, destinos de los préstamos otorgados.
- **Otras a criterio del auditor:** las cuales estarán en función del tipo de investigación y del requerimiento del juez, tales como las condiciones jurídicas de la empresa; relacionado con

los documentos legales que conforman su personalidad jurídica, su organización, su relación con el estado, régimen de sus propiedades, entre otros.

**c) Sistemas de información**

Se refiere a conocer el origen de la documentación que estará sujeta a la investigación, debiéndose conocer los programas en que se procesa la información, tales como software contables, facturación, inventarios, etc, estas evaluaciones se efectuarán en caso de tener acceso a la empresa o si en la documentación que ha sido secuestrada se encuentran incorporados.

**d) Comprensión del control interno**

A fin de verificar la existencia de políticas que contribuyan a determinar las tareas competentes para cada puesto y de asignar responsabilidades, se debe tener un adecuado conocimiento de los manuales de procedimientos, descripción de puestos, diagramas de flujo, sistema contable y de los tipos de reportes que emite la entidad relacionada con la investigación que se realice. Cabe señalar que todo lo anterior se hará en función de los requerimientos del juez.

**e) Fuentes de información**

Es necesario conocer las fuentes de información en caso de la verificación de las instalaciones de la empresa.

- Fuentes internas: Reportes contables, informes administrativos o financieros.
- Fuentes externas: proveedores, empresas relacionadas, autoridades gubernamentales, instituciones financieras, entre otras.

#### 4. Normativa legal aplicable

El marco legal sobre el cual se desarrolle la auditoría forense dependerá principalmente de la naturaleza del ilícito a investigar y de las operaciones de la empresa en tal sentido la actuación del contador público se enfocará al tipo de ley que se relacione con el delito tipificado. La naturaleza del mismo no se define por la persona natural o jurídica que lo ha cometido, sino que está en función de cómo realizó los hechos por los cuáles se le acusa y cuáles son las regulaciones aplicables a tales actos.

El tipo de fraude a investigar puede tener como origen el incumplimiento de una normativa legal. Algunas de ellas son:

- **Leyes Civiles:** Si el tipo de fraude se origina en disputas entre dos personas civiles (sin vínculos comerciales) por delitos tipificados, tales como las disputas por una herencia; desacuerdos por una fianza; contratos de prenda o hipoteca; entre otros.
- **Leyes Mercantiles:** Se contemplan casos tales como la disolución de una sociedad, en la que existieron inconsistencias legales al momento de tomar el acuerdo en una Junta General de Accionistas y en donde existen reclamos por dicho acuerdo; otros problemas, pueden ser discordias por contratos de marcas registradas o licencias de un proveedor, entre otros.
- **Leyes laborales:** La legislación laboral aplicará si el delito está tipificado como un conflicto establecido entre personas que mantienen una relación de patrono y trabajador. Por tal razón es necesario definir el origen del delito, por medio de la identificación de los involucrados y del vínculo que los une. La aplicación de la legislación laboral es utilizada principalmente para:

1. Establecer la relación entre los involucrados si el asunto fue realizado al interior de la empresa.
  2. Establecer los términos de un contrato de trabajo, en casos de considerar incumplimientos de algunas partes del mismo.
  3. Reclamos por pago de prestaciones por parte del patrono, entre otros.
- **Leyes tributarias:** Se considerarán las leyes tributarias si el caso investigado tiene relación con la defraudación fiscal, evasión intencional, problemas de facturación, no pago de retenciones del Impuesto sobre la Renta, entre otros, tipificados por el Código Tributario y leyes afines (Ley del IVA, Ley de Impuesto sobre la renta, Leyes de impuestos específicos). Las leyes a considerar dependerá de las especificaciones del acto, por ejemplo el Código Tributario, establece la procedencia del peritaje cuando la administración tributaria lo requiera.
  - **Leyes Penales:** El conocimiento del auditor forense en cuanto a las leyes penales, debe obligarse a los casos que se investiguen relacionados con los delitos contra el patrimonio, sin importar que haya sido originado por personas civiles o mercantiles.

Del Código Procesal Penal se pueden encontrar información relacionada con: La facultad de requerir especialistas contables para descubrir o valor elementos de prueba ante un caso en particular; los requisitos del contador público; notificación y nombramiento; formas permisibles de ejecutar el trabajo; requisitos del informe del especialista; derecho del cobro de honorarios; restricciones del auditor; derecho de protección del perito.

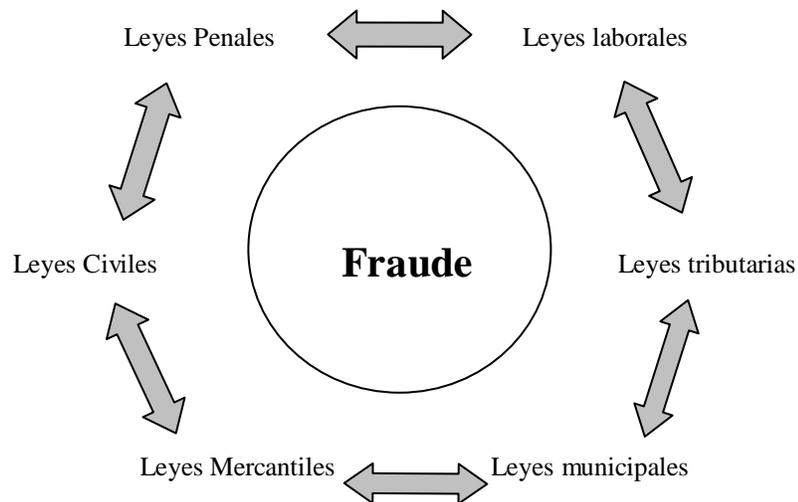
Del Código Penal, se puede obtener la siguiente información: El marco conceptual para definir la naturaleza de un fraude tipificado como delito penal, y marco sancionatorio tanto de los involucrados en los delitos cometidos como de los contadores públicos. Bajo esta

normativa, se tiene que acudir a la Fiscalía General de la República, Juzgados de Instrucción y Juzgados de Paz.

- **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría**

Los elementos de esta ley aplicables a la auditoría forense son los siguientes:

- a) Facultad de desarrollar un trabajo requerido por el juez; consiste en la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios a petición del juez de la causa o de las partes en conflicto. Artículo 17 lit. j)
- b) Marco sancionatorio; el cual establece que por la negligencia y descuido en el ejercicio de la profesión, incluyendo faltas éticas de la profesión y causando daños a terceros al haberseles suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano, se tendrán las sanciones siguientes: Suspensión del ejercicio de la profesión; Devolución de los sellos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría, sin perjuicio a las sanciones penales



**Fig. No 9** Leyes aplicadas a un delito.

## **5. Evaluación de los riesgos de auditoría**

Los factores de riesgo son medidos en función del tipo de delito que se quiere investigar y de las circunstancias en que se realice el proceso, ya que en algunos casos se aplica una muestra selectiva y en otros casos es necesario realizar una evaluación total de la información proporcionada, todo depende de lo que requiera el juez.

El fraude generalmente es encubierto y puede ser muy complejo comprobarlo, sin embargo el auditor por medio del conocimiento del delito, puede identificar los hechos que permitan identificar la información. Estas condiciones se conocen como “factores de riesgo del fraude”. El fraude afecta directamente la evaluación del riesgo inherente, del riesgo de control y riesgo de detección. En caso que el juez requiera que se investigue a una entidad con grandes volúmenes de operaciones, el auditor debe considerar factores para conocer la conducta de la administración, y de la información financiera misma, en caso que se investigue directamente sobre una línea del balance lo anterior puede ser de menor importancia. Existen algunos factores que influyen considerablemente en el estudio y evaluación de los riesgo, tales como: La información para realizar la investigación no está disponible; falta de colaboración de los involucrados respecto a suministrar documentación específica, en el caso de que ésta no haya sido secuestrada; alteración de la información proporcionada; no se tienen claros los requerimientos del juez; no existe suficiente conocimiento de los procedimientos; naturaleza misma del ilícito a investigar; amenazas al auditor en la ejecución del trabajo; características de la gerencia administración; tiempo establecido para desarrollar la auditoría, entre otros.

Los factores de riesgo de una auditoría forense se enfocan de la siguiente forma:

- a)* Riesgo Inherente: Representa el riesgo de que ocurran errores significativos en un caso a investigar o en una de las áreas del mismo, por las características propias del delito, este puede originarse por la naturaleza del delito y las cuentas a evaluar.
- b)* Riesgo de control: Consiste en la posibilidad de que los sistemas de contabilidad y control interno permiten operaciones irregulares de significativa magnitud.
- c)* Riesgo de detección: Representa el riesgo de que los procedimientos que el auditor aplique no logren identificar los posibles hechos que permitan concluir sobre la situación investigada.

El riesgo de auditoría representa entonces la posibilidad que el auditor pueda dar una conclusión en su informe diferente a la situación real dada y que por lo tanto no tiene, elementos de juicio suficientes para que el juez emita una resolución al respecto.

En el desarrollo de la auditoría los riesgos pueden afectar al auditor en función de los resultados presentados ante los tribunales de justicia, esto puede denotarse por medio de: La credibilidad ante un gremio, cuestionamiento de resultados posteriores a la emisión de su informe basado en las pruebas de auditoría, pérdida de credibilidad como profesional ante la sociedad, falta de imparcialidad y objetividad, al emitir sus juicios los resultados no satisfacen las expectativas de los jueces, además de afectar la imagen del mismo por falta de ética en el ejercicio de la profesión.

El riesgo inherente y de control se diferencia del riesgo de detección, ya que el auditor sólo puede estimarlos, pero no controlarlos. La evaluación que efectúa el auditor de los riesgos inherentes y de control da lugar a un mejor conocimiento de los mismos, pero en ningún caso los reduce o modifica. En cambio el auditor si puede variar el riesgo de detección haciendo variar la naturaleza, oportunidad y amplitud de las pruebas de auditoría.

## **Condiciones de los riesgos**

*Riesgo inherente:* Algunos aspectos de éste no son característicos de una operación o cuentas ya que pueden estar relacionadas con factores que están fuera de la entidad. Estos se encuentran fuera del control de la empresa e incluyen cambios en las condiciones generales del mismo, disposiciones del gobierno, factores económicos, todos ellos inciden directamente en la gerencia para cometer delitos. El conocimiento que tenga el auditor de los riesgos inherentes asociados con condiciones de este tipo es el resultado del conocimiento del negocio y su actividad económica. Las características del riesgo inherente son peculiares para el tipo específico de operación o saldo de la cuenta. Por ejemplo el dinero en efectivo está más expuesto al robo que el inventario de artículos de gran tamaño.

*Riesgo de control:* No existe un sistema de control interno tan eficaz que elimine totalmente el riesgo de que se reflejen errores en los estados financieros y que puedan evitar los fraudes económicos en las empresas. Los sistemas eficaces proveen poco riesgo, mientras que en los menos eficaces, el riesgo es relativamente alto.

*Riesgo de detección:* Es la combinación de las posibilidades de que ni los procedimientos de revisión analítica, ni de las pruebas detalladas de las operaciones, reduzcan los errores no detectados.

*Nivel evaluado de riesgo:*

Los tres componentes del riesgo de auditoría se pueden concretar en un porcentaje lo cuál se vuelve problemático. Por ejemplo en bajo, medio y alto, utilizando esta forma de medición, se puede elaborar una tabla que ilustre la interrelación que existe entre los tres componentes de auditoría.

### MATRIZ DE DECISIONES PRELIMINARES

Componentes de riesgo que se relacionan al tipo de delito	Indicios del fraude obtenidos	Factores de riesgo	Estimación del riesgo			Procedimientos de auditoría	Alcance de los procedimientos
			Inherente	Control	Detección		
<p>En este apartado se debe clasificar la información según las áreas críticas relacionadas con el delito que se investiga. Por ejemplo en caso de robo: Efectivo en Caja y bancos, cobro de clientes, etc.</p> <p>Además se debe considerar aquella información no financiera que se puede evaluar y que se relaciona con el delito a investigar.</p>	<p>En este apartado el auditor debe considerar la causa por la que ha sido requerido, debe detallar el tipo de causa y los indicios presentados para que proceda la demanda.</p> <p>Para ello es necesario solicitar dicha información al juez.</p>	<p>Involucra aquellas condiciones o eventos que inciden directamente en la investigación del delito, se efectúa de acuerdo al juicio profesional del auditor forense.</p> <p>Además se incluyen aquellos aspectos que pueden limitar el alcance del trabajo por medio de la información proporcionada.</p>	<p>Se realiza una valoración del riesgo inherente como: Bajo, medio y alto.</p>	<p>Se efectúa una medición del riesgo de control el cual puede ser: Bajo, medio y alto</p>	<p>La valoración del riesgo es de alto, medio y bajo encontrándose en función del riesgo inherente y de control.</p>	<p>Se exponen de forma general los procedimientos que se llevarán a cabo en la auditoría forense, los cuales ayudarán a obtener la evidencia necesaria para respaldar su informe ya sea de control y sustantivos, entre otros según el objetivo de la auditoría.</p>	<p>Se debe detallar hasta donde se aplicarán los procedimientos determinados, el cual se presentará en términos porcentuales relacionada a la causa que se sigue.</p>

**Cuadro No 5** Matriz de decisiones preliminares.

## **6. SUPERVISIÓN**

El grado de supervisión se encuentra en función del tipo de fraude a investigar, de asegurar la calidad y exactitud de la auditoría, asegurándose del cumplimiento de los objetivos del trabajo, basados en los requerimientos del juez.

La supervisión del trabajo del auditor forense viene dada las siguientes circunstancias:

**a) El auditor forense es el encargado directamente del caso a investigar**

El auditor forense es contratado para realizar la investigación a requerimiento de un juez, aquí puede apoyarse de auxiliares, quienes participarán de forma conjunta en todas las etapas del trabajo y sobre todo en la aplicación de los procedimientos específicos. No obstante, cabe señalar que el responsable del trabajo de investigación, en estas circunstancias es el auditor, por ello debe supervisar adecuadamente el trabajo que ha sido desarrollado por el personal a su cargo.

**b) El auditor forense supervisa a otros contadores públicos que no tienen competencia profesional.**

En algunos casos para el desarrollo de algunos trabajos que son de menor cuantía se contratan a estudiantes de último año de Licenciatura en Contaduría Pública, asimismo se solicita los servicios de un profesional competente que reúna todos los requisitos necesarios para que supervise la investigación, según lo mencionan los procedimientos previos al desarrollo de la misma. En estos casos la responsabilidad del trabajo es de todos los que participan, debiendo firmar cada uno de ellos el informe que se emita.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles del personal que intervenga en el desarrollo de la auditoría forense. De acuerdo a las instrucciones que emita el juzgado y a la planeación del trabajo así será la participación del auditor que supervisará las labores asignadas.

La supervisión debe utilizarse en las etapas de planeación, ejecución y finalización del trabajo llevado a cabo por los peritos contables. En la etapa de la planeación de la auditoría se debe incluir lo siguiente:

1. Evaluar el nivel de experiencia en cuanto al entrenamiento técnico y la capacidad profesional de los auditores que participan, esto ayudará a que el supervisor identifique cuales son las habilidades de cada uno de ellos, para desarrollar las investigaciones.
2. Definir las personas que van a desarrollar cada uno de los objetivos que se persiguen en la investigación.
3. Discutir los alcances de los procedimientos a aplicar en cada una de las áreas a investigar.
4. Fijar el presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal para desarrollar los programas elaborados conjuntamente con el auditor competente.

En el caso de la ejecución el auditor forense debe supervisar el trabajo, de tal forma que asegure el cumplimiento de:

- Mantenerse informado de los problemas que se presenten durante la investigación.
- Revisar el programa de auditoría con base al conocimiento del delito.
- Proporcionar instrucciones a los asistentes respecto del caso.
- Vigilar constantemente el trabajo realizado y aclarar las dudas que vayan surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando que los resultados del trabajo sean definidos como no concluyente para el juez.

- Control del tiempo invertido en cada uno de los procedimientos en función de fechas indicadas por el tribunal de justicia y detalladas en el memorándum de planeación.
- Revisión adecuada y oportuna de los papeles de trabajo preparados por los auditores forenses, verificando que las evidencias cumplan con las disposiciones legales contenidas en el Código Procesal Penal para que sean aceptadas en los tribunales de justicia.

Asimismo la supervisión debe ser aplicada en la finalización del trabajo de auditoría forense en los siguientes aspectos:

- Vigilar que los papeles de trabajo estén completos y que los auditores forenses hayan cumplido con las Normas Internacionales de Auditoría u otra normativa aplicable.
- Aprobación del informe, verificando que cumpla con la calidad requerida para que sea aceptado en el juzgado y sirva de apoyo al juez para emitir una resolución.

La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo, en el memorándum de planeación, en los borradores del informe pericial, y se sugiere dejarlas en las siguientes formas:

- Poniendo su inicial en los papeles de trabajo preparados.
- Haciendo anotaciones en los papeles de trabajo y complementando las cédulas, partes del informe según el trabajo realizado por los peritos contables.
- Elaborar informes que detallen las actuaciones de cada perito contable en el desempeño de su labor, donde se indique el trabajo elaborado y el desempeño del mismo.

## **7. Presupuesto de tiempo**

El tiempo destinado para el desarrollo de una auditoría forense, está en función de:

- El plazo fijado por el juez o la persona que contrató los servicios:  
En este caso la asignación del período para desarrollar el trabajo encomendado puede ser insuficiente si existe un gran volumen de información, sin embargo es conveniente definir el plazo antes de aceptar el compromiso.
- El plazo que el auditor estime oportuno para desarrollar el trabajo:  
Cuando el plazo establecido por el juez haya finalizado, y este trabajo no haya concluido se deberá solicitar la ampliación de dicho plazo, exponiendo las razones por las cuales es necesario dicha prórroga.
- Según el tipo de caso que se esté desarrollando, ya que debido a las características particulares de algunos fraudes es necesario emplear más tiempo en la ejecución de algunos procedimientos.

Las actividades a desarrollar, deberán estar enmarcadas en el tiempo que el juez establezca, caso contrario se debe mencionar las circunstancias por las cuales no se cumplieron las actividades programadas, considerando que puedan existir algunas dificultades, según la naturaleza del ilícito a investigar.

La siguiente matriz ejemplifica los elementos a considerar en la programación del tiempo para una auditoría forense, estos lineamientos son flexibles y se adaptan a las investigaciones según el juicio profesional del auditor.

## Esquema del presupuesto de tiempo de una auditoría forense

### PRESUPUESTO DE TIEMPO (POR HORAS DE TRABAJO)

CASO: DETALLAR COMO SE TIPIFICA EL DELITO

PERÍODO AUDITADO: EL PERIODO DE TIEMPO A EVALUAR

	Nombre	Fecha	S O C I O	G E R E N T E	S U P E R V I S O R	E N C A R G A D O	J U N I O R	A S I S T E N T E	T O T A L	T I E M P O R E A L
<b>PRESUPUESTO GENERAL DE TIEMPO</b>										
Sección Areas/concepto a estudiar/ examinar										
PROCEDIMIENTOS PREVIOS AL DESARROLLO DEL TRABAJO										
Nombramiento del auditor										
<b>Administración de la auditoría</b>										
<b>PLANEACION</b>										
1. Conocimiento del acto ilícito										
1.1 Investigación del origen del fraude										
1.2 Conocimiento de los involucrados										
1.3 Determinación de causas y consecuencias										
1.4 Aplicación de la normativa legal										
2. Evaluación de los riesgos (inherente, de control y detección)										
3. Determinación del alcance de auditoría										
4. Elaboración de programas										
5. Preparación de archivos permanentes										
6. Evaluación y selección del personal que desarrollara el trabajo										
<b>EJECUCION</b>										
1. Efectivo y similares										
2. Cuentas por cobrar e ingresos										
3. Activo fijo										
4. Préstamos bancarios										
5. Documentos y cuentas por pagar										
6. Pasivos acumulados y estimados										
7. Eventos subsecuentes y pasivos contingentes										
8. Ingresos, Gastos y otros resultados (análisis de tendencias)										
9. Revisión del cumplimiento de contratos y normativa legal										
10. Otros requerimientos del juez.										
11. Revisión de los papeles de trabajo por el encargado.										
<b>EVALUACIÓN DE TRABAJO DE AUDITORIA</b>										
1. Cuestionario de terminación de auditoría										
2. Revisión general de socio										
<b>INFORME</b>										
1. Elaboración del informe de auditoría forense										
2. Presentación ante los tribunales de justicia										
<b>Total</b>										

	Nombre	Firma	Fecha
Preparado por:			
Revisado por:			
Aprobado por:			

**Cuadro No 6.** Esquema del presupuesto de tiempo en el desarrollo de una auditoría forense

## **8. Procedimientos para desarrollar una auditoría forense**

El proceso de auditoría forense, debe tener una metodología sistemática que requiere, de conocimientos especializados de aspectos técnicos, legales y de las características, antecedentes, entre otros detalles del delito y debe ser elaborado por un perito contable o auditor forense que tenga la capacidad profesional y el entrenamiento técnico necesario.

Uno de los propósitos de este trabajo es sugerir los procedimientos de auditoría aplicables para investigar un ilícito considerando aspectos como la naturaleza, alcance y oportunidad de los mismos, así como los requerimientos del juez.

### **Procedimientos generales para desarrollar una auditoría forense**

Al momento de ejecutar una auditoría forense el contador público en su investigación debe considerar además de los aspectos técnicos como la aplicación de técnicas de auditoría que de acuerdo a su criterio profesional son convenientes para la recolección de evidencias comprobatorias. A continuación se describen algunas técnicas aplicables en este tipo de trabajo:

- **Investigación:** Debe investigar las actividades desarrolladas por la administración para obtener un conocimiento general de las operaciones; y la estructura del control interno para detectar los factores de mayor riesgo en las áreas a investigar para determinar el alcance de las pruebas.
- **Observación:** Consiste en observar las condiciones externas e internas de la compañía como el ambiente laboral, la forma como se desarrollan las funciones contables de operación y supervisión.

- **Inspección:** Hacer una inspección física de documentos que serán evaluados, detallando claramente el estado de los mismos, señalando el color, si existen enmendaduras, tachaduras, si son originales o copias entre otros.
- **Confirmación:** Solicitar y obtener confirmación de fuentes externas al ente auditado tiene como resultado una evidencia admitida por la normativa técnica. Estas se pueden aplicar en casos de cuentas por cobrar a clientes, comprobación de facturación, tendencia del volumen de ventas, cuentas bancarias, cuentas por pagar a proveedores y obligaciones financieras, casos de evasión fiscal y todo en la extensión que se considere necesario. Adicionalmente se confirma con los abogados de la compañía, solicitada por escrito, indicando lo siguiente:
  - a) Identificación de la empresa, fecha de la revisión y el alcance de la información requerida,
  - b) Una relación donde describa y cuantifique sobre litigios, demandas y gravámenes que existan a la fecha de la revisión, así como aquellos que hubieran surgido durante el período comprendido en la fecha de nuestra investigación y la fecha que se emiten las conclusiones en el informe pericial,
  - c) El adeudo por concepto de honorarios y gastos relacionados a la fecha de la auditoría.
- **Cálculo:** Se verificarán los cálculos aritméticos de los documentos que respaldan las transacciones, en la extensión determinada y de acuerdo al requerimiento judicial.
- **Análisis:** Se puede verificar las variaciones importantes de la información financiera en relación a los presupuestos o con resultados de años anteriores. Algunas pruebas analíticas son: márgenes de utilidad en las operaciones, rotación de cuentas por cobrar, indicadores financieros, etc.

- **Comprobación:** Efectuar las pruebas de los documentos y registros de las transacciones del área que se cometió el ilícito, en la extensión que considere necesaria o en cumplimiento de la disposición de una orden judicial señalada por el juez comprobando el monto del ilícito y la eficacia del control interno.
- **Certificación:** Consiste en la obtención de un documento en el que asegure la verdad por un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.
- **Revisión:** Revisar las áreas que señalan incumplimiento a las políticas contables y a los procedimientos de control internos así examinar el expediente de correspondencia relacionada con abogados, instituciones de crédito, de seguro, clientes y proveedores etc.
- **Verificación:** Verificar el cumplimiento de las políticas contables y de control interno de los documento que soportan transacciones importantes, para determinar si éstos han sido manipulados, falsificados, alterados o destruidos.

### **Procedimientos específicos a considerar para la recolección de evidencia**

Es importante que un auditor identifique algunos procedimientos específicos para la realización de su trabajo, pero estos estarán en función del tipo de caso que se investigue.

Algunos procedimientos específicos aplicables para la ejecución de la auditoría forense son:

- Visite las instalaciones donde se encuentra secuestrada la información o las instalaciones de la empresa en su defecto.
- Evalúe la existencia, confiabilidad, legalidad y competencia de la documentación secuestrada por medio de lo siguiente: Realizar un inventario físico de la documentación, libros, equipo de cómputo y demás información que se encuentre en el lugar; elaborar un listado en donde se encuentre el detalle de la información inventariada y las condiciones en que se encontraron; describir el lugar donde se encontró y la reacción de las personas que

están a cargo de la custodia; solicitar la firma de las personas que estuvieron presentes con la finalidad de formalizar el proceso efectuado; firmar y sellar el listado; codificar las cajas que contienen la información que se investigará, para efectos de control de la misma; Clasificar la información financiera que utilizará para llevar a cabo el trabajo.

- Solicitar el expediente de la causa que se está investigando.
- Elaborar una cédula de los principales datos de las empresas involucradas, incluyendo: Actas de Junta General de Accionistas y Junta Directiva, actas de visitas de autoridades gubernamentales, declaraciones de impuesto.
- Verificar algunos documentos con fuentes externas, tales como: Legalización de los contratos celebrados, existencia de cuentas por cobrar y por pagar entre las compañías involucradas, otorgamiento de préstamos bancarios, solvencia de impuestos u obligaciones con autoridades gubernamentales.
- Solicitar autenticación de un notario de las fotocopias de documentos que constituirán parte de la evidencia de auditoría.
- Verificar el respaldo de las operaciones registradas.

### **Requisitos que debe reunir la evidencia para ser admisible por las instancia judiciales**

Los procedimiento de auditoría deben permitir obtener la evidencia que cumpla con los requerimientos legales, para que pueda ser admisible en un tribunal de justicia, entre los cuales se enumeran:

- a) El proceso de investigación debe estar debidamente autorizado por un organismo judicial.
- b) Haberse obtenido mediante técnicas de auditoría.
- c) Presentar información original o mediante fotocopia autenticada por un notario.
- d) Estar documentado en los papeles de trabajo.

- e) No debe haber sido obtenida en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- f) Documentar ampliamente los diferentes procedimientos para la obtención de la evidencia mediante un programas de auditoría para identificar los hechos investigados señalando la fecha, hora, lugar y nombre de los investigadores.
- g) La evidencia debe tener integridad, en el sentido que sean muy apegadas a la ley.
- h) La evidencia debe ser suficiente en el sentido que sea la medida adecuada de la cantidad requerida.
- i) La evidencia debe ser competente en la medida de la calidad de la evidencia obtenida.
- j) La evidencia debe ser de carácter probatorio ante un juez y debe estar en concordancia con los hechos y las acusaciones.

El juicio del contador público para desempeñar su trabajo tiene que ser apropiado, para respaldar la expresión de una conclusión. En este tipo de trabajo la evidencia es afectada por diversos elementos, tales como: El grado de presunción asociado, la naturaleza, la oportunidad, extensión de los procedimientos y la suficiente y apropiada evidencia. El auditor debe considerar en la calidad, procedimientos globales generales, como la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado. En el proceso para establecer los procedimientos implica que el contador público considere la importancia relativa y los componentes relevantes del riesgo

## **9. Personal asignado**

Se establecerá el personal que se utilizará en cada una de las fases del desarrollo del trabajo, el cual estará en función de la extensión del trabajo, los costos y los requerimientos del juez.

## **10. Informe a emitir**

Se establecerá el o los informes que se presentarán al juzgado, según los términos del compromiso pactados. En algunos casos pueden acordarse la entrega de informes parciales o avances del trabajo, sin embargo por lo general se establece entregar un informe al final de la revisión.

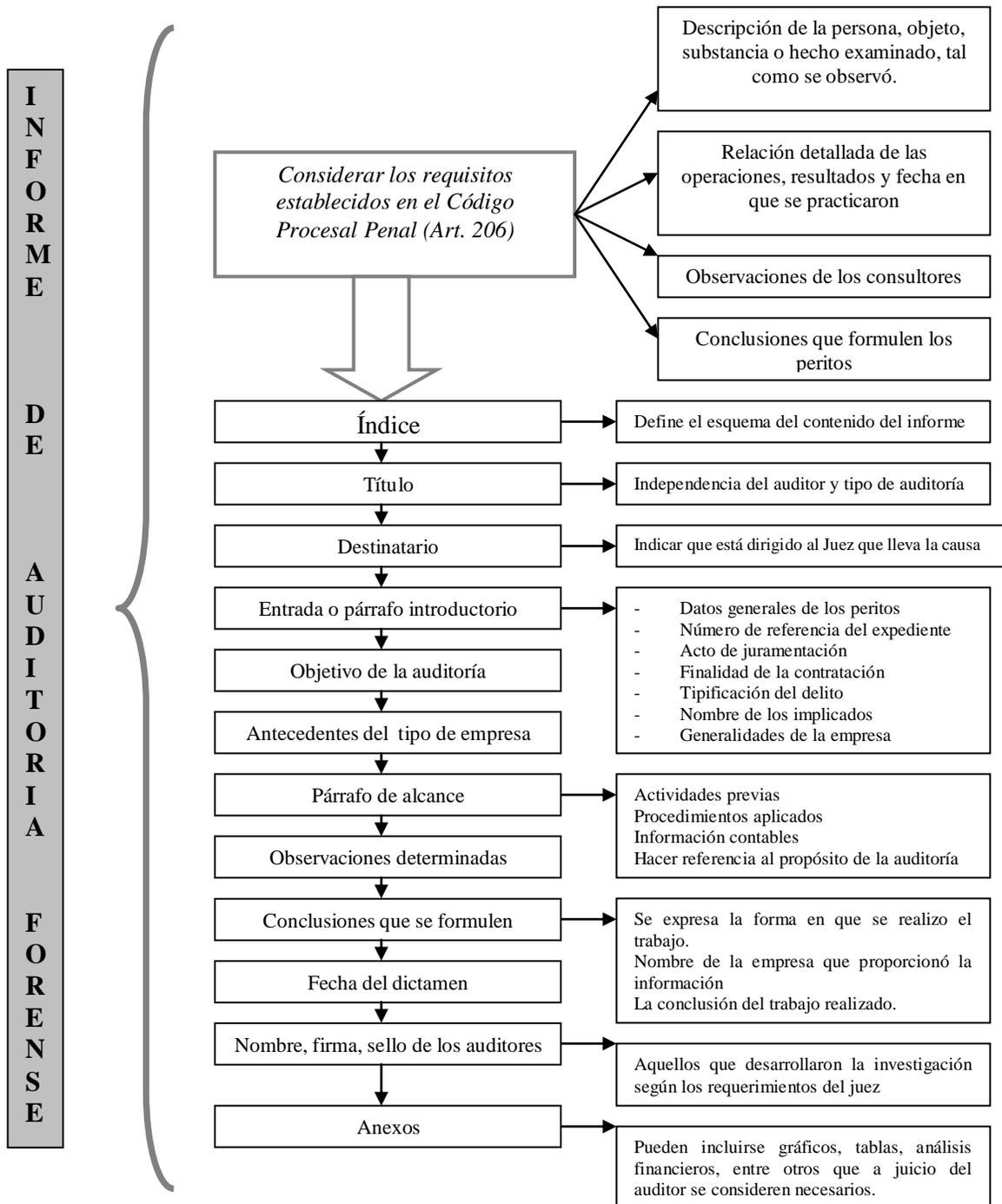
### **Lineamientos para la elaboración de un informe de auditoría forense**

Un problema crítico para el contador que lleva a cabo una investigación de tipo forense, es decidir que debe y que no debe hacer, en la finalización de su trabajo tiene que definir lo que va a decir por escrito y cómo lo va a presentar.

El informe del contador debe ser el resultado de un estudio exhaustivo e imparcial de las condiciones a que se refiere. El texto y los estados del informe sobre este tipo de investigaciones deben reunir ciertas características, algunos de ellos son:

- Los hechos deben expresarse en forma clara y distinguirse de las conjeturas realizadas.
- Todos los hechos sobre los cuáles se basen las conclusiones deben ser mencionados.
- Analizar los hechos en forma conjunta para llegar a una conclusión si estos son contradictorios.
- El informe debe excluir toda referencia a aquellas características de las cuentas que se presten a controversia, a menos que tengan relación directa con las conclusiones del informe.

## Procedimientos para la elaboración de un informe de auditoría forense para presentar en los tribunales de justicia.



**Fig. No 10** Procedimientos para la elaboración de un informe de auditoría forense para ser presentados en los tribunales de justicia

#### **4.4.1 Elementos básicos que debe incluir el contenido del informe del auditor forense**

La elaboración de un informe de auditoría forense requiere de elementos que muestren de forma concisa y oportuna los resultados obtenidos en la revisión. El informe o dictamen pericial que emita el auditor forense deberá elaborarse con base en la normativa técnica de auditoría y los requisitos establecidos en el Código Procesal Penal, señalando que deberá presentarse en forma escrita y contendrá en cuanto sea posible lo siguiente:

1. La descripción de la persona, objeto, substancia o hecho examinado, tal como han sido observados,
2. Una relación detallada de las operaciones, de los resultados y las fechas en que se practicaron,
3. Las observaciones de los consultores técnicos, y
4. Las conclusiones que formulen los peritos.

#### **4.4.2. Lineamientos del informe de una auditoría forense, cuando es requerido como perito contable o auditor forense por primera vez.**

##### **1. Índice**

Consisten en definir el esquema de lo que comprende el contenido del informe, indicando las referencias del número de página, si este ha sido enumerado, sino incluye los acápites de los puntos tratados.

##### **2. Título**

Es apropiado hacer alusión a la independencia del auditor, y al tipo de auditoría que se está desarrollando, por ello es conveniente indicar el término: “Informe de los auditores independientes” para distinguirse de los informes que podrían ser emitidos por otros profesionales que se hayan requerido en el desarrollo de la investigación.

### **3. Destinatario**

En este acápite se indica a quien deberá estar dirigido el informe. En este tipo de investigaciones, comúnmente se dirige al juez que solicitó el trabajo de auditoría del acto fraudulento, pero sin incluir el nombre propio del mismo únicamente el cargo designado; ya que en el tribunal de justicia es considerado y discutido por los abogados, jueces y las partes involucradas.

### **4. Párrafo introductorio**

El párrafo introductorio del informe que emita un auditor independiente que examine un delito en particular debe contener los elementos básicos siguientes:

- a) Datos generales de los peritos contables: Entre aquellos que identifican al auditor(es) forense se encuentran los elementos siguientes:

Nombre del auditor(es), Número del Documento Único de Identificación, hacer referencia a la mayoría de edad, descripción del domicilio, hacer mención de ser Licenciado en Contaduría Pública, número de registro de contador público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

- b) Número de referencia del expediente de la causa que se investiga.
- c) Mencionar el acto de juramentación.

El acto de juramentación es parte del proceso judicial, en el cual se establece en el artículo 121 del Código Procesal Penal, el cual sirve para comprometer al auditor a expresar la veracidad de los hechos a investigar, advirtiéndose de las sanciones administrativas y penales que pueden incurrir por su incumplimiento, o negligencia en el desarrollo del mismo.

- d) Finalidad de la contratación: Se debe indicar el propósito de la contratación, que consiste en llevar a cabo el peritaje contable sobre un delito. Además se debe mencionar si la

documentación ha sido secuestrada o no, el nombre de la empresa donde se cometió el acto fraudulento y el período auditar.

- e) Tipificación del delito: Se hace mención del delito objeto de investigación, el cuál puede ser entre otros por administración fraudulenta, falsedad ideológica, apropiación indebida, falsedad material, entre otros. Cabe señalar que es el juez quien tipifica el tipo de delito que se ha cometido.
- f) Nombre de los implicados: Es necesario considerar la información relacionada con los imputados, debiendo dejar plasmados nombres de los involucrados, la relación que cada uno tiene con la entidad, como son conocidos comúnmente los involucrados, cuál es el tipo de delito que se les atribuye. Asimismo se debe incluir el nombre del demandante.
- g) Generalidades de la empresa: Finalidad de la sociedad de la empresa, dirección de la empresa, número de inscripción en el Registro de Comercio, fecha de la inscripción, entre otros aspectos que se dejan a criterio del auditor.

*Ilustración de un párrafo introductorio del informe de auditor independiente*

**Señor**

**Juez de Instrucción ( mencionar el nombre del juzgado de instrucción correspondiente )**

Nosotros, (mencionar el o (los) nombres de los auditores) la edad, el domicilio, el título de licenciado en Contaduría Pública y Auditoría (mencionar de registro de inscripción profesional ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión en Contaduría Pública y Auditoría); habiendo sido juramentados como peritos para proceder legalmente en la causa (mencionar el número de la causa) a fin de practicar auditoría contable en la documentación secuestrada por la empresa (mencionar la razón o denominación social de la empresa involucrada) y los documentos de la sociedad (mencionar el nombre), por el período comprendido (señalar el período o ejercicio que el juez haya determinado), por el juicio que se ventila en el juzgado (mencionar el nombre del juzgado) en contra de (mencionar los nombres de los acusados), por los delitos de **(describir el nombre del delito y el nombre de la empresa)**. Y a continuación exponer la situación presentada.

## **5. Objetivo de la auditoría forense**

Es necesario mencionar el objetivo general de la auditoría forense, el cuál consiste en determinar una conclusión independiente, respecto al delito tipificado por el juez, en función de este mandato legal se verificará la información.

## **6. Antecedentes del tipo de empresa**

Se deberá indicar los datos históricos de las empresas investigadas incluyendo operaciones relacionadas con su actividad principal que contribuyen a la fuente generadora de ingresos, sus funcionarios, partes relacionadas, entre otras.

## **7. Alcance del trabajo realizado**

En este apartado se pone de manifiesto los procedimientos aplicados en el desarrollo del trabajo, así como la información contable y otro tipo de documentación sujeta a revisión a fin de cumplir con el mandato de carácter legal.

*Una ilustración de un párrafo de alcance*

“Hemos aplicado procedimientos de auditoría en los registros contables y demás archivos e información, a fin de cumplir con el mandato de practicar peritaje de carácter legal y contable en el desarrollo financiero de las empresas (hacer mención del nombre de las empresas involucradas o implicados). Nuestro trabajo fue realizado según nuestro leal, saber y entender, únicamente con el propósito antes indicado, para lo cual los procedimientos aplicados se resumen a continuación:

1. Nos presentamos a ese juzgado, a fin de recibir bajo inventario la documentación secuestrada objeto del peritaje contable.
2. La documentación fue trasladada a las oficinas ubicadas en la (detallar la dirección a donde fue llevada) lugar señalada para realizar el peritaje correspondiente.

**Nota:** En el caso de que un solo auditor esté llevando a cabo la auditoría forense, deberá hablar en primera persona y deberá iniciar como sigue: “He aplicado procedimientos de...”

### **- Detalle de procedimientos del informe de auditor independiente**

Se debe incluir el resumen de los procedimientos generales de auditoría los cuales constituyen la finalidad del peritaje.

Ejemplo de procedimientos previos a la auditoría: Acceso a las instalaciones de la empresa donde se encuentra secuestrada la documentos, información a la cual se tuvo acceso, para evaluar la existencia, confiabilidad, legalidad, competencia y aplicación de procedimientos en la recolección de pruebas.

## **8. Observaciones determinadas**

### **- Aspectos formales y contractuales**

Los resultados de los procedimientos aplicados a la causa que se está investigando debe presentar la relación detallada de las operaciones que realiza la compañía, los cuáles pueden enfocarse a:

- a) Verificación de existencia legal de la compañía, la cual se determina mediante la lectura de las cláusulas de la escritura de constitución de la sociedad.
- b) Comprobación de la administración de la sociedad; verificando el contenido del Libro de Actas de Junta Directivas y el Libro de Accionista.
- c) Contenido de los contratos que hayan representado un desembolso considerable de fondos de la compañía, evaluando las condiciones generales, derechos y obligaciones contraídos.
- d) Respecto a los estados financieros, se debe informar sobre: Normativa contable aplicada, características, análisis comparativo de los años en estudio, nombre del contador general de la compañía, nombre del auditor externo, presentación de los estados financieros modificados, otras consideraciones, de acuerdo al juicio profesional del auditor.

### **- Procedimientos de auditoría aplicados**

Actividades principales de la empresa en cuestión:

- a) Indagar sobre las actividades generadoras de ingresos de cada una de las empresas,
- b) Descripción de cada una de éstas según los estados financieros,
- c) Facturación:
  - Investigar la forma de facturar los servicios prestados.
  - Análisis de tendencias de estados financieros:

- d) Verificar los estados de resultados para establecer la tendencia de los períodos.
- e) Liquidaciones de ingresos y gastos preparados por la entidad.
- f) Inconsistencias encontradas en la documentación revisada.
- g) Préstamos entre compañías o socios.
- h) Ajustes de la cuentas por cobrar de la contabilidad de la compañía.
- i) Examen de las actas de junta directiva, escrituras que demuestran quien administra.
- j) Relaciones entre la compañía auditada y con otras empresas.
- k) Examinar los documentos de las empresas relacionadas donde detalla la forma de realizar las operaciones entre sí, así como el tratamiento contable de las mismas.
- l) Pagos de asesoría por servicios recibidos del exterior y de administración.
- m) Pagos de viáticos a directivos.
- n) Inconsistencias contables encontradas en las cuentas transitorias.
- o) Acuerdo de Junta General de Accionistas.
- p) Declaraciones de Impuestos (IVA – ISR).
- q) Evaluación de certificaciones de ingresos y gastos de otras firmas de auditoría.

## **9. Conclusión del trabajo**

Las conclusiones deben expresarse, aporten o no a la causa del delito. Las únicas conclusiones que pueden ser omitidas propiamente por el contador son aquellas que no fueren pertinentes. Hay muchas ocasiones en que el informe debe contener una historia completa de los hechos registrados en las cuentas, y en que el contador puede no estar en situación de llegar a una conclusión. Sin embargo la narración de hechos conocidos y la interpretación de ellos, puede resultar de valor para las partes interesadas que tienen un conocimiento de primera mano de las condiciones desconocidas por el contador.

Al momento de elaborar las conclusiones se debe mencionar si la información fue secuestrada o no y el lugar donde fue obtenida, además se debe mencionar el nombre del auditor (es) o firma de auditoría que representa, si es el caso, que llevaron a cabo el desarrollo del trabajo. Tales conclusiones deben ser claras y precisas, debiendo estar libre de prejuicios es decir, no se debe afirmar o negar la existencia del delito investigado, sin afirmar o negar que se ha cometido el delito, para que el juez valore los resultados y emita una resolución.

*Ilustración del párrafo de conclusión*

Nuestro trabajo fue realizado con base a la documentación secuestrada por el Juzgado (mencionar el nombre del juzgado de instrucción), la cual ha sido obtenida en las oficinas del mismo juzgado, proporcionada por (mencionar el nombre de la empresa). Con base al trabajo realizado y a los resultados del mismo, somos de opinión que las empresas (mencionar el nombre de las empresa que se auditaron), han sido administradas incurriendo en situaciones que revelan transacciones no autorizadas debidamente, y en consecuencia causan perjuicio económico a los accionistas (mencionar el nombre de los mismos).

Los peritos podrán ser citados cuando sus dictámenes resulten poco claros o insuficientes, según apreciaciones del juez, éste ordenará que se realicen las operaciones periciales en la audiencia. Cabe aclarar que no existe vinculación forzada del juez sobre lo que dictamine el perito, éste puede ser impugnado por defectos de forma y fondo. El juez o tribunal sentenciador puede seguir o no el parecer del perito, debiendo considerar en la valoración del informe la aptitud y moralidad del perito, y su relación con las partes involucradas.

## **10. Fecha del informe**

Debe presentarse con la fecha en que se ha concluido el trabajo es decir al momento de finalizar el informe. El juez reconocerá la fecha en que éste informe sea recibido en los tribunales de justicia.

## **11. Nombre, firma y sello**

Nombre, firma y sello del número de registro del auditor o auditores que llevaron a cabo la investigación. Cabe mencionar que el sello del auditor o auditores se presentará en cada una de las páginas que conforman el informe. Las firmas de los auditores deberán ser autenticadas por un Notario de la República de El Salvador, cuando así se requiera en el proceso que se sigue.

(Este forma parte del informe)

## **12. Anexos**

Deberán incluirse todos los apartados que de una u otra forma tienen relación con el contenido del informe, pero que debido a diversos factores no fueron incluidos en el mismo.

## **13. Uso de gráficos y cuadros**

El auditor puede en ocasiones utilizar gráficos y cuadro, cuando lo estime conveniente. Estos pueden emplearse para reflejar tendencias y mostrar el impacto de alguna cuenta o transacción que se examine. Las gráficas se usan a veces eficazmente en los juzgados, donde crean una impresión sobre el jurado que nunca puede lograrse mediante una narración de hechos en terminología contable convencional. Para hacer efectiva su narración, el contador público no debe perderse nunca en un laberinto de curvas y líneas multicolores y debe darse por satisfecho si puede presentar con éxito una sola idea en cada cuadro.

### **4.4.3. Lineamientos de un informe de auditoría forense previa participación de otro contador público.**

#### **1. Índice**

Consisten en definir el esquema de lo que comprende el contenido del informe, indicando las referencias del número de página, si este ha sido enumerado, sino incluye los acápites de los puntos tratados.

## **2. Título**

En el caso de los peritos en discordia es apropiado indicar el término: “Informe del peritaje por auditores independientes” en el título para distinguir el dictamen del auditor de los informes que podrían ser emitidos por otros, como funcionarios de la entidad, el consejo de directores, etc.

## **3. Destinatario**

Al igual que los informes de los auditores cuando requeridos por primera vez, se debe indicar a quien deberá estar dirigido el informe, comúnmente es al juez que solicitó el trabajo, pero sin incluir el nombre propio del mismo.

## **4. Párrafo introductorio**

El párrafo introductorio del informe que emita el auditor independiente que examine un delito en particular debe contener los elementos básicos siguientes:

- a) Datos generales de los peritos contables.

Datos de identificación del auditor(es) forense(s) contratado para actuar como perito en discordia: En este apartado se deben incluir los elementos siguientes: Nombre del perito(s) en discordia, Número del Documento Único de Identificación, hacer referencia a la mayoría de edad, hacer mención de ser Licenciado en Contaduría Pública, número de registro de contador público inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

- b) Mencionar el acto de juramentación.
- d) Finalidad de la contratación.
- e) Tipificación del delito.
- f) Nombre de los implicados.
- g) Número de referencia del expediente de la causa que se investiga.
- h) Señalar los lugares para recibir notificaciones.

*Ilustración de un párrafo introductorio del Informe de un perito en discordia*

**Señor**

**Juez de Instrucción ( mencionar a que numero de instrucción que corresponde )**

Nosotros, (mencionar el o (los) nombre(s) de los auditor(es)) que realizarán el nuevo peritaje, la edad, domicilio, licenciados en Contaduría Pública y Auditoría número de registro de inscripción profesional ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión en Contaduría Pública y Auditoría); habiendo sido juramentados como peritos para analizar los resultados de la revisión y análisis de los dictámenes presentados y que los documentos se encuentran en el Juzgado (mencionar el número de instrucción) y de algunas informaciones realizadas en las dependencias gubernamentales (o en otro tipo de dependencia), para determinar la razonabilidad de la demanda interpuesta en el Juzgado de Instrucción (mencionar el número) por los peritos nombrados por parte de la defensa (mencionar el o (los) nombres) y parte de la acusadora (mencionar el o (los) nombres).

Para determinar el objetivo de la denuncia contra los señores (mencionar los nombres) quienes han sido acusados por el delito de (mencionar el nombre del delito y nombre de la sociedad)

## **5. Objetivo de la auditoría forense**

Es necesario mencionar el objetivo básico o general de la auditoría forense, el cuál consiste en una revisión respecto al informe presentado por los auditores forenses anteriores.

*Ilustración del párrafo que señala el objetivo de la auditoría*

El objetivo de este informe es revisar y analizar los dictámenes presentados por los auditores forenses contratados anteriormente, que se encuentran en poder del juzgado (**mencionar el nombre del juzgado**) y demás documentación relacionada, para determinar la razonabilidad de la demanda interpuesta.

## **6. Antecedentes del tipo de empresas**

En forma breve se describen datos históricos ocurridos durante el período auditado que se relacionen con el delito investigado.

## **7. Alcance del trabajo realizado**

En este apartado debe describirse la forma en que se realizó el trabajo, así como la información que sirvió de base para cumplir el objetivo de la auditoría.

En el caso de los peritos en discordia en el párrafo de alcance del informe, generalmente se presenta una conclusión:

### *Una ilustración de un párrafo de alcance*

“Hemos aplicado procedimientos de auditoría en la revisión y análisis de los dictámenes presentados por los auditores anteriores y de los registros contables y demás información, a fin de cumplir con su mandato de practicar peritaje de carácter legal y contable en la causa que se lleva a cabo de las empresas (hacer mención del nombre de las empresas involucradas o implicados). Nuestro trabajo fue realizado según nuestro leal, saber y entender, únicamente con el propósito antes indicado, para lo cuál los procedimientos aplicados se resumen a continuación:

1. Revisamos y analizamos los dictámenes presentados por los peritos nombrados para este caso.
2. Documentos que se encuentran en poder del juzgado (**mencionar el nombre del juzgado**)
3. Investigaciones realizadas en algunas dependencias gubernamentales para justificar nuestro informe.

## **8. Observaciones determinadas**

Comúnmente se toma de base los vacíos e inconsistencias encontrados en los informes o bien contradicciones en el texto de un mismo informe, pudiendo auxiliarse de la información secuestrada o en investigaciones en instituciones gubernamentales.

### **- Desarrollo del trabajo de auditoría en el caso de un perito en discordia**

Consiste en un nuevo peritaje en el cual el auditor realiza una investigación adicional o se tome de base el contenido de los informes de los auditores anteriores, verificando si la evidencia comprobatoria presentada reúne los requisitos de admisibilidad legal, ya que la nueva auditoría pueden confirmar o desvirtuar las pruebas presentadas de los siguientes casos: Legalidad de los estados financieros; análisis de tendencia de los estados financieros de ambas empresas para establecer la tendencia del desarrollo económico de cada uno de los períodos en examen; compras de inmuebles por montos significativos sin presentar documentación de soporte; detalle de pagos de cuentas por cobrar; los actos por administración fraudulenta del representante legal; aprobación ilegal de aumentos y disminuciones de capital social; registros de los libros legales y contables de la sociedad, que superen el atraso permitido por la ley; composición del capital social, nombre de los accionista, número de acciones, entre otros.

En el desarrollo de la investigación el perito contable, puede aplicar procedimientos de confirmación de información en instituciones gubernamentales, tales como: Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, Centro Nacional de Registros, entre otras con el objeto de investigar si han existido amonestaciones o sanciones por parte de la institución y cerciorarse del grado de cumplimiento de las mismas.

## **9. Conclusión del trabajo**

Las conclusiones deben hacer referencia a la revisión realizada en los documentos y dictámenes anteriores, en muchas ocasiones el auditor debe citar extractos de los mismos previo a proporcionar la conclusión, la narración de los hechos conocidos y la interpretación de ellos, puede resultar de valor para las partes interesadas.

*Ilustración de la conclusión de un perito en discordia*

“ En vista dela revisión efectuada en los documentos que nos fueron proporcionados por el juzgado (**detallar nombre del juzgado**) rectificamos que la sociedad (**mencionar el nombre del imputado**); no ha administrado de manera fraudulenta a la empresa (**mencionar el nombre de las empresas**) tal como manifiestan los peritos ( **mencionar los nombres**) en sus conclusiones, sino únicamente ha administrado lo estipulado en el contrato firmado entre ambas empresas”

## **10. Fecha del informe**

Debe detallar la fecha en que se ha concluido el trabajo. El juez reconocerá la fecha en que este informe sea recibido en los tribunales de justicia.

## **11. Nombre, firma y sello**

Nombre, firma y sello del número de registro del auditor(es) que llevaron a cabo el trabajo. La firma de los auditores deberá ser autenticada por un Notario de la República de El Salvador, si es necesario en la causa que se sigue.

## **12. Anexos**

Deberán incluirse todos los apartados que de una u otra forma tienen relación con el contenido del informe, pero que debido a diversos factores no fueron incluidos en el mismo.

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 Conclusiones**

Posterior a la investigación dirigida a la muestra de contadores públicos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, respecto a la necesidad de un documento que proporcione la información necesaria para elaborar una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense, se puede concluir que:

- Se estableció que algunos contadores públicos consideran a la auditoría forense como un tema novedoso, con características particulares que hacen de ésta una auditoría especial poco conocida, asimismo la mayoría de ellos desconocen los elementos propios relacionadas a la misma, los aspectos técnicos y legales que se aplican en el desarrollo de este tipo de trabajos; por lo tanto existe una desactualización del tema de investigación, influenciado por la falta de capacitaciones, ya que los gremios de profesionales en contaduría pública no han brindado seminarios respecto a este campo.
  
- Actualmente se está incrementando el conocimiento según la ocurrencia del fenómeno de la corrupción en las corporaciones y el contador público desempeña un papel importante en el descubrimiento, divulgación y atestación de los mismos, para ello debe adquirir la formación profesional y la experiencia necesaria y parte de ellas se obtiene a través de las participaciones que tengan en diferentes campos de acción, sin embargo en esta investigación quedó demostrado que la mayoría de profesionales no participan en auditorías forenses requeridas por los tribunales de justicia, debido a ciertos factores que inciden en el desarrollo de estos trabajos, como los riesgos éticos, morales y legales; su integridad como profesional se puede ver afectada y entre otros

casos el esclarecimiento del tipo de fraude a investigar se dificulta debido a las características propias de cada delito.

- Los procesos de investigaciones llevados a cabo en los tribunales de justicia por fraudes cometidos en las empresas, en su mayoría, no son resueltos en el plazo establecido, debido a que los informes periciales carecen de la calidad necesaria; ya que no poseen los elementos de juicio necesarios que ayuden al juez a resolver el caso que se investiga.
- Los elementos que constituyen la planeación de una auditoría forense tienen características especiales, las cuales no son identificadas por la mayoría de contadores públicos, ya que las particularidades de la investigación influyen principalmente en el conocimiento del fraude, la aplicación de la materialidad o importancia relativa y el estudio y evaluación de los riesgos, el alcance de la auditoría, entre otros; los cuales son determinados en alguna medida por la naturaleza del caso investigado, los requerimientos del juez, la disponibilidad y el volumen de la información, la capacidad y competencia del profesional, entre otros.
- Al momento de llevar a cabo una auditoría forense existen problemas sobre el tipo de procedimientos a aplicar, las técnicas a emplear, el alcance de las mismas y el tipo de evidencia que sea admitida por los tribunales de justicia para respaldar las conclusiones emitidas en el informe del auditor.
- No existen modelos específicos de informes de auditoría forense que presenten en forma definida la estructura y contenido de este tipo de trabajo, que faciliten el trabajo al auditor forense para que los mismos cumplan con la calidad requerida, a fin de

aportar resultados adecuados para que sean retomados por el juez al momento de emitir su resolución.

## **5.2 Recomendaciones**

- Se recomienda a los gremios de profesionales en contaduría pública a que se interesen en brindar capacitaciones relacionados con el descubrimiento, divulgación y atestación de fraudes y delitos, ya que el nuevo rol que desempeña el contador público actualmente se ve orientado al desarrollo de este tipo de trabajos y debe adquirir un conjunto de conocimientos para el análisis e investigación de delitos.
  
- Los contadores públicos deben asumir las nuevas responsabilidades hacia donde se encuentra orientada la profesión de la Contaduría Pública, por lo tanto deben cambiar los esquemas de auditores financieros e incursionar en áreas novedosas como la auditoría forense.
  
- Los contadores públicos deben solicitar todos los requerimientos en forma clara y precisa para que desarrollen adecuadamente su trabajo y agilizar los procesos judiciales para emitir las resoluciones oportunamente.
  
- Los contadores públicos deben considerar que para el desarrollo de una auditoría forense es necesario utilizar el criterio profesional para estimar la aplicación de la materialidad o importancia relativa, ya que todo está en función del objetivo de la contratación del contador público.

- Al momento de estudiar y evaluar los riesgos de auditoría forense, el contador público debe tomar en consideración el entorno judicial del caso, la naturaleza del fraude y otros factores que inciden en el desarrollo del trabajo encomendado.
  
- Para que las evidencias sean admitidas por los tribunales de justicia, el auditor debe hacer uso de la técnica de autenticación de los documentos a presentar, si éstos son requeridos por los tribunales de justicia, ya que la prueba más utilizada y admitida en dicho lugar es la documental.
  
- El profesional en contaduría pública debe presentar los informes en forma concluyente, exponiendo las conclusiones de la investigación en forma precisa y concreta, tomando en cuenta los requerimientos del juez y el objetivo de trabajo, a fin de evitar la contratación de otros profesionales sobre el mismo caso.

## BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de El Salvador. “*Código Penal*”. Decreto No 1030, Diario Oficial 105 Tomo 335, 1997.

Asamblea Legislativa de El Salvador. “*Código Procesal Penal*”. Decreto No 904, Diario Oficial 11 Tomo 334, 1997.

Asamblea Legislativa de El Salvador. “*Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública*”, Decreto No 828, Diario Oficial 42, Tomo 346, Año 2000.

Asamblea Legislativa de El Salvador. “*Código Tributario*”, Decreto No 230, Diario Oficial 241, Tomo 349, Año 2000.

Asociación Interamericana de Contadores (AIC). Boletín Interamericano, enero, febrero, julio, agosto de 2003.

Arias, José Gustavo; “*Anteproyecto de Ley de auditoría jurídica*”, autoedición, Despacho José Gustavo Arias, El Salvador, 1993

Avelar Alvarado, Wilfredo. “*Planeación de una auditoría interna ante el fraude de las empresas comercializadoras de electrodomésticos en el área metropolitana de San Salvador*”. Universidad de El Salvador, 2002.

Bavaresco de Prieto, Aura M. “*Manual para la elaboración de Tesis, monografías, informes*”; 1ª Edición. Grupo Editorial Iberoamericana, El Salvador, 1981.

Carreras Juan A. y otros. X Congreso Venezolano de Contaduría Pública, “*Nuevas tendencias mundiales que modernizan la profesión*”. El papel de la Auditoría Forense en el saneamiento de las funciones gubernamentales. Venezuela, 2003.

Casado Pérez, José María; “*Derecho Procesal Penal Salvadoreño*”. Corte Suprema de Justicia; AECEI, 2ª Edición, Editorial Justicia de Paz, 2000.

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. “*Fortalecimiento de la Profesión Contable ante las exigencias de la sociedad,*” Auditoría forense, autoedición, Nicaragua 2003.

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. “*Normas Internacionales de Auditoría*”; traducción de Jorge Abenamar Suárez Arana. 6ª edición. 2001

Chamero Juan, The New Republic, la BBC de Londres, el New York Times Diario Clarin, Wall Street Journal, Enron. Arthur Anderson . Escándalo Enron del 30 de enero de 2001.

Espasa siglo XXI. “*Diccionario Jurídico Espasa, Madrid*”, Editorial Espasa Calpe, S.A., España. 1999

Federación Internacional de Contadores Públicos. “*Código de Ética de IFAC para Contadores Públicos*”, Revisor técnico C.P. Enrique Zamorano García, traductor: Jorge Abenamar Suarez Arana, 1ª edición, E.E.U.U. 1998.

Gaitán Estupiñán Rodrigo y otros “*Control interno y Fraudes con base a ciclos transaccionales, análisis de informe COSO*”. Autoedición: Magda Rocío Barrero. Primera edición; Bogotá, D.C. 2002.

Gaitán Estupiñán Rodrigo. “*Papeles de trabajo, Auditoría Financiera, aplicación de cédulas de auditoría*” Editorial Roesga MMII

Grant Thornton Internacional , Firma de miembros de Panamá. Boletín Fiscal 22 de noviembre de 1999

Ian Huntington, David Davies; “*Cómo prevenir el fraude en los negocios*” KPMG, Inglaterra, 1994.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “*Guías de auditoría de empresas comerciales e industriales*” , primera edición, cuarta reimpresión en septiembre de 1996

Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) “*Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)*”. 1ª Edición, 1997.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. “*Normas y procedimientos de auditoría*” décimo sexta edición enero de 1996.

Meléndez, Maymo Rasiel. “*Cómo preparar el Anteproyecto de investigación y la tesis de graduación*”. Ediciones MYSSA, El Salvador, C.A.

Miguel Antonio Cano C., “*Seminario Regional Interamericano de Contabilidad*”. Autoedición, Nicaragua, 2003.

Millan, Albero S. “*Los delitos de administración fraudulenta y desbaratamiento de derechos acordados*” Editorial Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires 1976.

Ocean Centrum. “*Enciclopedia de Auditoría*”. Grupo editorial Océano; Mc Graw Hill, Nueva York, E.E. U.U. 1992,

Pinilla, José Dagoberto y otros. “*Visión Contable*”, Editorial Office offset, Primera Edición, Colombia, 2003.

Ramírez Torres, Francisco . “ Los delitos económicos en los negocios” editado en 1991.

Rodríguez Castro, Braulio, “*Auditoría Forense, una herramienta frente a la corrupción*”. Universidad Javeriana de Colombia, Bogotá 2002.

Sampieri Roberto Hernández. “*Metodología de la investigación*”, 3ª edición; Editorial Mc Graw Hill Interamericana, 2003.

Téllez Trejo, Benjamín Rolando. “*El dictamen en la Contaduría Pública*”; 2ª Edición, cuarta impresión, 1987. México D. F., 1981.

[www.google.com](http://www.google.com)

[www.redcontable.com](http://www.redcontable.com)

[www.monografias.com](http://www.monografias.com)

[www.lafacu.com](http://www.lafacu.com)

# ANEXOS

## **GLOSARIO**

### **Administración fraudulenta**

Según la Fiscalía General de la República de El Salvador se entiende como administración fraudulenta todos aquellos fraudes cometidos contra la empresa privada. Y de acuerdo al Art. 218 del Código Penal se define como “El que teniendo a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes ajenos, perjudica a su titular alterando en sus cuentas los precios o condiciones de los contratos, suponiendo operaciones o gastos, aumentando los que hubiere hecho, ocultando, obteniendo valores o empleándolos indebidamente”

### **Admisible**

Digno de ser admitido

### **Alegar**

Traer uno a favor de su propósito, como prueba, algún dicho o ejemplo. Exponer meritos para fundamentar una pretensión. Defiende el abogado su causa

### **Alevosía**

Cuando en los delitos contra la vida o la integridad personal, el hechor provoca o se aprovecha de la situación de indefensión de la víctima para prevenir el ataque o defenderse de la agresión, sin riesgo de su persona.

### **Allanamiento**

Declaración de voluntad del demandado en virtud de la cual este acepta o es conforme con que se otorgue al demandante. Cuando se tiene conocimiento que dentro de una empresa se esta cometiendo un delito

### **Apócrifo**

Dicese de los libros sagrados cuya inspiración divina no consta o no es segura

### **Apropiación y retención indebida**

“El que teniendo bajo su poder o custodia una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa o su valor, se apropiare de ella o no la entregare o restituyere a su debido tiempo en perjuicio de otro” Según el artículo 217 de Código Penal

### **Compulsa**

Copia de una escritura, un auto, etc. sacada por orden judicial y cotejada con su original

### **Conjetura**

Formar juicios probables de algo para medio de juicios y observaciones

### **Contabilidad Forense**

Se define como una técnica que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los ejecutores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, fraude contable, delito en los seguros, lavado de dinero y terrorismo, entre otros.

### **Conspiración**

Unirse en contra de alguien

### **Delito contra la propiedad**

Bajo este título se recoge en el Código Penal, una serie de conductas delictivas que atentan contra el patrimonio. Estos delitos pueden llevar consigo apropiaciones, como sucede en los robos, hurtos y apropiaciones indebidas etc.

### **Desfalco**

Tomar para sí un caudal que se tenía bajo obligación de custodia

### **Demanda**

Es el acto procesal por el que el actor o demandante, solicita del órgano jurisdiccional frente al demandado una determinada tutela jurídica en forma de sentencia favorable, mediante un escrito en el

se expone los antecedentes de hechos del caso y su razonamiento jurídicos, con el que ordinariamente comienza el proceso.

### **Demandado**

Sujeto frente al cual el demandante solicita de un órgano judicial una concreta tutela, constituyéndola en parte, del proceso para la posible defensa de sus derechos e intereses

### **Demandante**

Sujeto jurídico que mediante la demanda inicia el proceso y se constituye en parte del mismo, pidiendo frente a otro y otros sujeto, una concreta tutela jurisdiccional

### **Desacato**

El que con ocasión de hallarse un empleado en el ejercicio de sus funciones o por razones de estas, ofendiere de hecho o de palabra su honor o decoro o lo amenazare en su presencia o por escrito.

### **Desvirtuar**

Quitar la virtud de una cosa, echarla a perder

### **Detención**

Privación de la libertad de quien se sospecha que ha cometido un delito

### **Dimisión**

Renunciar a un cargo

### **Disputa**

Es un conflicto entre partes que pueden establecerse fuera de la corte o pueden llevarse a una acción judicial. Una disputa contemplada es un conflicto potencial entre las partes, que si se materializa, puede establecerse fuera de la ésta o puede llevarse a los procedimientos judiciales.

### **Enriquecimiento ilícito**

Funcionario o empleado, que con ocasión del cargo o de sus funciones obtuvieren incremento patrimonial no justificado.

**Error**

Concepto equivocado o juicio falso, acción desacertada o equivocada. Equivocación de buena fe.

**Escepticismo**

Doctrina filosófica según la cual la verdad no existe y en todo el hombre es incapaz de conocerla

**Estados financieros irreales**

Son los que no presentan razonablemente la situación debido a errores contables cometidos involuntariamente. Ineficiencias del sistema de información financiera, atrasos en la registración contable o a errores.

**Estados financieros falsos**

Son los que resultan de la adulteración deliberada de la información que está contenida en ellos.

**Estados financieros creativos**

Son aquellos que en apariencia presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, cuando en realidad no es así.

**Estafa**

El que obtuviere para sí o para otro un provecho injusto en perjuicio ajeno, mediante ardid o cualquier otro medio de engañar o sorprender la buena fe.

**Evasión de impuestos**

Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación integra de impuestos establecido por la ley

**Extorsión**

Acción de arrebatar una cosa por fuerza a otro. Daño o perjuicio

**Falsedad ideológica**

“El que con motivo del otorgamiento o formalización de documento público o auténtico, insertare o hiciere insertar declaración falsa concerniente a un hecho que el documento debiere probar”. Art. 284 Código Penal.

**Falsedad material**

Se encuentra definido en el artículo 283 del Código Penal: “ El que hiciere un documento público o autentico, total o parcialmente falso o alterare uno verdadero”

**Fraude**

El fraude se entiende como: las acciones impropias resultantes en una declaración incorrecta o falsa de los estados financieros y que hace daño a los accionistas o acreedores, defraudación del público consumidor; publicidad falsa; malversaciones y desfalcos cometidos por los empleados al empleador y otras acciones ilícitas tales como sobornos, comisiones, violaciones de las reglas de las agencias reguladoras y las fallas para mantener un adecuado sistema de control interno.

“El concepto de fraude, se refiere al acto intencional, por parte de uno o más individuos, del área de administración, personal o terceros, que produce una distorsión en los estados financieros, el cual puede involucrar, la manipulación o falsificación de documentos, el uso indebido de recursos, la supresión u omisión de los efectos de las transacciones en los registros y la aplicación indebida de las políticas de contabilidad.”

Acción encaminada a eludir cualquier disposición legal, sea fiscal, penal o civil, siempre que con ello se produzca perjuicio contra el Estado o contra terceros.

**Juicio**

Conocimiento, tramitación y fallo de un asunto por un juez o tribunal

**Hurto**

El que con animo de lucro para sí o para un tercero, se apoderare de una cosa mueble, total o parcialmente ajena, sustrayéndola de quien tuviere en su poder.

**Impune**

Que queda sin castigo

**Independencia de la mente**

El estado de la mente que permite la provisión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiéndole a un individuo que actúe con integridad, y ejerza objetividad y escepticismo profesional.

**Independencia en la apariencia**

El evitar hechos y circunstancias que sean tan significativos de manera que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información relevante, incluyendo las salvaguardas aplicadas, concluiría razonablemente que se ha comprometido la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma, o de un miembro del equipo.

**Indicio**

Hechos de los cuales se deducen otros, que son jurídicamente relevantes, por ser admisibles en el supuesto de hecho de una norma.

**Omisión**

Abstenerse de hacer o decir algo. Falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente

**Peculado**

Son los actos con los cuales, las personas encargadas, de bienes y servicios de una empresa, abusan de la autoridad conferida sobre los mismos en el ejercicio de su cargo.

**Pericia**

Es un acto de investigación y un medio de prueba realizada, previo encargo judicial, por una persona ajena al proceso y especializada en una ciencia, arte o técnica. Recae sobre hechos y circunstancias relacionadas con el delito y tiene por finalidad auxiliar al juez y a las partes en el ejercicio de sus respectivas funciones procesales.

**Perito Contable**

Son peritos titulares los que tienen título oficial de una ciencia o arte cuyo ejercicio esté reglamentado por la administración. Son peritos no titulares los que, careciendo de título oficial, tienen, sin embargo, conocimientos o prácticas especiales en alguna ciencia o arte.

**Premeditación**

Cuando se planea con la anticipación necesaria, reflexiva y persistentemente, la realización de un delito.

**Premisa**

Prevenido o enviado con anticipación. Que predice

**Presentación fraudulenta de reportes financieros**

Es definida como la conducta intencional o imprudente, ya se trate de acto o de omisión, que resulta en estados financieros materialmente equivocados. La presentación fraudulenta de informes financieros puede involucrar diversos factores y tomar diversas formas, ya que pueden conllevar a la distorsión grave y deliberada de los registros corporativos. Pueden encontrarse involucrados empleados desde el nivel más bajo, hasta el más alto de la administración.

**Presunto**

Supuesto, probable

**Programas de auditoría forense**

Los programas de auditoría forense es un conjunto de procedimientos utilizados por Auditores en el curso de su examen para la obtención de la evidencia o prueba.

**Prueba**

Esta ha sido definida como todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición. Constituye prueba para el juez, la interpretación individual y la valoración conjunta de los medios de pruebas disponibles que se han presentado en un caso en particular, todo esto analizado desde la óptica interna de su análisis y de manera externa constituye la labor de motivación efectiva de la sentencia.

**Prueba pericial**

Es el producto de un encargo judicial a un tercero ajeno al proceso, por lo que no cabe confundir la pericia como prueba procesal, por realizarse dentro del proceso, con las pericias extrajudiciales, desarrolladas al margen éste, cuyo resultado viene luego de él, aunque no en forma de prueba pericial, sino testifical o documental.

**Prueba objetiva**

El dato debe provenir del mundo externo al proceso y no debe ser un mero fruto del conocimiento privado del auditor, carente de acreditación objetiva, y su trayectoria ( desde afuera hacia dentro del proceso) debe cumplirse de modo tal que pueda ser controlada por las partes.

**Prueba procesal**

Se entiende como la institución jurídica que tiene por finalidad la aportación de datos al juez, que le permitan satisfacer la pretensión para la que bastará una resolución fundada en Derecho que corresponda, afirmativa o negativamente, a la reclamación deducida en el proceso.

**Prueba legal**

Por que los medios o elementos de prueba deben estar previstos en la ley como presupuesto indispensable para su utilización en abono de un conocimiento judicial valido. Su posible ilegalidad podrá originarse en dos motivos: por su irregular obtención o por su irregular incorporación al proceso.

**Malversación**

Empleado que diere a los caudales o efectos que administra, una aplicación diferente de aquella a la que estuvieren legítimamente destinados.

**Resoluciones**

Las decisiones del juez o tribunal se denominaran sentencia, autos o decretos

**Robo**

El que con animo de lucro para si o para un tercero, se apoderare de cosa mueble, total o parcialmente ajena, sustrayéndola de quien la tuviere, mediante violencia en la persona .

**Sentencia**

Es la que le juez dicta luego de la vista publica, para dar termino al juicio y la resolución que ponga termino a un procedimiento abreviado.

**Sistema de contabilidad**

Significa una serie de tareas y registros de una entidad por medio de las transacciones que se procesan para mantener los registros contables. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen e informan transacciones y otros eventos.

**Sistema de control interno**

Significa todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegura, tanto como sea factible, la conclusión ordenada y eficiente de su negocio , incluyendo adhesión a las políticas de administración, salvaguarda de activos, prevención y detección.

**Soborno**

El que diere, ofreciere o prometiere dinero o cualquier otra ventaja a testigo, jurado, abogado, asesor, perito, interprete o traductor, con el objeto de lograr una afirmación falsa, o una negación u ocultación de la verdad.

**Sobreseimiento definitivo**

Este es cuando resulte con certeza que el hecho no ha existido o no constituye delito o que el imputado no ha participado en el, también cuando sea posible fundamentar la acusación y no exista, razonablemente, la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba. Según lo establece el artículo 308 del Código Procesal Penal

**Sobreseimiento provisional**

Este se entenderá cuando los elementos de convicción obtenidos hasta ese momento sean insuficiente para fundar la acusación, pero existe la probabilidad de que puedan incorporarse otros elementos de convicción. El artículo 307 del Código Procesal Penal lo estipula.

**Sospecha**

Aprehender o imaginar una cosa por conjeturas

**Susceptible**

Capaz de modificación.

---

---

**MEMORANDUM DE PLANEACIÓN  
AUDITORIA FORENSE**

**DELITO**

ADMINISTRACIÓN Y FALSEDAD IDEOLÓGICA, APROPIACIÓN INDEBIDA Y  
FALSEDAD MATERIAL

**EN PERJUICIO DE**

EL DELFÍN, S.A. DE C.V.

**POR EL PERIODO**

COMPRENDIDO ENTRE EL MES DE JULIO DE 1,996 AL 31 DE  
DICIEMBRE DE 2001.

---

---

## **ACTA DE JURAMENTACIÓN DE LOS AUDITORES FORENSES**

EN LA SALA DE AUDIENCIAS DEL JUZGADO CUARTO DE INSTRUCCIÓN: San Salvador, a las catorce horas del día dos de mayo de dos mil dos. Constituido la suscrita juez Licenciado Abner Vladimir Villeda Flores acompañado de su secretaria de actuaciones que autoriza Licenciada Gilma Esperanza Morán Molina siendo éste el día y la hora señalados para la celebración de la juramentación de los peritos contables, en el presente proceso penal instruido contra los imputados Isaac Nathán Guzmán Callejas conocido por Isaac Nathan Guzmán, Juan Ramón González Torres, conocido por Juan Ramón Gonzáles; Alberto Genaro Mira Ramírez, conocido por Genaro Mira; Luis Vanegas Quintanilla, conocido por Luis Vanegas; por atribuírseles el delito que provisionalmente se califica como Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material, previsto y sancionado en el artículo 217, 218, 283, 284, del Código Penal, en perjuicio de la Fe Pública y de EL DELFÍN, S.A. DE C.V. Presentes las Licenciadas Iliana Elizabeth Molina Magaña, quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número 07152349-3 extendida el día 16 de febrero de dos mil dos en San Salvador, San Salvador; y la licenciada Milagro del Carmen Vásquez Santos, mayor de edad quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número 05466852-3 extendida el día 29 de Enero de dos mil dos en la ciudad de San Marcos, a efectos de hacérseles saber el cargo que se les ha conferido el cual juran cumplirlo en legal forma, según su saber y entender. Por lo que en este acto se hace constar que estuvieron presentes la defensa particular los licenciados Marvin Centeno quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número 01672439-3 extendida el día 15 de Abril de dos mil dos en la ciudad Cojutepeque, también presentes el fiscal Kevin David Molina quien se identificó por medio de su Documento Único de Identidad número 01747871-3 extendida el día 17 de Enero de dos mil dos en la ciudad de Apopa, se hace constar en este acto que la defensa técnica del presente caso, preguntó a los peritos proporcionados por la representación fiscal quien cancelaría sus honorarios, manifestando el fiscal que sería la parte ofendida EL DELFÍN S.A. DE C.V. quien cancelaría los mismos.

No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente acta, la cual para constancia firmamos.

# **MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA FORENSE**

## **1. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA**

### **General:**

- Evaluar la situación económica y financiera para determinar la razonabilidad del reclamo presentado contra Isaac Nathan Guzmán Callejas, Juan Ramón Gonzales Torres, Alberto Genaro Mira Ramírez y Luis Vanegas Quintanilla, por los delitos de administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V.

### **Específicos:**

- Obtener el suficiente conocimiento del fraude a investigar y de los involucrados en el mismo.
- Determinar la evidencia necesaria que servirá de prueba admisible para respaldar las conclusiones de la investigación ante el juzgado.
- Emitir una o varias conclusiones, según los requerimientos recibidos del Juzgado Cuarto de Instrucción.
- Presentar un informe que contenga un análisis detallado de los hallazgos obtenidos de manera concluyente y los resultados de la realidad observada.

## **2. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR**

El trabajo del auditor será desempeñado fielmente de acuerdo al mandato conferido por el juez, bajo juramento, para expresar una conclusión de los delitos de administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material, causa que se investigará según los requerimientos de las autoridades judiciales, con la finalidad de presentar elementos suficientes para valorar el delito y emitir una resolución al respecto.

Desempeñar una investigación para obtener un trabajo de calidad, según los principios éticos y bajo la normativa técnica y legal aplicable. Por lo tanto el trabajo se desarrollará con el cuidado y diligencia profesional, que amerite.

### 3. CONOCIMIENTO DEL TIPO DE FRAUDE A INVESTIGAR

#### 3.1 Aspectos generales del tipo de fraude

**Juzgado:** La causa se llevará a cabo en el juzgado cuarto de instrucción.

**Nombre del juez:** Lic. Abner Vladimir Villeda Flores

**Tipo de delito:** Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material, cuyo delito es tipificado y sancionado según el Código Procesal Penal en los artículos 217, 218, 283 y 284.

**Referencia de la causa:** Ref.0714

**Implicados:** Isaac Nathan Callejas Guzmán  
Juan Ramón González Torres  
Alberto Genaro Mira  
Luis Vanegas Quintanilla  
Todos accionistas de la sociedad ATLANTIC, S.A. de C.V.

**Afectados:** La empresa EL DELFÍN, S.A. DE C.V.

**Ubicación geográfica:** La documentación de la empresa ATLANTIC, S.A. de C.V. y EL DELFÍN S.A. DE C.V. fue secuestrada y se encuentra resguardada en la dirección siguiente: Colonia Médica, Av. Dr. Emilio Álvarez No 202 del Centro Profesional San Francisco Local No 1, de esta ciudad.

**Período a auditar:** Se revisarán los documentos comprendidos en el período entre el mes de Julio de 1,996 al 31 de Diciembre de 2001.

**Demanda interpuesta:** Según la demanda interpuesta por la sociedad EL DELFIN, S.A. DE C.V., la causa de ésta consiste en la firma de un contrato de administración en el año de 1996, y a pesar de que EL DELFIN S.A. DE C.V. en su calidad de propietaria, tiene todos los derechos para poder comercializar todo tipo de servicios afines; ATLANTIC S.A. DE C.V., en su calidad de administradora, realizó servicios fabricación y venta de criptas, comercialización de placas de bronce; servicios de inhumación, financiamiento (generando intereses), servicios de inhumación y otros a cuenta propia, pese a que el contrato de administración limita solamente a la sociedad EL DELFIN, S.A. DE C.V. a la venta de títulos a perpetuidad.

**Nombre del abogado:** Lic. Marvin Centeno

**Nombre del fiscal:** Lic. Kevin David Molina

### **3.2 Conocimiento de los involucrados**

#### **EL DELFÍN S.A. DE C.V.**

##### **1. Antecedentes**

La sociedad EL DELFÍN, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las once horas y diez minutos del día seis de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, ante los oficios notariales de Jorge González inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 00777 del libro 1451 de registro de sociedades, desde el folio 179 hasta el folio 218.

El régimen de constitución fue de capital variable, con un mínimo de cien mil colones, se suscribe y se paga.

##### **2. Domicilio:**

Las oficinas administrativas de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V: se encuentra ubicada en la Colonia Escalón # 177, San Salvador.

##### **3. Estructura organizativa**

###### **Principales accionistas**

Los principales socios de la compañía EL DELFÍN, S.A. DE C.V., son los siguientes:

Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán	60 acciones
Lic. Omar Joaquín Martínez Lara	20 acciones
Lic. David López Molina	10 acciones

La representación legal de la sociedad durante el ejercicio 2000 estuvo a cargo del señor Saúl Enrique Molina Ulloa.

###### **Junta General de Accionistas**

Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán	75 acciones
Lic. Omar Joaquín Martínez Lara	25 acciones
Lic. David López Molina	10 acciones

###### **Junta Directiva**

a) Presidente:	Ronald Alberto Callejas Guzmán
b) Vicepresidente:	Omar Joaquín Martínez Lara
c) Secretario:	David López Molina

**Gerente General:** Manuel Orellana Landaverde.

**Directora administrativa:** Doña María Emilia Callejas Guzmán

**Departamento de Contabilidad:**

**Contador General:** María Alejandra Hernández Cruz

#### 4. Principales actividades económicas de la empresa

Las principales actividades de la empresa afectada durante el período a evaluar son:

<b>EL DELFÍN, S.A. DE C.V.</b>	
<b>AÑO</b>	<b>PRINCIPALES ACTIVIDADES ECONÓMICAS</b>
1996	Venta de títulos de puestos a perpetuidad; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce; y servicios de inhumación.
1997	Venta de títulos de puesto a perpetuidad; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce y servicios de inhumación.
1998	Venta de títulos de puesto a perpetuidad.
1999	Venta de títulos de puesto a perpetuidad.
2000	Venta de títulos de puesto a perpetuidad con financiamiento (generando intereses)

#### 5. Compañías relacionadas

Entre las principales compañías relacionadas, según el volumen de ventas se encuentran:

- Cordillera Salvadoreña S.A. de C.V.
- Atlantic, S.A. de C.V.
- Cementerio El Naufragio, S.A. de C.V.
- Marketing y Economía S.A. de C.V.
- Industria de oriente S.A. de C.V.
- ONICA, S.A. DE C.V.
- Funerales Las Margaritas, S.A. de C.V.

## 6. Administración de compañías relacionadas

Nombre de la empresa	Nombre del cargo	Nombre del representante
Atlantic S.A. de C.V.	Director propietario Director ejecutivo Presidente en funciones Director presidente y representante legal Director vicepresidente	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán Lic. Juan Ramón Gonzales Torres Arq. Alfredo Ernesto Villareal Lic. Alberto Genaro Mira Sra. Martha Cleotilde Numa
Cordillera Salvadoreña S.A. de C.V.	Presidente	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán
Cementerio Parque Jardín El Naufragio S.A. de C.V.	Representante legal	Lic. Juan Ramón González Torres
El Delfín S.A. de C.V.	Director presidente	Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán
Marketing y Economía S.A. de C.V.	Director ejecutivo Director ejecutivo	Lic. Alberto Genaro Mira Lic. Juan Ramón Gonzales Torres
Industria de occidente S.A. de C.V.	Directora Administradora	Lic. Maria Emilia Callejas Guzmán
ONICA	Directores y dignatarios de la sociedad	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán Sra. Gloria Isabel Mira de Callejas
Funerales Las Margaritas S.A. de C.V.	Representante Legal	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán

### ATLANTIC S.A. DE C.V.

#### 1. Antecedentes

La sociedad ATLANTIC, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las diez horas y once minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, ante los oficios notariales de Emerson Galindo Pineda, inscrita en el registro de comercio bajo el número 00097 del libro 5114 de registro de sociedades, desde el folio 132 hasta el folio 152.

El régimen de constitución fue de capital variable con un mínimo de veinte mil colones, se suscribe y se paga.

## 2. Domicilio

Las oficinas administrativas de la sociedad Atlantic, S.A. de C.V: se encuentra ubicada en la Colonia Laico # 899, San Salvador.

## 3. Estructura organizativa

Apoderado especial y administrativo: Licenciado en Administración de empresas José Antonio Molina Pocasangre

Representante legal de Atlantic S.A. de C.V: Lic. Alberto Genaro Mira

Apoderado especial y administrativo: Luis Vanegas Quintanillas

## 4. Principales actividades económicas de la empresa.

AÑO	ATLANTIC, S.A. DE C.V. PRINCIPALES ACTIVIDADES ECONÓMICAS
1996	Servicios de administración de cementerios financiamiento (generando intereses)
1997	Servicio de administración de cementerios; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce; servicios de inhumación y otros.
1998	Servicios de administración de cementerios; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce; financiamiento (generando intereses); servicios de inhumación y otros.
1999	Servicio de administración de cementerio; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce; financiamiento (generando intereses); servicios de inhumación y otros.
2000	Servicios de administración de cementerios, fabricación y ventas de criptas comercialización de placas de bronce con financiamiento (generando intereses) servicios de inhumación y otros.

## EL NAUFRAGIO, S.A. DE C.V.

### 1. Antecedentes

La sociedad El Naufragio, S.A. de C.V. conocido como Parque Santo Nuevo Amanecer, se constituyó por medio de escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las nueve horas y cincuenta minutos del día nueve 13 de mayo de mil novecientos noventa, ante los oficios del notario Eliseo

Morán Medina inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 1757 del libro 1950 de registro de sociedades, desde el folio 444 hasta el folio 456.

El régimen de constitución fue de capital variable con un mínimo de doscientos mil colones, se suscribe y se paga.

## **2. Domicilio**

El Naufragio, S.A. de C.V., conocido como Parque Santo Nuevo Amanecer, es un cementerio privado, ubicado en la jurisdicción de Apopa, Departamento de San Salvador, en el cual se encuentra un puesto a perpetuidad, el cuál es objeto de litigio.

## **3. Estructura organizativa**

### **Junta General de Accionistas**

Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán	100 acciones
Lic. Abner Vladimir Villeda Flores	50 acciones
Lic. Martha Elena Villeda de Chacón	50 acciones

### **Junta Directiva**

d) Presidente:	Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán
e) Vicepresidente:	Lic. Enrique Villeda Fuentes
f) Secretario:	Lic. Martha Elena Villeda de Chacón

**Gerente General:** Lic. Enrique Villeda Fuentes

**Director administrativa:** Don Joaquín Sabina

**Representante Legal:** Lic. Juan Ramón Gonzáles Torres

## **4. Actividades económicas**

La principal actividad económica a la que se dedica el Parque Santo Nuevo amanecer es proporcionar servicios de administración de cementerios financiamiento (generando intereses); servicio de administración de cementerios; fabricación y venta de criptas; comercialización de placas de bronce; servicios de inhumación y otros.

## **CONTRATOS CELEBRADOS ENTRE LAS EMPRESAS INVOLUCRADAS**

- **Contrato de mercadeo, promoción, publicidad, venta y administración:**

Entre la empresa EL DELFÍN S.A. DE C.V. y la sociedad ATLANTIC, S.A. DE C.V., por tiempo indefinido.

- **Agencia y representación, administración y participación:**

Aplicable a todo el giro y gestiones relacionadas permanentemente directa o indirectamente con EL CEMENTARIO: EL NAUFRAGIO, S.A. DE C.V., conocido como Parque Santo Nuevo Amanecer.

Con fecha catorce de julio de mil novecientos noventa y seis, se celebra un nuevo contrato, entre las dos empresas mencionadas anteriormente, tomando como base el primer contrato y modificándole en algunas de sus partes.

- **Contrato de dación en pago**

El DELFÍN S.A. DE C.V. adquirió desde el día 5 de Febrero de 1993, según contrato de dación en pago, los terrenos donde se encuentra la parte desarrollada como El Naufragio S.A. de C.V, conocido como El Parque Santo Nuevo Amanecer, que comprende las etapas uno, dos y partes de la tercera, y con ello todos los derechos para el funcionamiento del citado cementerio, lo que incluye la facultad de vender y administrar la totalidad de los derechos de uso y a perpetuidad de los lotes situados en dicho lugar para inhumar cadáveres, pudiendo comercializar los servicios de apertura y cierre de las fosas correspondientes “y cualquier otro tipo de servicio”, asimismo los derechos a utilizar y ceder el nombre comercial, logotipo, papelería y propaganda relacionada.

- **Mercadeo, promoción, publicidad, ventas, explotación y administración**

Se observó además copia de testimonio de escritura pública de terminación de contrato de mercadeo, promoción, publicidad, ventas, explotación y administración otorgado por Atlantic S.A. de C.V. y El Delfín, S.A. de C.V. ante los oficios del notario Miguel Figueroa inscrito en el Registro de Comercio al No 25 del libro 285 con fecha de inscripción 8 de noviembre de 1996.

#### 4. NORMATIVA LEGAL APLICABLE

El marco legal aplicable los actos tipificados como ilícitos, se encuentran regulados por el siguiente articulado:

##### 1. Código Penal

El Código Penal en sus artículos 217, 218, 283 y 284 tipifica los actos de administración fraudulenta, falsedad ideológica, falsedad material y apropiación indebida como delitos independientes, asimismo establece una sanción específica para cada uno de ellos.

Base legal	Denominación del delito	Descripción	Sanción
Art. 218	Administración fraudulenta	“El que teniendo a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes ajenos, perjudica a su titular alterando en sus cuentas los precios o condiciones de los contratos, suponiendo operaciones o gastos, aumentando los que hubiere hecho, ocultando, obteniendo valores o empleándolos indebidamente”	De 3 a 5 años de prisión.
Art. 284	Falsedad ideológica	“El que con motivo del otorgamiento o formalización de documento público o auténtico, insertare o hiciere insertar declaración falsa concerniente a un hecho que el documento debiere probar”	De 3 a 6 años de prisión
Art. 283	Falsedad material	“ El que hiciere un documento público o autentico, total o parcialmente falso o alterare uno verdadero”	De 3 a 6 años de prisión.
Art. 217	Apropiación indebida	“ El que teniendo bajo su poder o custodia una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa o su valor, se apropiare de ella o no la entregare o restituyere a su debido tiempo en perjuicio de otro”	De 2 a 4 años de prisión.

## 2. Código Civil

Esta ley define el término de contrato como una convención en virtud del cual una o más personas se obligan a dar, hacer o no hacer.

La relación con las leyes civiles se establece al momento de identificar la naturaleza de algunos contratos celebrados entre la sociedad EL DELFÍN, S.A. DE C.V. ATLANTIC, S.A. DE C.V, y EL NAUFRAGIO, S.A. DE C.V.

Tipo de contrato	Base Legal	Descripción
<b>Dación en pago</b>	Art. 1956	El Delfín, S.A. de C.V. adquirió por medio de este contrato los terrenos donde se encuentra ubicada la sociedad El Naufragio, S.A. de C.V. conocido como El Nuevo Amanecer en las etapas uno, dos y tres, así como los derechos para el funcionamiento del mismo, incluyendo la facultad de vender y administrar los derechos de uso y a perpetuidad los lotes para inhumar cadáveres, pudiendo comercializar servicios de apertura y cierre de las fosas correspondientes y cualquier otro tipo de servicios, asimismo todos los derechos a utilizar y ceder el nombre comercial, logotipo, papelería y propaganda relacionada con la sociedad El Naufragio, S.A. de C.V.
<b>Contrato de promesa de cesión de título de puesto a perpetuidad No. 7266-00</b>	Art. 1691-1702 Cesión de derechos	Otorgado por José Antonio Molina Pocasangre, actuando como apoderado especial y administrativo. De la sociedad Atlantic, S. A. De C.V. a favor de Doña María Fernanda Izaguirre, el cual en la cláusula se establece la declaración de dominio del inmueble en el que se encuentra ubicado el Parque santo El Nuevo Amanecer, ubicado en jurisdicción de Apopa.

## 3. Código de Comercio

Esta normativa es retomada al momento de identificar los actos relacionados con las actividades de comercio realizadas entre las compañías involucradas, desde la constitución de las mismas hasta la forma de realizar las operaciones.

Las actividades reguladas por esta normativa y relacionadas al caso investigado son los siguientes:

Actividad	Base legal artículos #
Constitución de las sociedades El Delfín, S.A. de C.V., Atlantic, S.A. de C.V. y El Naufragio, S.A. de C.V.	17 al 29
Acuerdos de Junta General de Accionistas	220-253
Administración y representación de las sociedades	254
Operaciones de compra y venta de títulos valores	623-944
Regulación del contrato de participación, en el cual un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas, que le aporte bienes o servicios, utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma	1519-1524
Uso del nombre y distintivos comerciales	570-574; 575 al 585
Actos unilaterales y contratos aplicables a negocios, actos jurídicos.	964

#### 4. Ley del Registro de Comercio.

La aplicación de esta ley se da al momento de verificar la legalidad de los contratos celebrados entre las entidades involucradas, ante el Centro Nacional de Registros.

Los contratos mercantiles registrados en la institución mencionada se mencionan a continuación:

Tipo de contrato	Descripción
<b>Contrato de agencia, representación, administración y participación</b>	Se verificó que la sociedad El Delfín, S.A. de C.V. fue administrada por la sociedad Atlantic, S.A. de C.V. en todo el giro y gestiones relacionadas directa o indirectamente de forma permanente con el Cementerio El Naufragio (Contrato celebrado el 14 de mayo de 1998, inscrito en el Registro de Comercio folio # 230 y siguientes del libro 530).
<b>Mercadeo, promoción, publicidad, ventas, explotación y administración</b>	Este contrato fue otorgado por Atlantic, S.A. de C.V. y El Delfín, S.A. de C.V. inscrito en el Registro de Comercio folio #. 25 del libro 285 con fecha de inscripción 8 de noviembre de 1998.
<b>Contrato de venta de cripta N° R-7266-00;</b>	Otorgado por Lic. Luis Vanegas Quintanilla actuando como apoderado especial y administrativo de Atlantic, S.A. de C.V. a favor de María Fernanda Izaguirre.

## **5. Ley de la Transferencia de bienes inmuebles.**

Esta ley se encuentra relacionada con el conocimiento de la legalidad de los inmuebles adquiridos para conformar constituir el terreno del cementerio.

## **6. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.**

La relación de esta ley corresponde propiamente al auditor forense o perito contable, ya que según el artículo 17 lit. j) dentro de las atribuciones del contador público encontramos la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto.

Además en el artículo 22 c) prohíbe expresamente a los contadores públicos emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que les sean encomendados por ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión.

La imposición de sanciones por parte del Consejo se hará de la siguiente forma:

- a) Amonestación Verbal: cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión por primera vez y sin causar daños a tercero se cometiere una infracción.
- b) Amonestación escrita: por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior.
- c) Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos vigentes.
- d) Suspensión temporal hasta por quince años en el ejercicio de la contaduría pública.

## **5. EVALUACIÓN DE RIESGO DE AUDITORIA FORENSE**

### **1. Matriz de decisiones preliminares**

A continuación se presenta la matriz de decisiones preliminares, la cual servirá para determinar los factores de riesgo de las áreas que se encuentran identificadas con el caso a investigar, así como, así como la evaluación de los riesgos inherente, de control y de detección, para especificar los procedimientos aplicables a cada área y el alcance de los mismos.

### MATRIZ DE DECISIONES PRELIMINARES

COMPONENTES DE RIESGO QUE SE RELACIONAN AL TIPO DE DELITO	INDICIOS DE FRAUDE OBTENIDO	FACTORES DE RIESGO	DETERMINACION DEL RIESGO INJHERENTE CONTROL		RIESGO DE DETECCION	PROCEDIMIENTOS
<b>Ingresos y cuentas por cobrar</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A. de C.V.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia de cuentas por cobrar de bienes y servicios no recibidos</li> <li>- Ajustes de cuentas por cobrar sin justificación</li> <li>- Préstamos significativos entre partes relacionadas</li> <li>- Abonos de clientes no reales</li> <li>- Traslado de saldos de clientes entre compañías relacionadas</li> </ul>	ALTO	BAJO	MEDIO.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar el origen de las cuentas por cobrar.</li> <li>- Revisar las autorizaciones que respaldan los préstamos.</li> <li>- Revisar cuentas a cargo de funcionarios, entre otros.</li> <li>- Verificar la existencia de garantías de pago por parte de los clientes.</li> <li>- Verificar los ajustes a las cuentas por cobrar según contabilidad de las compañías relacionadas.</li> <li>- Determinar la existencia de cesión de derechos de cuentas por cobrar.</li> </ul>
<b>Ingresos</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificación de ingresos no comprendidos por el giro de la sociedad</li> <li>- Legalidad de contratos de venta de bienes y servicios.</li> <li>- Ingresos por participaciones en actividades operativas de las partes relacionadas</li> <li>- Evaluación de cuentas por pagar vencidas y reveladas como a largo plazo</li> </ul>	ALTO	MEDIO	BAJO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Investigar la forma de facturar los servicios prestados.</li> <li>- Determinar la autenticidad de las deducciones de ventas</li> <li>- Comparar los ingresos contabilizados y los declarados</li> <li>- Efectuar un análisis y comprobar las cantidades de las siguientes cuentas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ganancia por venta de activo fijo</li> <li>b) Ingresos por intereses</li> <li>c) Ingresos por dividendos, y “otros ingresos”</li> </ul> </li> </ul>

COMPONENTES DE RIESGO QUE SE RELACIONAN AL TIPO DE DELITO	INDICIOS DE FRAUDE OBTENIDO	FACTORES DE RIESGO	DETERMINACIÓN DEL RIESGO INJHERENTE CONTROL		RIESGO DE DETECCION	PROCEDIMIENTOS
<b>Gastos</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Naturaleza y características propias de los gastos</li> <li>- Ausencia de políticas de gastos y amortización de activos.</li> <li>- Carencia de controles para conocer y registrar en forma oportuna y adecuada de gastos.</li> <li>- Gastos extraordinarios</li> <li>- Ausencia de procedimientos inadecuados de revisión y autorización de desembolsos.</li> <li>- Registros auxiliares poco confiables</li> </ul>	ALTO	MEDIO	.MEDIO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Examinar los documentos que respaldan los gastos.</li> <li>- Verificar los pagos de honorarios, arrendamientos, etc.</li> <li>- Realizar pruebas globales del pago de honorarios.</li> <li>- Relacionar otros trabajos realizados en otras secciones.</li> <li>- Determinar la existencia de gastos no deducibles del Impuesto sobre la Renta.</li> <li>- Investigar la existencia de “Otros gastos”.</li> <li>- Identificar la existencia de gastos diferidos que corresponden a gastos del período y analizar las liquidaciones de los mismos.</li> </ul>
<b>Préstamos bancarios y cuentas por pagar</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Naturaleza y características de las cuentas por pagar.</li> <li>- Pagos indebidos a proveedores.</li> <li>- Pago de impuestos y otras obligaciones de las empresas del grupo.</li> <li>- Carencia de control de saldos</li> <li>- Registros auxiliares poco confiables</li> <li>- Pagos por compras de inmuebles no poseídos por la empresa.</li> </ul>	ALTO	BAJO	MEDIO.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar datos relacionados con el otorgamiento de garantías.</li> <li>- Determinar si los préstamos otorgados están autorizados.</li> <li>- Realizar un cruce entre los pasivos e inventarios.</li> <li>- Inspeccionar la documentación que compruebe la autenticidad de los pasivos.</li> <li>- Verificar si los precios de los bienes y servicios adquiridos</li> </ul>

COMPONENTES DE RIESGO QUE SE RELACIONAN AL TIPO DE DELITO	INDICIOS DE FRAUDE OBTENIDO	FACTORES DE RIESGO	DETERMINACIÓN DEL RIESGO INJHERENTE CONTROL		RIESGO DE DETECCION	PROCEDIMIENTOS
<b>Efectivo</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Naturaleza y características de los controles internos.</li> <li>- Gran número de salidas de efectivo por montos significativos sin autorización</li> <li>- Posibilidad de desviar fondos a cuentas de funcionarios o de partes relacionadas.</li> <li>- Cuentas bancarias de importancia relativa que no se encuentran registradas en los estados financieros, pero que si existe documentación sobre transacciones efectuadas.</li> <li>- Saldos o transacciones no autorizados.</li> </ul>	ALTO	BAJO	- MEDIO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conocer la existencia de las cuentas bancarias de la empresa</li> <li>- Verificar las conciliaciones bancarias</li> <li>- Revisar la evidencia comprobatoria de:               <ul style="list-style-type: none"> <li>b) Depósitos registrados en el estado de cuenta del banco, pero que no han sido registrados en contabilidad,</li> <li>c) Depósitos registrados en contabilidad y no reportados por el banco.</li> </ul> </li> <li>- Cotejar los asientos anotados en el registro de bancos contra reportes de cobro, duplicados de factura, etc.</li> </ul>
<b>Propiedad, planta y equipo</b>	Administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material en perjuicio de la empresa El Delfín, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adquisición de bienes no para el uso de la sociedad.</li> <li>- No titularidad de los bienes adquiridos.</li> <li>- Venta o transferencia de bienes no autorizados entre las partes relacionadas</li> <li>- Uso inapropiado de los bienes adquiridos</li> <li>- Existencia de bienes afecto con algún gravamen.</li> </ul>	ALTO	BAJO	MEDIO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Revisar el detalle de los bienes registrados como propiedad, planta y equipo</li> <li>- Verificar las adiciones ocurridas, revisando:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La autorización de las compras durante el referido período,</li> <li>b) La existencia de contratos de adquisición de inmuebles y facturas Verificar la legalidad de los contratos y las cláusulas de su contenido.</li> </ul> </li> <li>- En relación a la venta o retiro de bienes, verificar:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Autorizaciones de estas operaciones,</li> <li>b) La existencia de contratos, facturas u otros documentos que respalden la operación.</li> </ul> </li> </ul>

## 2. Determinación del alcance

Para examinar cada una de las áreas identificadas, se aplicarán los procedimientos de auditoría, hasta identificar los elementos suficientes para determinar las conclusiones de la investigación:

AREA	ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
<b>Cuentas por cobrar</b>	Verificar la existencia o no de cuentas por cobrar irregulares entre las compañías relacionadas, funcionarios o terceras personas ajenas a la sociedad afectada.
<b>Ingresos</b>	Comprobar las fuentes de ingreso de las compañías El Delfín, S.A. de C.V., y Atlantic, S.A. de C.V., así como de la forma de facturar entre las mismas; principalmente las transacciones realizadas de ingreso entre ambas.
<b>Gastos</b>	Determinar la aplicación de los gastos por honorarios pagados a Atlantic, S.A. de C.V. en función de los contratos celebrados con El Delfín S.A. de C.V.
<b>Préstamos bancarios y cuentas por cobrar</b>	Verificar la existencia de deudas a nombre de funcionarios, partes relacionadas o en concepto de adquisición de bienes no utilizados por la sociedad.
<b>Efectivo</b>	Determinar la existencia de las cuentas bancarias a nombre de la empresa y de las compañías relacionadas conocer el destino de las salidas de efectivo.
<b>Propiedad, planta y equipo</b>	Comprobar la titularidad de los bienes poseídos en la propiedad, planta y equipo, el uso y la existencia de gravámenes.

## 6. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

### PROCEDIMIENTOS INICIALES

**CAUSA: Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714**

**PERIODO: Julio de 1996 a diciembre de 2001**

#### Objetivos:

- Verificar la confiabilidad, legalidad y competencia del caso a investigar.
- Conocer la información que servirá de base en el desarrollo del trabajo de auditoría forense.

<b>Elaborado por:</b>	Sandra Pérez	06-Junio-2002
<b>Revisado por:</b>	Lic. Iliana Elizabeth Molina	07-Junio-2002

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Visite las instalaciones donde se encuentra secuestrada la información.			
2	Evalúe la existencia, confiabilidad, legalidad y competencia de la documentación secuestrada para ello realice lo siguiente: a) Realice un inventario físico de toda la documentación, libros, equipo de cómputo y demás documentación financiera y no financiera que se encuentre en el lugar. b) Elabore un listado en donde se encuentre el detalle de la información inventariada y las condiciones en que se encontraron. c) Describir el lugar donde se encontró la información y la reacción de las personas que están a cargo de la información. d) Solicite la firma de las personas que estuvieron presentes con la finalidad de formalizar el proceso efectuado.			

	<p>e) Firme y selle el listado.</p> <p>f) Identifique con un distintivo las cajas que contienen la información que se investigará.</p> <p>g) Clasifique la información financiera que utilizará para llevar a cabo el trabajo.</p> <p>3. Solicitar el expediente de la causa que se está investigando, cuya referencia es 0714.</p> <p>4. Elabore una cédula de los principales datos de las empresas involucradas, incluyendo:</p> <p>a) Actas de Junta General de Accionistas y Junta Directiva</p> <p>b) Actas de visitas de autoridades gubernamentales</p> <p>c) Declaraciones de impuesto</p> <p>5. Verificar algunos documentos con fuentes externas, tales como:</p> <p>a) Legalización de los contratos celebrados,</p> <p>b) Existencia de cuentas por cobrar y por pagar entre las compañías involucradas,</p> <p>c) Otorgamiento de préstamos bancarios,</p> <p>d) Solvencia de impuestos u obligaciones con autoridades gubernamentales.</p> <p>6. Solicitar autenticación de un notario de las fotocopias de documentos que constituirán parte de la evidencia de auditoría.</p> <p>7. De la documentación observada: verificar el respaldo de las operaciones registradas.</p> <p>8. Verificar la información sobre las operaciones que se hayan llevado a cabo con las compañías relacionadas.</p>			
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

## PROCEDIMIENTOS DEL EFECTIVO

Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714

Julio de 1996 a diciembre de 2001

### Objetivos:

- Comprobar que los fondos estén en poder de la empresa, de terceros o en tránsito.
- Verificar la existencia del efectivo en las instituciones bancaria.
- Determinar la disponibilidad inmediata de los fondos.
- Verificar las transacciones entre compañías

<b>Elaborado por:</b>	Lic. Ermelinda Monge	07-Junio-2002
<b>Revisado por:</b>	Lic. Milagro Vásquez Santos	07-Junio-2002

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Conocer la existencia de las cuentas bancarias de la empresa y de las personas autorizadas para firmar cheques.			
2	Verifique las conciliaciones bancarias realizadas, y determinar los cheques no cobrados en el siguiente período. Revisar la evidencia comprobatoria de: a) Depósitos registrados en el estado de cuenta del banco no registrados en contabilidad, b) Depósitos registrados en contabilidad y no reportados por el banco.			
3	Cotejar los asientos anotados en el registro de bancos contra reportes de cobranza, etc.			
4	Compare los cheques pagados por el banco según el estado de cuentas contra el registro de cheques, observando que coincidan tanto el número como el valor.			
5	Verificar las transferencias entre cuentas de la misma empresa así como las realizadas entre compañías.			
6	Explicar los traspasos a cuentas bancarias especiales y verificar la frecuencia y monto de los movimientos.			

7	Revisar los cargos hechos por el banco que no correspondan a pago de cheques, verifique que tales movimientos sean justificados, por medio de las notas de crédito y débito bancarios.			
8	Verificar que las cuentas bancarias están registradas a nombre de la empresa y no a nombre de otras personas.			
9	Solicitar confirmaciones de los bancos sobre el saldo de las cuentas bancarias, si no se encuentra en el estado de cuentas.			

### **PROCEDIMIENTOS DE CUENTAS POR COBRAR**

**Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714**

**Julio de 1996 a diciembre de 2001**

**Objetivos:**

- Comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar
- Determinar los gravámenes que existan en tales cuentas.
- Verificar las fuentes de ingreso de las compañías.

<b>Elaborado por:</b>	Silvia Menjívar	07-Junio-2002
<b>Revisado por:</b>	Lic. Iliana Elizabeth Molina	07-Junio-2002

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Investigar la forma de facturar los servicios prestados por cada una de las empresas involucradas.			
2	Determinar la autenticidad de las deducciones de ventas en concepto de bonificaciones y devoluciones.			
3	Comparar los ingresos contabilizados y los presentados en las declaraciones.			
4	Verificar el origen de las cuentas por cobrar, separando las ventas de bienes y servicios de los préstamos concedidos.			
5	Revisar las autorizaciones que respaldan los préstamos otorgados y las ventas al crédito.			

6	Revisar cuentas a cargo de funcionarios, examinando la documentación soporte a través de pruebas, determinando su autorización.			
7	Verificar la existencia de garantías de pago por parte de los clientes.			
8	Verificar los ajustes a las cuentas por cobrar de la contabilidad de las compañías relacionadas.			
9	Determinar la existencia de cesión de derechos de las cuentas por cobrar.			
10	Examinar la procedencia de los ingresos financieros por montos significativos.			
11	Preparar un análisis por cada concepto y compruebe las cantidades de las siguientes cuentas: a) Ganancia por venta de activo fijo b) Ingresos por intereses c) Ingresos por dividendos, y “otros ingresos”			

### **PROCEDIMIENTOS DE CUENTAS POR COBRAR**

**Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714**

**Julio de 1996 a diciembre de 2001**

**Objetivos:**

- Determinar la legalidad de las adquisiciones y retiros de la propiedad, planta y equipo.
- Verificar la existencia de gravámenes sobre los bienes.

<b>Elaborado por:</b>	Ronald Balmore	08-Junio-2002
<b>Revisado por:</b>	Lic. Milagro Vásquez Santos	09-Junio-2002

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Revisar el detalle de los bienes registrados como propiedad, planta y equipo			
2	Verificar la existencia de la cuenta construcciones en proceso, los movimientos y el saldo acumulado.			

3	<p>Verificar las adiciones ocurridas durante el período investigado, revisando:</p> <p>a) La autorización de las compras durante el referido período,</p> <p>b) La existencia de contratos de adquisición de inmuebles y facturas en el caso de bienes muebles.</p> <p>c) Verificar la legalidad de los contratos y las cláusulas de su contenido.</p>			
4	<p>En relación a la venta o retiro de bienes, verificar:</p> <p>a) Las autorizaciones de estas operaciones</p> <p>b) La existencia de contratos, facturas u otros documentos que respalden la operación.</p> <p>c) Verificar la legalidad de los contratos y el contenido de las cláusulas.</p>			
5	<p>En caso de existir inmuebles o equipos arrendados, verificar el contenido de los respectivos contratos.</p>			
6	<p>Determinar si los activos de la compañía se encuentran sujetos a algún gravamen.</p>			
7	<p>Comprobar que los bienes estén protegidos y asegurados</p>			

## **PROCEDIMIENTOS DE CUENTAS POR PAGAR Y PRÉSTAMOS BANCARIOS**

**Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714**

**Julio de 1996 a diciembre de 2001**

### **Objetivos:**

- Determinar la existencia real de las cuentas por pagar a favor de las empresas
- Verificar la existencia de garantías otorgadas, gravámenes o restricciones.

<b>Elaborado por:</b>	Lic. Ermelinda Monge	08-Junio-2002
<b>Revisado por:</b>	Lic. Iliana Elizabeth Molina	09-Junio-2002

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Verificar datos relacionados con el otorgamiento y garantías otorgadas de los préstamos bancarios y otras cuentas por pagar.			
2	Determinar si los préstamos otorgados están autorizados por la Junta Directiva u otro funcionario designado.			
3	Realizar un cruce entre los pasivos e inventarios de la compañía, determinando diferencias entre las obligaciones y los bienes adquiridos.			
4	Inspeccionar la documentación que compruebe la autenticidad de los pasivos registrados.			
5	Verificar si los precios de los bienes y servicios adquiridos corresponden a los precios del mercado al momento de la compra.			
6	Revisar y extractar los contratos o compromisos de compra importantes o anormales.			
7	Verificar los pagos posteriores de cuentas por pagar y determine si han liquidado pasivos no registrados o por cantidades diferentes a la contabilidad			
8	Cerciorarse que los gastos acumulados por pagar representan cargos que pueden afectar los resultados del ejercicio.			
9	Determinar si hay activos de la compañía que estén garantizando el pasivo adquirido.			
10	Verificar el saldo de las obligaciones por el pago de impuestos municipales, tributarios, mercantiles, entre otros, determinando el grado de solvencia legal de las empresas.			
11	Investigar el monto adeudado por pago de planillas previsionales, seguridad social y si éste se origina por el personal de la empresa.			

## PROCEDIMIENTOS DE GASTOS

Administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material -Ref. 0714

Julio de 1996 a diciembre de 2001

### Objetivos:

- Examinar los gastos, incluyendo partidas extraordinarias.
- Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la empresa.

<b>Elaborado por:</b>	Rolando Olivares	09-Junio-2003
<b>Revisado por:</b>	Lic. Milagro Vásquez Santos	09-Junio-2003

No	Procedimiento	Ref Pt's	Hecho por	Fecha
1	Examinar los documentos que respaldan los gastos para verificar que los bienes y servicios hayan sido recibidos y que se deriven de las transacciones normales y propias.			
2	Verificar los gastos por el pago de honorarios, arrendamientos, regalías, etc.			
3	Realizar pruebas globales del pago de honorarios en concepto de asesoría administrativa, o cualquier otro tipo de servicios.			
4	Relacione y cruce otros trabajos realizados en otras secciones tales como sueldos, seguros y fianzas.			
5	Identificar los proveedores que prestan los servicios de asesoría o de bienes, principalmente los provenientes de las empresas relacionadas.			
6	Determinar la existencia de gastos no deducibles del Impuesto sobre la Renta, y los conceptos que lo constituyen.			
7	Investigar la existencia de "Otros gastos", determinando si el saldo es elevado, y verificando los movimientos que lo constituyen.			
8	Verificar la relación entre los costos e ingresos entre las compañías,			

9	Identificar la existencia de gastos diferidos que corresponden a gastos del período y analizar las liquidaciones efectuadas.			
10	Verificar el monto de los gastos diferidos llevados a gastos en los ejercicios auditados.			
11	Determinar la relación entre los gastos administrativos y los ingresos obtenidos en el período.			

## 7. SUPERVISIÓN

Considerando que el volumen de información es muy extensa y que comprende la documentación contable desde julio de 1996 al 31 de diciembre de 2001 de cada una de las empresas involucradas, y en virtud del tiempo establecido para presentar los resultados de la investigación, es necesario auxiliarse de asistentes de auditoría, para realizar algunas pruebas de detalle. Para ello es necesario determinar las áreas específicas en las cuales se apoyará de dicho personal asistente.

Las áreas que evaluarán, revisarán y analizarán los asistentes son:

- Operaciones de cuentas por cobrar y cuentas por pagar entre compañías,
- Respaldo de gastos,
- Registros de ingreso y facturación,
- Operaciones de compra y venta,
- Transferencias de fondos,
- Verificación de cálculos aritméticos, entre otros.
- Registro de adquisición de bienes muebles e inmuebles por montos significativos,
- Préstamos entre compañías,
- Análisis de actas de junta directiva.
- Otros necesarios para ejecutar el trabajo.

Para efectos de tener un alto grado de seguridad sobre el trabajo realizado se deberá supervisar adecuadamente los avances de la revisión, dada la responsabilidad de los resultados de dicha investigación ante los tribunales de justicia.

La supervisión del presente trabajo estará dirigida por medio de las siguientes funciones:

1. Dar a conocer al personal
  - a) El objetivo del trabajo a desarrollar,
  - b) Los delitos que se investigan: administración y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material,
  - c) La normativa técnica y legal que se aplicará al caso.
2. Definir las actividades que se realizarán dentro de las áreas críticas.
3. Determinar los niveles de avances del trabajo, en que se supervisará el trabajo,
4. Reorientar el alcance de algunos procedimientos, según la complejidad del área a auditar.
5. Agregar procedimientos no incluidos en los programas.
6. Investigar las operaciones irregulares por montos significativos con los directivos de la entidad, en casos de no existir información por escrito.
7. Evidenciar con marcas de auditoría la supervisión del trabajo, entre otros.

## **8. PRESUPUESTO DE TIEMPO**

Mediante la asignación del juez y siguiendo los parámetros establecidos, el período de tiempo para realizar el trabajo es de 6 meses para la ejecución de la investigación y considerando el propósito del mismo y las actividades a desarrollar se destinarán en dicho plazo. En tal sentido las actividades se deberán presentar bajo el siguiente esquema.

## PRESUPUESTO DE TIEMPO (POR HORAS DE TRABAJO)

CASO: DETALLAR COMO SE TIPIFICA EL DELITO

PERÍODO AUDITADO: EL PERIODO DE TIEMPO A EVALUAR

Preparado por:  
Revisado por:  
Aprobado por:

Nombre                      Fecha

	S O C I O	G E R E N T E	S U P E R V I S O R	E N C A R G A D O	J U N I O R	A S I S T E N T E	T O T A L	T I E M P O  R E A L
<b>PRESUPUESTO GENERAL DE TIEMPO</b>								
Sección Areas/concepto a estudiar/ examinar								
PROCEDIMIENTOS PREVIOS AL DESARROLLO DEL TRABAJO								
Nombramiento del auditor								
<b>Administración de la auditoría</b>								
<b>PLANEACION</b>								
1. Conocimiento del acto ilícito	24	16	8	8	6	0	62	
1.1 Investigación del origen del fraude								
1.2 Conocimiento de los involucrados								
1.3 Determinación de causas y consecuencias								
1.4 Aplicación de la normativa legal								
2. Evaluación de los riesgos (inherente, de control y detección)	0	10	12	12	12	0	46	
3 Determinación del alcance de auditoría	0	4	4	6	15	0	29	
4 Elaboración de programas	0	2	17	28	28	0	75	
5. Preparación de archivos permanentes	0	0	2	8	12	0	22	
6. Evaluación y selección del personal que desarrollara el trabajo	2	2	2	4	0	0	10	
<b>EJECUCION</b>								
1. Efectivo y similares	2	4	6	12	16	24	64	
2. Cuentas por cobrar e ingresos	6	8	54	16	24	32	140	
3. Activo fijo	3	6	30	13	16	25	93	
4. Préstamos bancarios	3	4	20	9	7	20	63	
5. Documentos y cuentas por pagar	2	4	15	7	5	12	45	
6. Pasivos acumulados y estimados	6	10	30	16	12	32	106	
7. Ingresos, Gastos y otros resultados (análisis de tendencias)	4	9	24	12	10	24	83	
8. Revisión del cumplimiento de contratos y normativa legal	2	5	18	8	10	16	59	
9. Otros requerimientos del juez.	4	2	46	27	32	54	165	
10. Revisión de los papeles de trabajo por el encargado.	3	3	4	4	6	8	28	
<b>EVALUACIÓN DE TRABAJO DE AUDITORIA</b>								
1. Lista de chequeo del trabajo	0	2	5	12	12	0	31	
2. Revisión general de socio	24	0	0	0	0	0	24	
<b>INFORME</b>								
1. Elaboración del informe de auditoria forense	0	24	24	24	16	0	88	
2. Presentación ante los tribunales de justicia	12	0	0	0	0	0	12	
<b>Total</b>								

Nombre	Firma	Fecha
Preparado por:		
Revisado por:		
Aprobado por:		

## **9. PERSONAL ASIGNADO**

En el desarrollo de la auditoría participará el siguiente personal, que cuenta con suficiente experiencia en trabajos similares efectuados para auditorías forenses.

Socios: Lic. Iliana Elizabeth Molina Magaña  
Lic. Milagro del Carmen Vásquez Santos

Gerente: Lic. Vinicio Barrios.

Supervisor: Lic. Ermelinda Monge.

Encargado: Silvia Guerra

Junior: Ronald Balmore

Staff: Celina Flores  
Rolando Olivares

## **10. INFORME A EMITIR.**

Se elaborará y presentará ante los tribunales de justicia un informe pericial que incluya los antecedentes del caso, metodología utilizada, principales procedimientos y las conclusiones finales de la investigación.

**INDICE DEL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

**PÁRRAFO INTRODUCTORIO**

**I- OBJETIVO DE LA AUDITORIA**

**II- ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS**

**III-ALCANCE DEL TRABAJO REALIZADO**

1. Actividades previas
2. Aspectos formales y contractuales
3. Procedimientos de auditoria aplicados
  - a) Actividades principales entre Atlantic, S. A. de C.V. y El Delfín, S.A. de C.V.
  - b) Facturación
  - c) Análisis de tendencias de estados financieros
  - d) Liquidaciones de ingresos y gastos preparados por Atlantic, S.A. de C.V. para El Delfín, S.A. de C.V.
  - e) Responsables de la administración de El Delfín, S.A. de C.V.
  - f) Administración de las compañías relacionadas
  - g) Prestamos de Atlantic, S.A. de C.V. a El Naufragio, S.A. de C.V.
  - h) Relaciones entre Atlantic, S.A. de C.V. y empresas relacionadas
  - i) Pago de servicios profesionales por asesoría del exterior y servicios de administración
  - j) No existe la creación de un Fondo de mantenimiento a perpetuidad

**IV CONCLUSIONES**

## **INFORME DE AUDITORES INDEPENDIENTES**

**SEÑOR**

**Juez Cuarto de Instrucción**

Nosotras, Iliana Elizabeth Molina, mayor de edad, de este domicilio, licenciada en Contaduría Pública, con inscripción ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría No. 777; y Milagro del Carmen Vásquez, mayor de edad, de este domicilio, licenciada en Contaduría Pública, con inscripción ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría No. 123; habiendo sido juramentadas como peritos para proceder legalmente en la causa N° 0714, a fin de practicar auditoría contable en la documentación secuestrada de la empresa Atlantic, S.A. de C.V., y documentos de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V. por el período comprendido entre el mes de Julio de 1996 al 31 de Diciembre de 2001, por el juicio que se ventila en este juzgado en contra de los señores Isaac Nathan Callejas Guzmán, Juan Ramón Gonzáles Torres, Alberto Genaro Mira, Luis Vanegas Quintanilla por los delitos de Administración y de Falsedad Ideológica, Apropiación Indevida y Falsedad Material, en perjuicio patrimonial en contra de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V., exponemos lo siguiente:

### **I -OBJETIVO DE LA AUDITORIA**

El objetivo básico de la presente auditoría consiste en evaluar la situación económica y financiera para determinar la razonabilidad del reclamo presentado contra los imputados y expresar una conclusión de forma independiente respecto al mandato recibido por el juez cuarto de instrucción. Nuestra revisión en este caso se enfocó en determinar los delitos mencionados llevados a cabo en el mencionado juzgado.

### **II- ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS**

#### **EL DELFÍN S.A. DE C.V.**

La sociedad EL DELFÍN, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las once horas y diez minutos del día seis de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, ante los oficios notariales de Jorge González inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 777 del libro 1451 de registro de sociedades, desde el folio 179 hasta el folio 218.

El régimen de constitución fue de capital variable, con un mínimo de cien mil colones, se suscribe y se paga.

#### **ATLANTIC S.A. DE C.V.**

La sociedad ATLANTIC, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las diez horas y once minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, ante los oficios notariales de Emerson Galindo Pineda, inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 00097 del libro 5114 de registro de sociedades, desde el folio 132 hasta el folio 152.

El régimen de constitución fue de capital variable con un mínimo de veinte mil colones, se suscribe y se paga.

#### **CEMENTERIO EL NAUFRAGIO, S.A. DE C.V.**

La sociedad El Naufragio, S.A. de C.V. conocido como Parque Santo Nuevo Amanecer, se constituyó por medio de escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las nueve horas y cincuenta minutos del día 13 de mayo de mil novecientos noventa, ante los oficios del notario

Eliseo Morán Medina inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 1757 del libro 1950 de registro de sociedades, desde el folio 449 hasta el folio 456.

El régimen de constitución fue de capital variable con un mínimo de doscientos mil colones, se suscribe y se paga.

### **III- ALCANCE DEL TRABAJO REALIZADO**

Hemos aplicado procedimientos de auditoría en los registros contables y demás archivos e información secuestrada, a fin de cumplir con su mandato de practicar peritaje de carácter contable-legal del desarrollo financiero de las empresas en mención. Nuestro trabajo fue realizado según las Normas Internacionales de Auditoría aplicando los procedimientos que se detallan a continuación:

#### **1. ACTIVIDADES PREVIAS**

Se visitaron las instalaciones de las oficinas en donde se encuentra resguardada la documentación secuestrada, ubicada en Colonia Médica, Av. Dr. Juan Pérez No. 202 del Centro Profesional San Francisco Local No.1, de esta ciudad. Con el objeto de poder evaluar la existencia, confiabilidad, legalidad y competencia de la información. En nuestra calidad de peritos contables se procedió según detalle:

- a) A requerimiento del Juzgado, realizamos un inventario físico de la documentación, libros legales, equipo de cómputo y demás registros, los cuales se encontraron depositados en un total de 110 cajas de cartón.
- b) Procedimos a instalarnos para llevar a cabo la auditoría en cuestión.

#### **2. ASPECTOS FORMALES Y CONTRACTUALES**

- a) Verificamos la existencia legal de las sociedades y el tiempo en el que se realizaron sus operaciones que se encuentran en litigio.
- b) La empresa El Delfín, S.A. de C.V. adquirió el día 5 de febrero de 1993, según contrato de dación en pago, los terrenos donde se encuentra la parte desarrollada como Cementerio El Naufragio S.A. de C.V., que comprende las etapas uno, dos y parte de la tercera, y con ello todos los derechos para el funcionamiento del mismo, incluyendo la facultad de vender y administrar los derechos de uso y a perpetuidad de los lotes situados en los terrenos del mencionado cementerio para inhumar cadáveres, pudiendo comercializar los servicios de apertura y cierre de las fosas correspondientes "y cualquier otro tipo de servicios"; asimismo todos los derechos sobre el uso del nombre comercial, logotipo, papelería y propaganda relacionada con el "Parque Jardín Nuevo Amanecer.
- c) Se comprobó que durante el período auditado, la sociedad El Delfín, S.A. de C.V. fue administrada por la sociedad Atlantic, S.A. de C.V. mediante contrato de agencia, representación, administración y participación aplicable a todo el giro y gestiones relacionadas, permanentemente con "El Naufragio S.A. de C.V.", conocido comercialmente como "Parque El Nuevo Amanecer", el contrato es de fecha 14 de junio de 1996, inscrito en el Registro de Comercio al No. 39, Folios 286 y siguientes del Libro 589, fue otorgado ante los oficios de la Notario Elisa Blanca Romero.

- d) Se observó además copia de testimonio de escritura pública de terminación de contrato de mercadeo, promoción, publicidad, ventas, explotación y administración otorgado por Atlantic, S.A. de C.V. y El Delfín, S.A. de C.V., ante los oficios del notario Miguel Figueroa, inscrito en el Registro de Comercio al No. 25 del Libro 285 del Registro de Contratos Mercantiles. Desde el Folio 00288 hasta el Folio 00297 con fecha de inscripción 8 de Noviembre de 1996
- e) Los derechos y obligaciones que establece el contrato son los siguientes:
- Prestar el servicio de sepultura en puesto a perpetuidad o temporal,
  - Promover el mercado, publicidad, ventas de puestos, cobros, explotación y administración del cementerio, emisión de títulos sobre los puestos, para lo que se le conceden las facultades generales del mandato,
  - Comercializar todo tipo de servicios incluyendo el apertura y cierre de las fosas correspondientes y aquellos relacionados;
  - Utilizar el nombre comercial, el logotipo, la papelería y publicidad relacionada El Naufragio S.A. de C.V,
  - Dar mantenimiento a todas las áreas destinadas al cementerio, actuales y futuros.
  - Contratar en su nombre como administradora, el personal administrativo en general, para actividades en las oficinas principales o agencias que se relacionen con la administración de El Naufragio S.A. de C.V., el cual pagará la sociedad administradora por cuenta de la propietaria;
  - La sociedad administradora cobrará y recibirá los ingresos procedentes de las ventas y cobranzas realizadas por cuenta de la sociedad propietaria, por ventas pasadas, presentes y futuras,
  - Efectuar pagos de los gastos que generen sus actividades, inversiones y gastos financieros, los que serán por cuenta de la sociedad propietaria;
  - Trasladar a la sociedad propietaria, al final del ejercicio contable, los excedentes que resulten de los ingresos después de descontarle todos los gastos incluyendo los financieros, los de inversiones y comisiones pagadas por la sociedad administradora.
- f) El contrato de administración establece, según su numeral V, condiciones generales sobre la sociedad administradora:
- Libertad para dedicarse a cualquier otra actividad o negocios diferentes a los pactados;
  - Facultada para celebrar toda clase de gestiones administrativas, comerciales, contratos y otros actos, de acuerdo a las cláusulas del mismo.
- g) El citado contrato de administración también establece la forma de pago de los honorarios de la empresa administradora, del contrato de administración celebrado entre El Delfín, S.A. de C.V. y Atlantic, S.A. de C.V., correspondiéndole a Atlantic, S.A. de C.V. como administradora, el cuarenta por ciento de la utilidad neta obtenida por el Naufragio S.A. de C.V. y el sesenta por ciento le corresponderá a El Delfín, S.A. DE C.V., las que podrán ser liquidadas trimestralmente o antes si fuera necesario."

### 3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICADOS

Se llevaron a cabo los siguientes procedimientos específicos de auditoría.

#### a) Actividades principales entre Atlantic, S.A. de C.V., y El Delfín, S.A. de C.V.

Se indagó sobre las principales actividades generadoras de ingresos, a que se dedicó cada una de las empresas, estableciéndose lo siguiente:

AÑO	EL DELFIN ,S.A. DE C.V.	ATLANTIC, S.A. DE C.V.
1996	Venta de títulos de puesto a perpetuidad fabricación y venta de criptas, comercialización de placas de bronce y servicios de inhumación	Servicios de administración de cementerios fabricación y ventas de criptas , comercialización de placas de bronce, servicios de inhumación y otros
1997	Venta de títulos de puesto a perpetuidad, fabricación y venta de criptas, comercialización de placas de bronce servicios de inhumación	Servicio de administración de cementerios fabricación y venta de criptas, comercialización de placas de bronce servicio de inhumación y otros.
1998	Venta de títulos de puesto a perpetuidad	Servicio de administración de cementerios, fabricación y venta de criptas comercialización de placas de bronce servicio de inhumación y otros.
1999	Venta de títulos de puesto a perpetuidad	Servicio de administración de cementerios fabricación y venta de criptas comercialización de placas de bronce servicio de inhumación y otros
2000	Venta de títulos de puesto a perpetuidad con financiamiento (generando intereses)	Servicio de administración de cementerio fabricación y venta de criptas comercialización de placas de bronce con financiamiento (generando intereses), servicios de inhumación y otros.

#### Cuadro No 1 Comparativo de las actividades principales de las empresas involucradas

De lo descrito en el Cuadro No 1, se establece que con posterioridad a la fecha de la firma del contrato de administración en el año de 1996, y a pesar de que El Delfín, S.A. de C.V., en su calidad de Propietaria, tiene todos los derechos para comercializar servicios afines; Atlantic, S.A. de C.V., en su calidad de administradora, realizó estos servicios por cuenta propia, pese a que el contrato de administración limita a la empresa El Delfín, S.A. de C. V. a la venta de títulos a perpetuidad.

Según se puede observar en el resumen de resultados por los años de 1,996 a 2000, una de las actividades que generaron mayores ingresos fue la fabricación y venta de criptas. Atlantic, S.A. de C.V., otorgaba a) contrato de cesión de título a perpetuidad, actuando en calidad de agente representante de El Delfín, S.A. de C. V., y b) contrato de venta de criptas, a título propio.

A continuación se presentan algunos de ellos:

- Declaración de que El Delfín S.A. de C.V. es propietaria de una parte de un inmueble en el que se encuentra el Parque Santo Nuevo Amanecer, cementerio ubicado en la jurisdicción de Apopa, departamento de San Salvador, en el cual se encuentra un puesto a perpetuidad que es el objeto de este contrato identificado con el número 171 del sector dos del jardín con capacidad para 4 inhumaciones
- Contrato de venta de cripta No. R-7266-00; otorgado por Luis Vanegas Quintanilla actuando como apoderado especial y administrativo de Atlantic, S.A. de C.V a favor de la Señora Ana Fernanda Calles Mejía, el cual en la cláusula Romano I, se establece la declaración de dominio así: "Atlantic, S.A. de C.V. es dueña y actual poseedora de cuatro

criptas construidas de concreto armado, la que se compromete a vender al prominente comprador. El contrato fue celebrado en fecha diez de febrero de dos mil.

Además se observó que Atlantic, S.A. de C.V. de forma simultánea, también administró bajo los mismos conceptos la porción del cementerio conocido comercialmente como “Parque Jardín Nuevo Amanecer” propiedad de la sociedad cementerio El Naufragio S.A. de C.V., aun habiendo suscrito el contrato con El Delfín S.A. de C.V. en donde se estableció la limitante de que podrá dedicarse a cualquier otra actividad o negocio diferente a los pactados.

## b) Facturación

Se investigó sobre la forma de facturar los servicios prestados por cada una de las empresas y se observó lo siguiente:

- No existe facturación separada de los servicios pertenecientes a cada empresa.
- En la papelería perteneciente a ambas empresas se facturaban servicios de las mismas, independientemente de quien fuese la que prestaba el servicio, sólo se observa la separación de dichos servicios con la referencia del contrato identificándolos con una letra.

En el año de 1997 y siguientes se observa la facturación de servicios prestados por Atlantic, S.A. de C.V. en papelería propia; así mismo en dichas facturas se cobraban los productos de El Delfín, S.A. de C.V. Para mejor comprensión de lo expuesto en este párrafo se presentan los siguientes detalles:

Fecha	Número Factura	Referencia	Valores Colones	Descripción de servicios prestados
05/09/96	223854	M-3801-93	101.93	Criptas
10/09/96	225034	M-1559-91	166.7	Promesa de cesión de título de puesto a Perpetuidad (fracción jardín)
24/04/97	252150	P-1186-95	41.44 7.37 48.81	Criptas Otros
17/06/97	259282	P-1186-95	42.06 6.75 48.81	Criptas Otros
12/08/97	267534	P-4681-97	4,375.00	Promesa de cesión de título de puesto a perpetuidad (fracción jardín)

### Cuadro No 2. Detalle de facturación en papelería de El Delfín S.A. de C.V.

Fecha	Factura No.	Referencia	Valor ¢	Descripción de servicios prestados.
09/08/1997	267061	P-4065-96	300.00	Criptas
29/08/1997	269420	P-2480-95	145.89 140.84	Promesas de cesión de título de puesto a perpetuidad
05/12/1997	281654	P-1707-95	68.56	Espacios
05/12/1997	281654	P-1707-95	68.56 137.12	Criptas
08/03/2000	372514	B-0472-99	492.60	Ataúd y Servicio Funerario

### Cuadro No 3. Detalle de facturación en papelería de Atlantic, S.A. de C.V.

En el cuadro se observa que la venta de criptas era un concepto utilizado por ambas empresas durante los mismos meses y años.

**c) Análisis de tendencia en estados financieros**

Se verificaron los Estados de Resultados de ambas empresas para establecer la tendencia del desarrollo económico de cada una por los períodos en mención, es importante aclarar que los estados financieros de El Delfín, S.A. de C.V, que se encontraron en la documentación secuestrada, carecen de firmas y no se encontraron libros legalizados que respalden las cifras. Tales estados financieros muestran los siguientes saldos:

**EL DELFIN, S.A. DE C.V.**  
**Resumen de Estados de Resultados por los años de 1996-2000**  
**(Expresados en colones salvadoreños)**

<b>Cuentas</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
<b>INGRESOS DE OPERACIÓN</b>					
Títulos puesto a perpetuidad (incluye criptas)	12,370,342.31	11,363,369.11	6,420,022.60		
Títulos puesto a perpetuidad (no incluye criptas)				5,858,064.62	586,496.01
Venta de placas de bronce	170,219.14				
Servicio de inhumación	4,955.76				
Productos financieros	18,452.22				971,599.09
Otros ingresos	1,812.09	4,822.24	58,426.17		
Regularización de ejercicios anteriores					
Gastos no deducibles		7,077.45			
Primas					41,460.79
<b>Total Ingresos</b>	<b>12,565,781.52</b>	<b>11,375,268.80</b>	<b>6,478,448.77</b>	<b>5,858,064.62</b>	<b>1,599,555.89</b>
<b>COSTOS Y GASTOS DE OPERACIÓN</b>					
Costos de Construcción de Criptas	127,228.73				
Costos de Fabricación de Placas	220,586.10				
Gastos de Administración	5,104,518.31	4,147,416.05	1,777,423.14	1,709,855.31	1,029,120.79
Gastos Parque	988,877.27	1,585,621.52	1,761,903.29	1,430,909.22	1,267,564.48
Gastos de Venta	4,849,769.25	3,124,360.28	1,486,903.29	2,312,382.29	957,074.17
Gastos Financieros	327,491.89	307,273.60	365,868.54	221,419.66	181,407.21
Otros Gastos	1,257,923.45	766,528.83	340,755.87		
Regularización de ejercicios anteriores	95,000.72	7,077.45	1,142.28		
Costo adquisición de monumentos		19,310.00			
Construcción de monumentos				8,387.50	1,300.00
Gastos sobre cobros				369,646.25	373,706.93
<b>Total costos y gastos</b>	<b>12,971,395.72</b>	<b>9,957,587.73</b>	<b>5,733,996.41</b>	<b>6,052,600.23</b>	<b>3,810,173.59</b>
<b>UTILIDAD (PÉRDIDA) DE OPERACIÓN</b>	<b>(405,614.20)</b>	<b>1,417,681.07</b>	<b>744,452.36</b>	<b>(194,535.61)</b>	<b>(2,210,617.70)</b>

**Cuadro No 4 Comparativo de Estados de Resultados de El Delfín S.A. de C.V.**

**ATLANTIC, S.A. DE C.V.**  
**Resumen de Estados de Resultados por los años de 1996-2000**  
**(Expresados en colones salvadoreños)**

<b>Cuentas</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
<b>INGRESOS DE OPERACIÓN</b>					
Comisiones por servicio de administración	3,079,309.75		2,080,513.76	1,683,709.24	142,220.10
Ventas de placas		189,708.26	234,984.95	202,764.19	
Ingresos por cuotas criptas		2,262,845.48	5,675,515.57	3,810,410.97	
Ingresos por cuotas propiedades		563,339.15	216,900.46	501,024.64	
Servicio de inhumación y otros		61,142.72		264,023.81	
Intereses sobre préstamos		669,148.33			
Otros ingresos	7,934.02	43,894.29	1,423.17	38,450.76	664,602.32
Servicios varios ( venta de criptas, venta de Placas, servicios de inhumación y otros)					3,204,852.35
Productos financieros	217,674.22			2,857.20	211,425.22
Seguros clientes				535,273.00	
Primas por venta de criptas				953,565.67	
Intereses por venta de criptas				1,778,767.95	
Otros servicios prestados				128,093.24	
<b>Total Ingresos</b>	<b>3,304,917.99</b>	<b>3,790,078.23</b>	<b>8,209,337.91</b>	<b>9,898,940.67</b>	<b>4,223,099.99</b>
<b>COSTOS Y GASTOS DE OPERACIÓN</b>					
Costos de construcción de criptas		145,728.44	135,030.22		
Construcción de criptas y placas				368,052.99	272,026.75
Costos de adquisición placas		131,930.00	78,767.80		
Gastos de administración	1,116,983.00	2,071,247.20	4,216,336.14	5,965,397.33	2,150,301.18
Gastos sobre cobros		360,005.89	379,894.39	481,440.61	528,789.41
Gastos de venta		636,112.40	1,897,525.54	2,279,610.43	1,293,069.74
Gastos financieros		33,516.75	60,273.70	74,765.57	133,430.42
Regularización de ejercicios anteriores	21,862.67	201,159.89	1,015.59	296,122.46	9,183.38
Otros gastos	3,118.15	69,321.10			
Total costos y gastos	1,141,963.82	3,649,021.67	6,768,843.38	9,465,389.39	4,386,800.88
<b>UTILIDAD (PERDIDA) DE OPERACIÓN</b>	<b>2,162,954.17</b>	<b>141,056.56</b>	<b>1,440,494.53</b>	<b>433,551.28</b>	<b>(163,700.89)</b>

**Cuadro No 5 Comparativo de Estados de Resultados de Atlantic, S.A. de C.V.**

**d) Liquidaciones de ingresos y gastos preparados por Atlantic, S.A. de C.V. para El Delfín, S.A. de C.V.**

Se verificó la forma de efectuar las liquidaciones de ingresos y gastos preparados por Atlantic, S.A. de C.V. para El Delfín, S.A. de C.V., y se observó que los gastos de venta se aplican en forma diferida, según memorando de fecha 23 de octubre de 1996, del Lic. Jhasua Wilfredo Escoto, Auditor Externo de Atlantic, S.A. de C.V. para el Lic. Juan Ramón González Ramos, Director Ejecutivo. En dicho memorando se observa la aprobación del método para el cálculo de gastos de venta diferidos.

Se obtuvieron los cuadros de liquidaciones que Atlantic, S.A. de C.V. que preparaba para El Delfín, S.A. de C.V., para establecer resultados sobre los cuales era calculado el 40% en concepto de honorarios por administración, según detalle:

**ATLANTIC, S.A. DE C.V.**  
**Resumen de Estados de Resultados por los años de 1996-2000**  
**(Expresados en colones salvadoreños)**

<b>Año</b>	<b>Gastos de Venta en Contabilidad</b>	<b>Liquidaciones</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Egresos</b>	<b>Utilidades</b>	<b>40% (Atlantic)</b>	<b>60% (El Delfín)</b>
<b>1996</b>	4,722,403.99	838,820.67	3,883,583.32	12,607,669.36	4,915,214.44	7,292,454.92	2,916,981.97	4,375,472.95
<b>1997</b>	3,072,467.75	1,648,734.19	1,423,733.56	11,316,950.71	5,022,570.10	6,294,380.61	2,517,752.24	3,776,628.00
<b>1998</b>	1,153,512.60	2,004,544.02	(851,031.42)	6,415,562.79	4,161,569.23	2,253,993.56	901,597.42	1,352,396.14
<b>1999</b>		2,122,382.00		5,858,063.00	5,379,909.00	478,154.00	191,261.60	286,892.40
<b>2000</b>		936,523.50		2,313,321.19	2,255,428.58	57,892.61	23,157.04	34,735.57

**Cuadro No 6 Resumen de estados de Resultados de los años en revisión.**

El monto de las utilidades se establece al restar los egresos de los ingresos, a la utilidad resultante se le aplica el 40% correspondiente a Atlantic, S.A. de C.V. y 60% correspondiente a El Delfín, S.A. de C.V.

Se analizaron las liquidaciones, verificándose lo siguiente:

- No existe uniformidad en el tratamiento de ingresos y egresos, ya que los ingresos son tomados en su totalidad y pertenecen a los cobros mensuales en efectivo a los clientes y no por la facturación del mes. Sin embargo, los gastos de venta se aplican en forma diferida.
- Al comparar ingresos totales y gastos diferidos, el resultado es diferente al que se obtiene, cuando se enfrentan los ingresos y gastos del mes, en igual condición. Ya que al presentar ingresos del período y gastos diferidos, se obtendría como resultado mayor utilidad del ejercicio.

Al sintetizar el contenido de los estados financieros de El Delfín, S.A. de C.V. se muestra una tendencia de pérdida, como se puede observar en el siguiente cuadro de análisis por año:

<b>CONCEPTO</b>	<b>AÑO 1996</b>	<b>AÑO 1997</b>	<b>AÑO 1998</b>	<b>AÑO 1999</b>	<b>AÑO 2000</b>
Ingresos	12,565,781.52	11,375,268.80	6,478,448.77	5,858,064.62	1,599,555.89
Gastos	12,971,395.72	9,957,587.73	5,733,996.41	6,052,600.23	3,810,173.59
Utilidad Neta del Ejercicio	(405,614.20)	1,417,681.07	744,452.36	(194,535.61)	(2,210,617.70)

**Cuadro No 7 Síntesis del contenido de los estados de resultados**

En base a estos resultados y a las liquidaciones de honorarios por administración, hemos calculado la Utilidad Neta que sirve de base para el cálculo de dichos honorarios, ya que si los honorarios son parte de los gastos de operación de El Delfín, S.A. de C.V, al separarlos se establecería una utilidad sujeta a distribución (según contrato de administración), como se detalla a continuación:

CONCEPTO	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999	AÑO 2000
Gastos totales del período	12,971,395.72	9,957,587.73	5,733,996.41	6,052,600.23	3,810,173.59
Menos					
Honorarios por Administración	2,916,981.97	2,517,752.24	901,597.42	191,261.60	23,157.04
Gastos antes de aplicación de cálculo de honorarios por administración	10,054,413.75	7,439,835.49	4,832,398.99	5,861,338.63	3,787,016.55

**Cuadro No 8. Cálculo de gastos de operación antes de la aplicación de honorarios por administración.**

CONCEPTO	Año 1996	Año 1997	Año 1998	Año 1999	Año 2000
Ingresos	12,565,781.52	11,375,268.80	6,478,448.77	5,858,064.62	1,599,555.89
Gastos	10,054,413.75	7,439,835.49	4,832,398.99	5,861,338.63	3,787,016.55
Utilidad sujeta a distribución del 40% y 60%	2,511,367.77	3,935,433.31	1,646,049.78	(3,274.01)	(2,187,460.66)
Cálculo del 40 % de honorarios Atlantic, S.A. de C.V.	1,004,547.11	1,574,173.32	658,419.91	(1,309.60)	(874,984.26)

**Cuadro No 9. Cálculo de honorarios por administración de Atlantic S.A. de C.V.**

Esto muestra una aplicación de ¢4,189,903.79 de honorarios por administración calculada en exceso con relación a lo que establece el contrato de administración.

CONCEPTO	1996	1997	1998	1999	2000	Total
Honorarios aplicados según cuadro de liquidaciones de Atlantic, S.A. de C.V.	2,916,981.97	2,517,752.24	901,597.42	191,261.60	23,157.04	6,550,750.27
Honorarios calculados Según numeral IV Literal m) del contrato.	1,004,547.11	1,574,173.32	658,419.91	(1,309.60)	(874,984.26)	2,360,846.48
Valores aplicados en exceso	1,912,434.86	943,578.92	243,177.51	192,571.20	898,141.30	4,189,903.79

**Cuadro No 10. Comparativo de honorarios según contrato de administración.**

Al revisar los libros legales de Atlantic, S.A. de C.V. se observaron los siguientes cargos a El Delfín, S.A. de C.V, por honorarios de administración prestados por Atlantic, S.A. de C.V.

Al comparar los honorarios de administración registrados en libros legales de Atlantic, S.A. de C.V. y los honorarios presentados en las liquidaciones, resultaron las siguientes diferencias:

CONCEPTO	AÑO 1996	AÑO 1997
Honorarios de administración, s/ libros legales de Atlantic, S A. de C.V.	2,944,309.75	2,517,680.25
Honorarios de Administración s/ Liquidaciones	2,916,981.97	2,517,752.24
Diferencia	27,327.78	(71.99)

**Cuadro No 11. Diferencias entre honorarios de libros legales y los presentados en las liquidaciones**

Se realizó la comparación de los ingresos de El Delfín, S.A. de C.V. registrados en los libros legales de Atlantic, S.A. de C.V. y los declarados en el formularios de declaración anual de Impuesto sobre la Renta y resultaron las siguientes diferencias:

CONCEPTO	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
Ingresos s/ libros legales de Atlantic, S.A. de C.V.	12,565,781.52	11,375,268.80	6,478,448.77	5,858,064.62
Ingresos s/ Declaraciones de Impuesto sobre la Renta	12,565,781.00	11,388,191.00	6,545,901.00	5,949,707.00
Diferencia	0.52	-12,922.20	-67,452.23	-91,642.38

**Cuadro No 12. Diferencias entre declaraciones y libros legales**

Se observa en el cuadro anterior la incongruencia en el registro de ingresos entre los libros legales y declaraciones de impuesto sobre la renta.

**e) Responsables de la administración de El Delfín, S.A. de C.V.**

Se examinaron documentos legales. Actas de Juntas Directivas, credenciales, escrituras públicas agregadas, en el juicio penal Ref- 07140; documentos proporcionados por empleados de Atlantic, S.A. DE C.V, que muestran que las personas que tienen la administración, el cuidado y manejo de los bienes de la empresa El Delfín, S.A. de C.V. son :

- a) Isaac Nathan Callejas Guzmán
- b) Juan Ramón Gonzáles
- c) Alberto Genaro Mira
- d) Luis Vanegas Quintanilla

**f) Administración de las compañías relacionadas**

Se examinaron los documentos encontrados dentro de la información secuestrada de Atlantic, S.A. de C.V. que muestran que las empresas relacionadas estaban siendo dirigidas por los mismos directivos. A continuación se presenta este detalle:

Nombre de la empresa	Nombre del cargo	Nombre del representante
Atlantic S.A. de C.V.	Director propietario Director ejecutivo Presidente en funciones Director presidente y representante legal Director vicepresidente	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán Lic. Juan Ramón Gonzales Torres Arq. Alfredo Ernesto Villareal Lic. Alberto Genaro Mira Sra. Martha Cleotilde Numa
Cordillera Salvadoreña S.A. de C.V.	Presidente	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán
Cementerio Parque Jardín Nuevo Amanecer o El Naufragio S.A. de C.V.	Representante legal	Lic. Juan Ramón González Torres
El Delfín S.A. de C.V.	Director presidente	Lic. Ronald Alberto Callejas Guzmán
Marketing y Economía S.A. de C.V.	Director ejecutivo Director ejecutivo	Lic. Alberto Genaro Mira Lic. Juan Ramón Gonzales Torres

Nombre de la empresa	Nombre del cargo	Nombre del representante
Industria de occidente S.A. de C.V.	Directora Administradora	Lic. María Emilia Callejas Guzmán
ONICA	Directores y dignatarios de la sociedad	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán Sra. Gloria Isabel Mira de Callejas
Funerales Las Margaritas S.A. de C.V.	Representante Legal	Lic. Isaac Nathan Callejas Guzmán

**Cuadro No 13 Detalle de la administración de las compañías relacionadas.**

**g) Préstamos de Atlantic, S.A. de C.V. a El Naufragio S.A. de C.V.**

Al examinar los libros legales de Atlantic, S.A. de C.V. se observó que esta empresa efectuó préstamos a la sociedad El Naufragio, S.A. de C.V., de los cuales no se encontró evidencia de su debida autorización, según detalle:

**- Prestamos para abonar a deuda corporación crecer**

Atlantic, S.A. de C.V. otorgó préstamos a la sociedad El Naufragio, S.A. de C.V. para abonar a la deuda que tenía con la Corporación Crecer, para reanudar sus operaciones como el cementerio.

Sin embargo, el contrato de administración celebrado entre Atlantic, S.A. de C.V. y El Delfín, S.A. de C.V. establece lo siguiente que: "La sociedad administradora, queda en libertad para dedicarse a cualquier otra actividad o negocios diferentes a los pactados, por lo que faculta a Atlantic, S.A. de C.V. a efectuar este tipo de desembolsos, y más aún si es en apoyo a empresas de su competencia.

Se comprobó que Atlantic, S.A. de C.V. administraba la porción del cementerio propiedad El Naufragio, S.A. de C.V. Sin embargo, en vista que dicha empresa carece de liquidez económica El Delfín, S.A. de C.V. cubría los gastos por medio de Atlantic, S.A. de C.V.

Adicionalmente no se encontró documentación que garantice la recuperación de dichos préstamos, sino solamente cartas emitidas por dichas empresas, como se expone a continuación:

- 1) Carta de fecha 4 de abril de 1997, dirigida al Lic. Juan Ramón Gonzáles , representante legal de El Naufragio, S.A. de C.V., de parte del Sr. Alberto Genaro, Representante Atlantic, S.A. de C.V., en la cual manifiesta formalmente el interés en refinanciamiento de la Corporación Crecer

**- Prestamos de Atlantic, S.A. de C.V. para cubrir obligaciones varias propias de El Naufragio, S.A. de C.V.**

Se observó que en los libros legales de Atlantic, S.A. de C.V., en la cuenta por cobrar, se detallan préstamos a El Naufragio, S.A. de C.V. para pago de honorarios de auditoría, renovación de matrículas de comercio, y otros gastos de los cuales no se ha encontrado evidencia de que se haya realizado algún abonos.

A continuación se presenta un detalle de dichos préstamos:

Fecha	No. Partida de diario	Valor ¢	Concepto
31/01/1996	112	500.00	Honorarios por servicios profesionales de enero/96
29/03/1996	135	4,300.00	Renovación matrícula de comercio del cementerio
30/04/1996	125	500.00	Pago de honorarios del cementerio
31/05/1996	158	500.00	Honorario de auditoria de cementerio mayo/96
31/01/1998	213	55,093.21	Traslado de saldo gastos de enero/98 cementerio
30/01/1998	218	1,776.40	Traslado de gastos enero/98
31/01/1998	219	87.785.61	Traslado de gastos de venta a cementerio

#### Cuadro No 14. Detalle de Préstamos

##### h) Relaciones entre Atlantic, S.A. de C.V. y empresas relacionadas

Se examinaron documentos en los que observa que las empresas relacionadas planificaban la forma de realizar las operaciones entre sí, y el tratamiento contable de las mismas, como los que se detallan a continuación:

- **Relación entre ONICA, Cordillera Salvadoreña, S.A. de C.V., Industrias de occidente S.A. de C.V., cementerio El Naufragio S.A. de C.V. y El Delfín S.A. de C.V.**

Se encontró un recibo emitido por ONICO a nombre del Cementerio El Naufragio S.A. de C.V. de fecha 30 de Junio de 1999, con el siguiente concepto:

“Honorarios por la elaboración de un estudio para la creación de un fondo de inversión” por ¢791,000.00.

Anexo al recibo anterior se encontró un Memorándum en donde se muestra la forma como se contabilizó el pago del Cementerio El Naufragio S.A. de C.V. a ONICA, por valor de ¢791,000.00.

##### i) Pago de servicios profesionales por asesorías del exterior y por servicios de administración

Se examinaron los vouchers de cheques emitidos por Atlantic, S.A. de C.V. en concepto del pago de servicios profesionales por asesoría del exterior y por servicios de administración de parte de empresas nacionales, sin encontrar la documentación que respalda el origen de las operaciones según el siguiente detalle:

#### Servicios profesionales de asesoría prestados por empresas extranjeras

##### Pagos de servicios profesionales por asesoría del exterior

FECHA	NO. CHEQUE	BANCO	BENEFICIARIO	MONTO	CONCEPTO
25/06/1999	2514521	Comercio	Banco de Comercio	26,370.00	Abono parcial a servicios brindados por OFFSCHORE Panamá
19/07/1999	3868916	Hipotecario	Banco Hipotecario	35,120.00	Valor de compra de giro para AINCO de cuatro mil dólares a valor de mercado 8.78 del mes de julio de 1,999.
10/08/1999	2514604	Hipotecario	Cambia, S.A. De C.V.	175,746.85	Valor pago por servicio de asesoría administrativa

#### Cuadro No 15. Detalle de servicios profesionales por asesorías del exterior.

### Servicios administrativos prestados por Industrias de Oriente, S.A. de C.V.

En los libros legales de Atlantic, S.A. de C.V., en la cuenta por cobrar El Delfín, S.A. de C.V., se encuentran los cargos por honorarios administrativos prestados por la sociedad Industrias de Oriente, S.A. de C.V., sin embargo, no se encontró contrato alguno que muestre el acuerdo entre El Delfín, S.A. de C.V. y Atlantic, S.A. de C.V. para realizar esta gestión. El detalle de los pagos es el siguiente.

FECHA	PDA. N0.	VALOR
AÑO 1997		
28/02/1997	193	28,250.00
28/02/1997	180	25,000.00
31/03/1997	148	25,000.00
22/04/1997	118	25,000.00
31/05/1997	192	25,000.00
03/06/1997	16	25,000.00
30/06/1997	170	25,876.78
31/07/1997	196	25,000.00
31/08/1997	178	25,000.00
30/09/1997	215	25,000.00
31/10/1997	194	25,000.00
30/11/1997	213	25,000.00
31/12/1997	224	25,000.00
Total 1997		329,126.78

### Cuadro No 16 Servicios administrativos prestados por Industrias de Oriente S.A. de C.V.

Además, se encontraron vouchers de cheques emitidos a nombre de Industrias de Oriente, S.A. de C.V., en concepto de pago de honorarios por servicios administrativos.

FECHA	CHEQUE No.	BANCO	VALOR	CCF. No.	FECHA CCF	VALOR
04/02/1997	1706133	Hipotecario	16,950.00	150	30/12/1996	16,950.00
12/02/1997	84041	Bancorp	28,250.00	153	22/01/1997	28,250.00
01/03/1997	1706284	Hipotecario	28,250.00	155	24/02/1997	28,250.00
11/08/2000	579037	Hipotecario	28,250.00	256	15/06/2000	28,250.00
21/08/2000	579214	Hipotecario	28,250.00	257	17/07/2000	28,250.00
26/10/2000	492260	Capital	8,500.00		26/10/2000	8,500.00
27/10/2000	612240	Hipotecario	15,000.00	Recibo264	18/09/2000	28,250.00
Totales			153,450.00			166,700.00

### Cuadro No 17. Pagos de honorarios por servicios administrativos a Industrias de Oriente S.A. de C.V.

#### j) No existe la creación de un fondo de mantenimiento a perpetuidad

“Al examinar los balances generales de El Delfín, S.A. de C.V. y Atlantic, S.A. de C.V., no se observa en ninguna de las empresas el registro de una provisión o reserva que garantice el mantenimiento futuro del parque Jardín, ni la construcción de las criptas que hasta la fecha se han vendido”

Los contratos otorgados para la administración del cementerio son los siguientes:

**Contrato de promesa de Cesión de Título de Puesto a Perpetuidad No. P-7266-00;**

Otorgado por Isaac Nathan Callejas Guzmán, actuando como apoderado especial y administrativo de Atlantic, S.A. de C.V., sociedad que actúa como Agente Representante de El Delfín, S.A. de C.V., a favor de la señora Ana Fernanda Calles Mejía, el cual en la cláusula Romano III detalla el precio, la forma de pago y plazo, en su literal d) establece: "La empresa cedente, formará un fondo de mantenimiento a perpetuidad".

**Contrato de Venta de Cripta No. R-7266-00**

Otorgado por José Antonio Molina Pocasangre, actuando como apoderado especial y administrativo de Atlantic, S.A. de C.V. a favor de la Señora: Ana Fernanda Calles Mejía, el cual en la cláusula Romano I, en el literal a) se establece:

"La promitente vendedora formará un fondo para mantenimiento a perpetuidad" Dicho contrato fue celebrado en fecha diez de febrero de dos mil."

**Acuerdo de junta general de accionistas de Atlantic, S.A. de C.V., para terminar el contrato de administración con el Delfín, S.A. de C.V.**

La sociedad Atlantic, S.A. de C.V. proporcionó copia de certificación por parte de Director Secretario de la Junta Directiva de dicha empresa, del punto número nueve del acta de Junta General número diecisiete de Atlantic, S.A. de C.V., celebrada en San Salvador el día veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y siete. El cual dice:

"En forma unánime acuerdan terminar el contrato de "Mercadeo, Promoción, Publicidad, Venta, Explotación y Administración", al cual también se le llama de "Agencia Representación, Administración y Participación", celebrado con la Sociedad "El Delfín, S.A. de C.V."

Lo anterior se sustenta con la copia de certificación del punto de acta antes mencionado y con copia de carta enviada por el Lic. Alberto Genaro Mira, presidente y representante de Atlantic, S.A. de C.V. a los señores miembros de la Junta Directiva de El Delfín, S.A. de C.V., con atención al Sr. Víctor Manuel Landaverde, en la cual se comunica que "la sociedad Atlantic, S.A. de C.V. ha decidido dar por terminado el contrato de mercadeo, promoción, publicidad, ventas, explotación y administración que media entre las mismas otorgado el día catorce de junio de mil novecientos noventa y seis."

Se observa que el acta mencionada anteriormente tiene fecha 27/09/97.

**Declaraciones de impuestos IVA- Impuestos sobre la renta**

Al analizar las declaraciones de la sociedad Atlantic, S.A. de C.V., relativas al IVA y Impuesto sobre la renta por los años de 1997 hasta 2000, se observaron inconsistencia en cuanto a los montos de ingresos anuales acumulados declarados.

### El Delfín, S.A. de C.V.

Ingresos anuales según declaraciones de IVA, Impuesto sobre la Renta, y Estado de Resultado de los años de 1997 a 2000.

Año	1997	1998	1999	2000
Ingresos declarados IVA	¢ 13,453,935.00	¢ 7,066,666.00	¢ 7,058,146.00	¢ 890,320.00
Ingresos declaración ISR	11,386,191.00	6,545,901.00	5,949,707.00	7,831,924.00
Ingresos estado de resultado	11,363,369		5,858,064.00	1,973,860.00

#### Cuadro No 18 Comparativo de ingresos según declaración de IVA, Impuesto sobre la renta y según contabilidad.

**Nota:** No se obtuvo información sobre modificaciones a las declaraciones.

#### Certificación de ingresos

En informe de fecha 15 de junio de 2000 de BDLO Y CO. S.A. DE C.V., contadores públicos independientes, en el cual certifican los ingresos, costos y gastos de operación relacionados con el contrato de agencia- representación suscrito por Atlantic, S.A. de C.V.- El Delfín, S.A. de C.V. correspondiente al período del 1° de abril al 30 de septiembre de 1998 y del 1° de enero al 31 de diciembre de 1999 se observó lo siguiente:

El Delfín, S.A. de C.V.	Valor ¢
1° de abril al 30 de junio de 1998	
Ingresos certificados	1,622,466.00
Ingresos declarados IVA	1,750,180.00
Diferencias declarada de más	127,734.00
1° de julio al 30 de septiembre de 1998	
Ingresos certificados	1,605,009.00
Ingresos declarados IVA	1,753,720.00
Diferencia declarada de más	148,711.00
<b>Atlantic, S.A. de C.V.</b>	
1° abril al 30 de junio de 1998	
Ingresos certificados	237,963.00
Ingresos declarados IVA	1,625,409.00
Diferencia declarada de más	1,387,446.00
1° de enero al 31 de diciembre de 1999	
Ingresos certificados	263,078.00
Ingresos declarados IVA	10,059,309.00
Diferencia declarada de más	9,796,231.00
Declarado ISR	9,898,941.00
Estado de resultado	9,898,941.00

#### Cuadro No 19. Ingresos Certificados.

El informe de los contadores públicos independientes autorizado por la junta directiva de Atlantic, S.A. de C.V. para certificar la liquidación de ingresos, costos y gastos de operación relacionados con el contrato suscrito con El Delfín, S.A. de C.V. presenta resultados diferentes a los declarados por Atlantic, S.A. de C.V. para efectos financieros y fiscales durante los ejercicios 1998 y 1999.

### **Sumatoria de los valores indicados en este informe**

Al sumar las cantidades, detalladas en el informe que antecede, se establece un total de: sesenta y cuatro millones, doscientos ochenta y cuatro mil, setecientos sesenta y uno. 00/100 colones (64,284,761.00).

### **IV- CONCLUSIÓN**

Nuestro trabajo fue realizado con base a la documentación secuestrada por el Juzgado 4° de Instrucción, la cuál fue obtenida en las oficinas del mismo juzgado, proporcionada por la oficina de Atlantic, S.A. de C.V. y la documentación de la empresa El Delfín S.A. de C.V. y por los auditores externos. Alvarenga Fratty, y Cía. Con base al trabajo realizado y al resultado del mismo, concluimos que las empresa El Naufragio, S.A. de C.V. administrada por Atlantic, S.A. de C.V, ha sido administradas incurriendo en situaciones que revelan transacciones no autorizadas debidamente y, en consecuencia, causan perjuicio económico a los accionistas de la empresa El Delfín, S.A. DE C.V.

Así nuestro informe, el cual damos por concluido con fecha tres de octubre del año dos mil dos, y firmamos.

Lic. Iliana Elizabeth Molina Magaña  
**Registro Profesional No 777**  
Auditor Independiente

Lic. Milagro del Carmen Vásquez Santos  
**Registro Profesional No 123**  
Auditor Independiente

Doy FE de ser AUTÉNTICAS las firmas puestas al pie del presente escrito y que se leen la primera "I E Molina" y la segunda "M. Vásquez" por haber sido puestas de su puño y letra y a mi presencia por las señoritas Iliana Elizabeth Molina Magaña y Milagro del Carmen Vásquez, la primera de veintiséis años de edad y la segunda de veintiocho años de edad, ambas Licenciadas en Contaduría Pública y de este domicilio respectivamente, personas a quienes conozco y además me cercioro que son portadoras con el número del Documento Único de Identidad Número 07152349-3 y la segunda con Documento Único de Identidad 05466852-3.

San Salvador, tres de Octubre de dos mil dos

**INDICE DEL PERITAJE POR AUDITORES INDEPENDIENTES**

Párrafo introductorio

**I- OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA**

- a) Objetivo general
- b) Objetivos específicos

**MARCO REFERENCIAL**

**II ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS INVOLUCRADAS**

- a) El Delfín, S.A. de C.V.
- b) Atlantic, S.A. de C.V.

**III ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA**

- a) Consultas
- b) Investigaciones

**IV INSPECCION DE DICTAMENES Y DOCUMENTACIÓN SECUESTRADA**

**V DESARROLLO**

- a) Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría
- b) Ley de Procedimientos Mercantiles

**VI CONCLUSIONES**

## INFORME DEL PERITAJE POR AUDITORES INDEPENDIENTES

**SEÑOR JUEZ**

**JUZGADO CUARTO DE INSTRUCCIÓN**

Nosotros, Yasmín Carolina Escoto Quintanilla y David Wilfredo Magaña, la primera de treinta y dos años de edad, licenciada en contaduría pública, con Documento Único de Identidad número uno cero novecientos veintinueve mil ciento tres guión tres, y el segundo de treinta años de edad, licenciado en contaduría pública, con Documento Único de Identidad número dos cero tres ochenta y nueve mil ciento sesenta y uno guión tres, fuimos nombrados como peritos y juramentados, según resolución emitida el día veintinueve de enero de dos mil tres el juzgado antes mencionado.

Por este medio presentamos los resultados de una auditoría que consistió en el análisis y verificación de los informes presentados por los peritos nombrados por las partes involucradas y juramentados por este juzgado, para determinar el daño ocasionado por la *administración fraudulenta y falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad materia. a requerimiento del Juez Cuarto de Instrucción.*

Este documento, responde al juicio por *administración fraudulenta y de falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material*, demanda interpuesta, en este juzgado por la Empresa El Delfín, S.A. de C.V., en contra de los señores: Isaac Nathan Callejas Guzmán, Juan Ramón Gonzáles Torres, Alberto Genaro Mira, Luis Vanegas Quintanilla; todos ellos accionistas de la sociedad Atlantic, S.A. de C.V.. La referencia al expediente de la causa es 0714.

Para oír notificaciones señalamos la siguiente dirección: Colonia Lomas de Altamira Pasaje La Calzada No. 16-B, San Salvador, Teléfono; 275-4322.

Lic. Yasmín Carolina Escoto Quintanilla

**Registro Profesional CVPCPA 1153**

Auditor Independiente

Lic. David Wilfredo Magaña

**Registro Profesional CVPCPA 2212**

Auditor Independiente

San Salvador, 05 de marzo de 2003

**SEÑOR**

**JUEZ CUARTO DE INSTRUCCIÓN**

**PRESENTE**

El presente informe resume los resultados del análisis realizado a los dictámenes presentados por los peritos nombrados y juramentados por el Juez Cuarto de Instrucción; a petición de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V. las licenciadas Iliana Elizabeth Molina Magaña y Milagro del Carmen Vásquez y por parte de la sociedad Atlantic, S.A. de C.V. los licenciados Mario Edgardo Figueroa y José Carlos López para determinar el objetivo de la denuncia en contra de los señores Isaac Nathan Callejas Guzmán, Juan Ramón Gonzáles Torres, Alberto Genaro Mira y Luis Vanegas Quintanilla por los delitos de administración fraudulenta y de falsedad ideológica, apropiación indebida y falsedad material, en perjuicio patrimonial de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V.,

## **I- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA**

### **Objetivo general:**

Fuimos contratados por el Juzgado Cuarto de instrucción para revisar y analizar los dictámenes presentados y la información que se encuentra en poder del mismo, para determinar la razonabilidad de la demanda interpuesta por la empresa El Delfín, S.A. de C.V. en contra de los señores Isaac Nathan Callejas Guzmán, Juan Ramón Gonzáles Torres, Alberto Genaro Mira, Luis Vanegas Quintanilla por los delitos de Administración Fraudulenta y de Falsedad Ideológica, Apropiación Indebida y Falsedad Material, en contra de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V.

### **Los objetivos específicos de la Auditoría fueron:**

1. Determinar si las conclusiones presentadas en los dictámenes por los peritos nombrados por el juzgado cuarto de instrucción se encuentran conforme a la realidad que presenta la información secuestrada.
2. Analizar y revisar la información secuestrada por parte del juzgado cuarto de instrucción, para concluir respecto a la demanda interpuesta.
3. Investigar en instituciones reguladoras la legalidad de las operaciones realizadas.

## **MARCO REFERENCIAL**

### **II- ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS INVOLUCRADAS**

#### **EL DELFÍN S.A. DE C.V.**

La sociedad El Delfín, S.A. de C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las once horas y diez minutos del día seis de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, ante los oficios notariales de Jorge González inscrita en el Registro de Comercio bajo el número 00777 del libro 1451 de registro de sociedades, desde el folio 179 hasta el folio 218.

El régimen de constitución fue de capital variable, con un mínimo de cien mil colones, se suscribe y se paga.

#### **ATLANTIC S.A. DE C.V.**

La sociedad ATLANTIC, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las diez horas y once minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, ante los oficios notariales de Emerson Galindo Pineda, inscrita en el registro de comercio bajo el número 00097 del libro 5114 de registro de sociedades, desde el folio 132 hasta el folio 152.

El régimen de constitución fue de capital variable con un mínimo de veinte mil colones, se suscribe y se paga.

### **III -ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA**

El alcance del trabajo incluyó la revisión de los informes presentados por peritos anteriores y la documentación secuestrada que respalda las operaciones de las empresas en el período sujeto a investigación con el fin de determinar si las conclusiones presentadas en los dictámenes se encuentran conforme a la realidad mostrada en las actividades financieras y determinar si la empresa Atlantic, S.A. de C.V. ha administrado conforme a las cláusulas del contrato establecidas con la empresa El Delfín, S.A. de C.V.

El trabajo se desarrolló de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

Es importante aclarar que los profesionales en contaduría pública Yasmín Carolina Escoto Quintanilla y David Wilfredo Magaña prestan sus servicios de manera independiente, y no estamos subordinados a las decisiones de los entes a auditar, el informe a emitir es exclusivo y sin **perjuicio**, ya que la característica principal como peritos contables es de realizar trabajos de auditoría con una **actitud mental de integridad y objetividad**, es decir, siendo por excelencia imparcial en todas las actuaciones.

#### **a) Consultas**

De acuerdo a los antecedentes de cada una de las empresas, analizamos toda la documentación que nos fue proporcionada por el Juzgado Cuarto de Instrucción, especialmente los Dictámenes, elaborados por los peritos propuestos por las empresas involucradas, quienes han sido juramentados en dicha instancia.

#### **b) Investigación**

Para confirmar cierta información revelada en los dictámenes, nos vimos obligados a recurrir a algunas dependencias gubernamentales tales como: el Centro Nacional de Registros y la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, para verificar lo dicho por los peritos nombrados quienes realizaron en primer momento la investigación.

### **IV. INSPECCIÓN DE DICTÁMENES Y DOCUMENTACIÓN SECUESTRADA**

Hemos revisado los dictámenes y los documentos relacionados a la causa presentados por las partes involucradas los cuales provienen de documentos originales confrontados en este juzgado.

Debido al número de páginas presentadas por ambas partes, se determinó que cada informe es bastante largo y por el tiempo asignado el tiempo asignado para rendir se realiza el nuevo análisis sobre los casos mas relevantes encontrados dentro de los documentos y dictámenes presentados a este Juzgado Cuarto de Instrucción, los cuales se mencionan en el desarrollo del presente informe.

Adicionalmente se examinó el informe de auditoría externa de la sociedad El Delfín, S.A. de C.V. el cual presenta las siguientes deficiencias:

- La compañía El Delfín, S.A. de C.V. para efectos de certificar los estados financieros correspondientes a los ejercicios comprendidos entre el 1 de enero de 1996 al 31 de diciembre del 2000, contrató los servicios profesionales del licenciado en contaduría pública José Alfredo Acevedo.
- No fue posible constatar si el Lic. Acevedo actuó en base a las Norma Internacionales de

Auditoría, pues no hay indicios que lo revelen, es decir por qué no le pidieron que dictaminara los estados financieros de la entidad, por supuesto que esto no quiere decir que el contador público actuó con falta de ética profesional o que ignoró normas de auditoría, la cual es una de las razones para sancionar al contador público con el impedimento del desarrollo de su compromiso, para ofrecer un trabajo final. Muestra de las acciones del contador público en mención son:

- a) Primero el auditor se limitó a efectuar una revisión de documentos y certificación de balances,
- b) Segundo se le solicitó un informe, y lo emite bajo un contenido diferente al que la compañía requiere,
- c) Únicamente en el informe de auditoría externa se observan las cuentas de activo fijo y de manera simplificada, ya que únicamente realizó una reclasificación de activo fijo, simplemente se reestructuraron las cuentas.

## **V DESARROLLO**

Al verificar el dictamen de los peritos nombrados y juramentados de las licenciadas Iliana Elizabeth Molina Magaña y Milagro del Carmen Vásquez, para sustentar nuestro informe, nos encontramos que se presentan las siguientes debilidades de los análisis de tendencia en estados financieros, el cual dice textualmente:

Los estados financieros tomados de base para elaborar el análisis carecían de firmas, lo cual se menciona en el siguiente párrafo.

"Se verificaron los Estados Financieros de ambas empresas para establecer la tendencia del desarrollo económico de cada una por los períodos en mención. Sin embargo, es importante aclarar que los Estados Financieros de El Delfín, S. A. de C. V., que se encontraron en la documentación secuestrada, *carecen de firma* y no se encontraron libros legalizados que respalden las cifras".

### **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría:**

Sobre este caso existe un artículo dentro de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría que establece lo siguiente.

En el Título II, Responsabilidad de los Contadores Públicos, Capítulo I, Atribuciones del Contador Público, donde el artículo 17, literal j) que dice literalmente:

“Realizar la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del Juez de la causa o las partes en conflicto.”

El auditor además de facultades tiene también prohibiciones, las cuales se señalan en el artículo 22, literal d) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en el cual se establece lo siguiente: “Se prohíbe expresamente a los contadores públicos emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que le sean encomendados por Ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión.”

### **Ley de Procedimientos Mercantiles:**

En consecuencia de lo anterior, la Ley de Procedimientos Mercantiles establece las reglas que deben cumplir los registros contables cuando éstos son tomados como evidencia probatoria, los cuales deben cumplir con los requisitos que estipula el artículo 31 del Capítulo V de esta ley, el que textualmente se lee así:

“ Para guardar la fuerza probatoria de los registros contables que deben llevar los comerciantes, se observan las siguientes reglas :

**Inciso 2:** Si en los asientos de los registros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad y los de uno se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en la Ley, y los del otro adolecieren de cualquier defecto o carecieren de los requisitos legales, los asientos de los registros en regla harán fe contra los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho.

**Inciso 3:** Si uno de los comerciantes no presentare sus registros o manifestare no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, llevados con todas las formalidades legales, a no demostrar que la carencia de dichos registros procede de fuerza mayor y salvo siempre la prueba contra los asientos exhibidos, por otros medios admisibles en juicio.”

Algunos sucesos de importancia descritos en los informes son los siguientes:

- Compra de inmueble a Funerales Las Margaritas, S.A. de C.V.

Según el dictamen de los peritos licenciadas Molina Magaña y Vásquez Santos, la empresa Atlantic, S. A. de C. V., se aplicó como cargo de gastos a la empresa El Delfín, S. A. de C. V., la compra de un inmueble, aplicando cuotas mensuales de ¢51,304.14, lo anterior se evidencia con algunos cheques, con el código contable 211-02-01, de fecha 30 de septiembre de 1999.

El cheque No. 3240879 es del Banco Hipotecario por valor de ¢ 51,304.14, el cual en la documentación proporcionada por este Juzgado se encuentra un expediente número cinco, donde existe una fotocopia de este número de cheque, donde se hace constar que fue pagado de la cuenta de Funerales Las Margaritas, S. A. de C. V. a nombre de la señora Débora Alejandra Villalobos de Alfaro, depositado en la Cuenta No. 12-12-1205, el día 01 de octubre de 1999.

- Se analizaron las liquidaciones y se determinó que no existe uniformidad en el tratamiento de los ingresos y egresos, que los ingresos fueron tomados en su totalidad y pertenecían a los cobros mensuales de efectivo de los clientes y no corresponden a la facturación del mes.

- Conclusiones de los peritos Licdas. Molina Magaña y Vásquez Santos:

Se observó en el párrafo de las conclusiones, que en base del trabajo realizado y al resultado del mismo somos de la conclusión de que la empresa El Delfín, S.A. de C.V. es administrada por Atlantic, S.A. de C.V., en ninguno de los documentos que nos proporcionaron en el Juzgado Cuarto de Instrucción, no existe escrito que diga que la empresa Atlantic, SA. de C.V. administra a la empresa El Delfín, S.A. de C.V., pero si existió, un contrato **de agencia, representación, administración y participación**, aplicable a todo el giro y gestiones relacionadas, permanentemente, directa o indirectamente con El Naufragio, S.A. de C.V., conocido como “Parque Santo El Nuevo Amanecer”, porción que se identifica en los planos respectivos como porción uno, dos y partes de la porción tres, pero no se dice que la empresa El Delfín, S.A. de C.V. será administrada por la empresa Atlantic, S.A. de C.V., tal como dice la conclusión de las auditoras nombradas anteriormente.

## VI. CONCLUSIONES

En vista de la revisión efectuada en los documentos que nos fueron proporcionados por el Juzgado Cuarto de Instrucción, por el Centro Nacional de Registros y por la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. Se observó que no existen balances auditados de la empresa El Delfín, S.A. de C.V., pero si existen balances auditados de la empresa Atlantic, S.A. de C.V., de los ejercicios de 1996 al 2001; todos éstos están firmados y auditados, por una compañía autorizada para auditar o dar fe, para nosotros que estamos verificando si éstos dictámenes presentados en este juzgado son correctos o no, ya que la información que tenga firmas responsables son los correctos siendo éstos los de Atlantic, SA. de C.V..
2. De acuerdo al dictamen de los peritos nombrados por la empresa Atlantic, SA. de C.V., al efectuar un estudio selectivo, manifestamos que se encuentra apegado exclusivamente a la información que efectivamente pudieron examinar, con lo cual nosotros estamos de acuerdo, tal como se puede ver en las conclusiones de su trabajo, como por ejemplo lo indicado en:

Que la integridad de los saldos al 2001 por cobrar y pagar no fue posible verificarlos por carecer de totalidad de los documentos contables.

3. Después de discutir y analizar el informe que tenemos que presentar al Juzgado Cuarto de Instrucción, llegamos a lo siguiente:
  - a) Que la empresa Atlantic, S.A. DE C.V., ha actuado dentro del marco legal apegándose al Contrato de Agencia, Representación, Administración y Participación, de El Naufragio, S.A. de C.V., suscrito entre ambas empresas relacionadas.
  - b) Según el estudio que hemos realizado de ambos informes de los señores peritos nombrados y juramentados, no han existido de parte de Atlantic, S.A. de C.V. contra El Delfín, S.A. de C.V., transacciones que le hayan causado ningún perjuicio en lo económico ni en lo patrimonial, pues todas las operaciones que fueron realizadas están autorizadas dentro del contrato.
  - c) Que asimismo rectificamos que la Sociedad Atlantic, S.A. de C.V., no ha administrado nunca a la empresa El Delfín, S.A. de C.V., tal como lo manifiestan los peritos licenciadas Iliana Elizabeth Molina Magaña y Milagro del Carmen Vásquez Santos, en sus conclusiones, sino únicamente ha administrado lo estipulado por el contrato firmado entre ambas empresas.

Concluimos así nuestro informe, para ser presentado al Juzgado Cuarto de Instrucción, a los seis días del mes de marzo del año dos mil tres.

Lic. Yasmín Carolina Escoto Quintanilla

**Registro Profesional CVPCPA 1153**

Auditor Independiente

Lic. David Wilfredo Magaña

**Registro Profesional CVPCPA 2212**

Auditor Independiente



**Universidad de El Salvador**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Escuela de Contaduría Pública**

**ANEXO 3**

**ENCUESTA DE INVESTIGACION**

Reciban un cordial saludo de parte de la Universidad de El Salvador. La presente encuesta está dirigida a los profesionales en Contaduría Pública acreditados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, mediante la cual se recopilará información que servirá para sustentar el trabajo de graduación denominado: ***“Lineamientos para el desarrollo de una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense requeridos por la administración de justicia”***.

Cabe señalar que la información requerida es de suma importancia, ya que ha de contribuir en la elaboración de una propuesta de trabajo, que presente los lineamientos para desarrollar una adecuada planeación y elaboración de informes, incluyendo modelos del mismo.

El cuestionario contiene preguntas cerradas en las que sólo pueden responder a una opción, y preguntas abiertas las cuales serán contestadas a criterio del encuestado.

Agradecemos su valioso tiempo y colaboración por la información que será proporcionada, garantizamos que la misma será utilizada con la confidencialidad y profesionalismo del caso.

## I- GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE

1. ¿Conoce de auditoría forense?

a) Si  b) No

Si su respuesta es afirmativa, explique en qué consiste: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

2. ¿Conoce cuál es la normativa técnica que el auditor utiliza para realizar las auditorías requeridas en los tribunales de justicia?

a) Si  b) No

Explique: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

3. ¿Conoce cuál es la normativa legal que el auditor puede utilizar para realizar una auditoría requerida por un juez?

a) Si  b) No

Explique: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

4. ¿Ha participado como perito contable (auditor forense) a requerimiento de un juez en los tribunales de justicia?

a) Si  b) No

5. ¿Ha recibido capacitaciones sobre auditoría forense?

a) Si  b) No

6. Según su criterio profesional. ¿Cuál es la principal causa por la que algunos profesionales no participan en auditorías requeridas por un juez?

- a) El tipo de fraude a investigar
- b) Desconocimiento total o parcial de la normativa legal o técnica
- c) Limitantes que pueden afectar el desarrollo del trabajo
- d) Sanciones específicas para el auditor

e) Riesgo ético, moral y legal que implica su desarrollo.

f) Otras

Explique:

---

---

7. ¿Considera que existen diferencias entre una auditoría de estados financieros y aquellas requeridas por un juez en los tribunales de justicia?

a) Si  b) No

Explique:

---

---

8. ¿En cuál(es) de las fases de auditoría estima que se presentan mayores limitantes en el desarrollo de su trabajo?

a) Fase Preliminar

b) Fase de la planeación

c) Fase de Ejecución

d) Fase de emisión de informes

e) Todas las anteriores

Explique:

---

---

## II- PLANEACION

9. ¿Considera que es recomendable elaborar un memorándum de planeación para el desarrollo de una auditoría requerida por los tribunales de justicia?

a) Si  b) No

10. ¿Conoce los factores que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de auditoría en este tipo de trabajo?

a) Si  b) No

Explique:

---

---

11. ¿Considera que se debe aplicar el concepto de materialidad (importancia relativa) en una auditoría requerida por un juez en los tribunales de justicia?

- a) Siempre
- b) Algunas veces
- c) Nunca

Explique

---

---

12. ¿Qué aspectos debe considerar el auditor para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría en las investigaciones requeridas por los tribunales de justicia?

---

---

13. En función de la naturaleza de la auditoría. ¿Considera conveniente auxiliarse de asistentes para desarrollar el trabajo de auditoría forense con la debida supervisión?

- a) Si  b) No

### III- EJECUCIÓN

14. ¿Conoce cuáles son los procedimientos específicos para la obtención de la evidencia comprobatoria en las auditorías practicadas en los tribunales de justicia?

- a) Si  b) No

Explique algunos de ellos:

---

---

---

---

---

15. ¿Considera conveniente que se brinden procedimientos para facilitar la obtención de evidencia suficiente y competente en este tipo de auditoría?

a) Si  b) No

16. ¿Qué técnicas de auditoría utilizaría para la obtención de la evidencia comprobatoria en una auditoría forense?

---

---

---

17. ¿Cuál es el tipo de evidencia que considera conveniente para soportar el trabajo del auditor en este tipo de investigaciones?

---

---

---

#### IV- INFORME

18. ¿Conoce modelos de informes de auditorías requeridas por un juez en los tribunales de justicia?

a) Si  b) No

19. ¿Cuáles son los elementos básicos que considera debe incluir la estructura o contenido del informe pericial?

---

---

---

---

---

20. De acuerdo a su criterio ¿Considera que un informe de auditoría forense podría calificarse como no concluyente ante un juez?

a) Si  b) No

Porque?:

---

---

---

21. ¿Considera que proveer un documento que contenga los lineamientos básicos contribuiría a desarrollar una adecuada planeación y a mejorar la calidad de los informes requeridos por un juez en los casos tipificados como administración fraudulenta?

a) Si  b) No

## ANEXO 4

### 1. GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE

#### 1.1 Conocimiento sobre auditoría forense

##### Preguntas relacionadas 1, 2, 3

*Objetivos:*

- Evaluar el nivel de conocimiento de los Contadores Públicos respecto a la auditoría forense.
- Comprobar el desconocimiento de la normativa técnica y legal aplicable en el desarrollo de las auditorías forenses, particularmente aquellas que se llevan a cabo en los tribunales de justicia.
- Concluir sobre la necesidad de elaborar un marco teórico sobre auditoría forense, que permita al contador público adquirir mayores conocimientos para desarrollar el trabajo que se le requiere.

Conocimiento de auditoría forense		
Respuesta	Fr	%
No	51	60.0
Si	34	40.0
<b>Total</b>	<b>85</b>	<b>100.00</b>

Tabla No 1

Conocimiento de la normativa técnica		
Respuesta	Fr	%
No	58	68.2
Si	27	31.8
<b>Total</b>	<b>85</b>	<b>100.00</b>

Tabla No 2

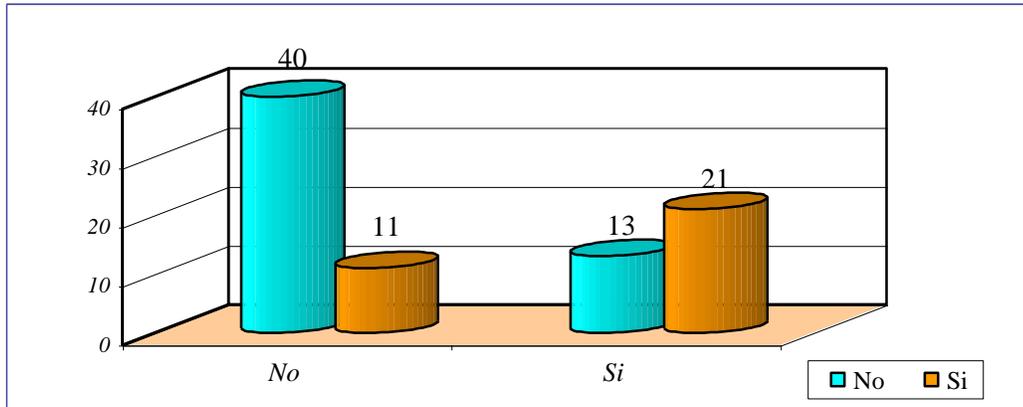
Conocimiento de la normativa legal		
Respuestas	Fr	%
No	53	62.4
Si	32	37.6
<b>Total</b>	<b>85</b>	<b>100.0</b>

Tabla No 3

#### Cruce No 1. Conocimiento de auditoría forense *versus* conocimiento de normativa legal

		¿Conoce cual es la normativa legal que el auditor puede utilizar para realizar una auditoria ordenada por un juez?		Total
		No	Si	
¿Conoce usted de auditoria forense?	No	40	11	51
	Si	13	21	34
<b>Total</b>		58	27	85

Tabla No 4



**Gráfico No 22.** Conocimiento de auditoría forense **versus** Conocimiento de aspectos legales

## 1.2 Capacitaciones sobre auditoría forense

### Preguntas relacionadas: 4

#### Objetivos:

- Determinar el nivel de experiencia de los contadores públicos por medio de la capacitaciones recibidas sobre auditoría forense requeridas por un juez en los tribunales de justicia.
- Conocer la formación técnica en auditoría forense que han recibidos los contadores públicos.

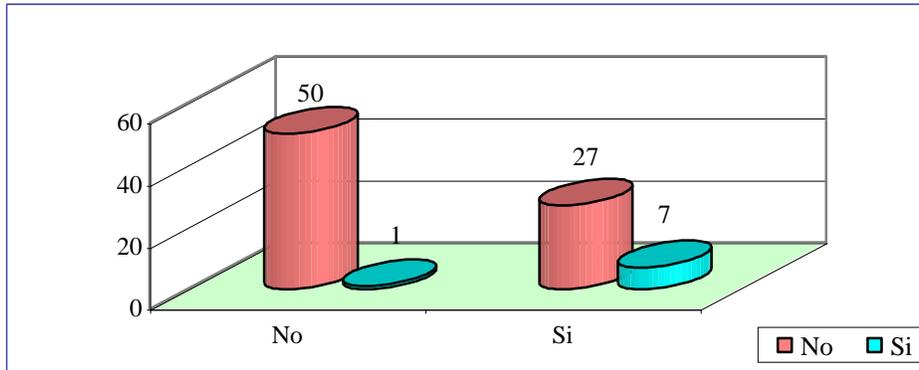
Capacitaciones recibidas sobre auditoria forense		
Respuesta	Fr	%
No	77	90.6
Si	8	9.4
<b>Total</b>	<b>85</b>	<b>100.0</b>

Tabla No 5

### Cruce No 2. Conocimiento de auditoría forense **versus** capacitaciones recibidas

	¿Ha recibido capacitaciones sobre auditoria forense?		Total	
	No	Si		
¿Conoce usted de auditoria forense?	No	50	1	<b>51</b>
	Si	27	7	<b>34</b>
<b>Total</b>	<b>77</b>	<b>8</b>	<b>85</b>	

Tabla No 6



**Gráfico No 23** Conocimiento de auditoria forense **versus** capacitaciones recibidas

### 1.3 Participaciones en auditorías forenses requeridas por los tribunales de justicia

**Preguntas relacionadas: 5 y 6**

*Objetivos:*

- Determinar el nivel de experiencia de los contadores públicos por medio de la participación en auditorías forenses requeridas por un juez en los tribunales de justicia.
- Conocer las principales causas por las cuales los contadores públicos no participan en auditorías forenses desarrolladas en los tribunales de justicia.

<b>Participación de contadores como peritos contables</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	65	76.5
Si	20	23.5
<b>Total</b>	<b>85</b>	<b>100.0</b>

*Tabla No 7*

<b>Causas por las cuales los contadores públicos no participan en auditorías forenses</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
a) El tipo de fraude a investigar	20	23.53
b) Desconocimiento total o parcial de la normativa legal o técnica.	36	42.35
c) Limitantes que pueden afectar el desarrollo del trabajo	17	20.00
d) Sanciones específicas para el auditor	9	10.59
e) Riesgo ético, moral y legal que implica su desarrollo	28	32.94
f) Otras	19	22.35

*Tabla No 8*

#### 1.4 Diferencias entre una auditoría forense y una de estados financieros

##### Pregunta relacionadas: 7

Objetivos:

- Conocer si los profesionales en contaduría pública consideran existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros.

Diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros		
Respuestas	Fr	%
No	9	10.6
Si	76	89.4
Total	85	100.0

Tabla No 9

#### Cruce 3. Conoce una auditoría forense *versus* considera existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros.

		¿Considera que existen diferencias entre una auditoría de estados financieros y aquellas requeridas por un juez en los tribunales de justicia?		Total
		No	Si	
¿Conoce usted de auditoría forense?	No	4	47	<b>51</b>
	Si	5	29	<b>34</b>
Total		<b>9</b>	<b>76</b>	<b>85</b>

Tabla No 10

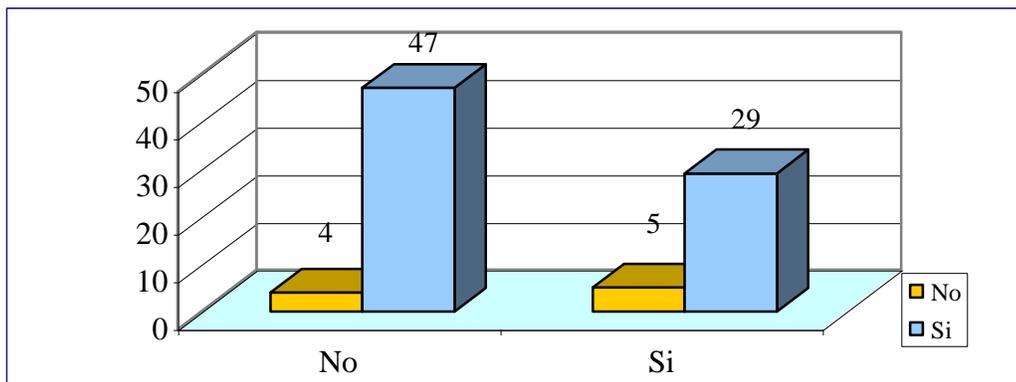


Gráfico No 24. Conoce una auditoría forense *versus* considera existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros.

## 2 PLANEACION

### 2.1 Planeación en el desarrollo de auditoría forense

#### Preguntas relacionadas: 8 y 9

Objetivos:

- Identificar las fases de auditoría en la cuál los auditores forenses tienen mayores limitantes para el desarrollo de su trabajo.
- Conocer la necesidad y conveniencia de elaborar un Memorándum de planeación para el desarrollo de una auditoría forense requerida por los tribunales de justicia.

Fases de la auditoría en la que se presentan mayores limitantes		
Respuestas	Fr	%
a) Fase Preliminar	21	24.71
b) Fase de la Planeación	21	24.71
c) Fase de ejecución	46	54.12
d) Fase de emisión de informes	4	4.71
e) Todas las anteriores	12	14.12

Tabla No 11

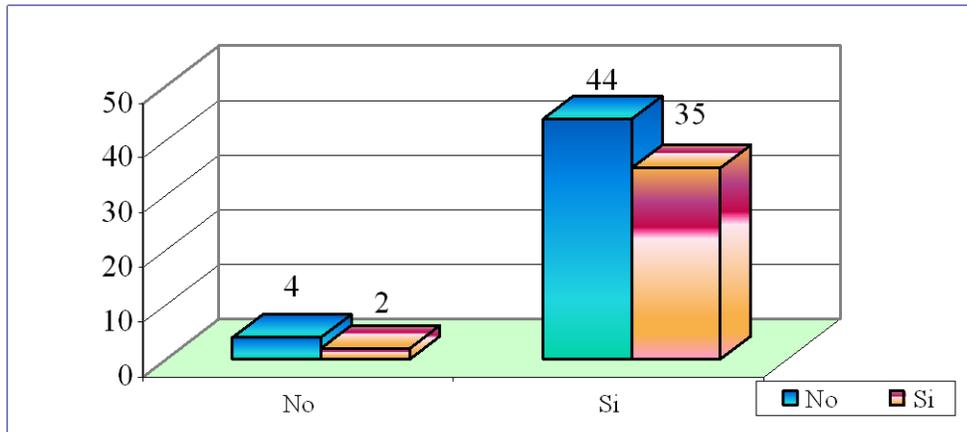
Memorándum de planeación de auditoría forense		
Respuestas	Fr	%
No	6	7.1
Si	79	92.9
Total	85	100.0

Tabla No 12

#### Cruce No 4. Elaboración de memorándum de planeación de auditoría forense *versus* los riesgos que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de auditoría

		¿Conoce los riesgos que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de una auditoría en este tipo de trabajo?		Total
		No	Si	
¿Considera que es recomendable elaborar un memorando de planeación para el desarrollo de una auditoría requerida por los tribunales de justicia?	No	4	2	6
	Si	44	35	79
<b>Total</b>		<b>48</b>	<b>37</b>	<b>85</b>

Tabla No 13



**Gráfico No 25** Elaboración de memorándum de planeación de auditoría forense *versus* los riesgos que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de auditoría

## 2.2 Factores de riesgos que inciden en el desarrollo de una auditoría forense

### Preguntas relacionadas: 10

#### Objetivos:

- Determinar el conocimiento por parte de los contadores públicos, de los factores de riesgo que inciden en el desarrollo de una auditoría forense.
- Identificar los principales factores que inciden en el desarrollo de las auditorías forenses.

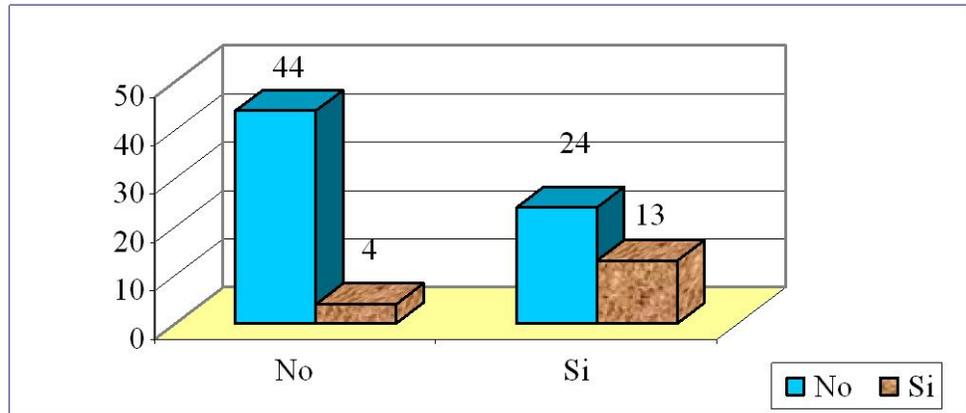
<b>Conocimiento de los factores de riesgo en el desarrollo de una auditoría forense</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	48	56.5
Si	37	43.5
Total	85	100.0

*Tabla No 14*

**Cruce No 5. Los factores que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de auditoría versus modelos de informe de auditoría forense**

		¿Conoce modelos de informe de auditoría requeridos por un juez en los tribunales de justicia?		<b>Total</b>
		No	Si	
¿Conoce los factores que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de una auditoría en este tipo de trabajo?	No	44	4	<b>48</b>
	Si	24	13	<b>37</b>
<b>Total</b>		<b>68</b>	<b>17</b>	<b>85</b>

Tabla No 15



**Gráfico No 26.** Los factores que se deben tomar en cuenta para medir el riesgo de auditoría versus modelos de informe de auditoría forense

**2.3 La materialidad (importancia relativa) en una auditoría forense.**

**Preguntas relacionadas: 11**

*Objetivos:*

- Conocer el criterio prudencial de los auditores respecto a este concepto
- Identificar en que momentos se aplica el concepto de materialidad o importancia relativa en el desarrollo de una auditoría forense.

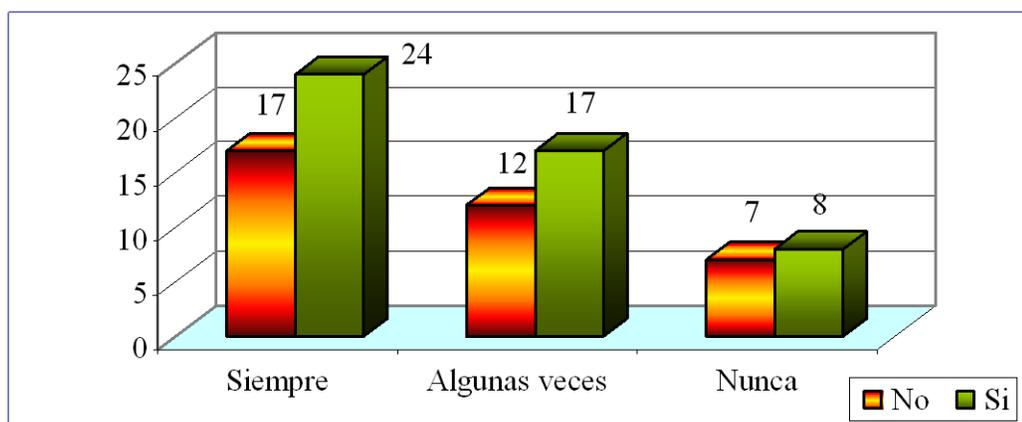
Aplicación del concepto de materialidad en el desarrollo de una auditoría forense		
Respuestas	Fr	%
Siempre	41	48.2
Algunas Veces	29	34.1
Nunca	15	17.6
Total	85	100.0

Tabla No 16

**Cruce No 6. Considera que se debe aplicar el concepto de materialidad versus considera que un informe de auditoría podría calificarse como no concluyente**

		De acuerdo a su criterio ¿Considera que un informe de auditoria forense podría calificarse como no concluyente ante un juez?		Total
		No	Si	
¿Considera que se debe aplicar el concepto de materialidad (importancia relativa) en una auditoria requerida por un juez en los tribunales de justicia?	Siempre	17	24	<b>41</b>
	Algunas veces	12	17	<b>29</b>
	Nunca	7	8	<b>15</b>
<b>Total</b>		<b>36</b>	<b>49</b>	<b>85</b>

Tabla No 17



**Gráfico No 27.** La materialidad en el desarrollo de una auditoría forense versus Informes de auditoría forense calificados como no concluyentes

## 2.4 Aspectos a considerar para determinar el alcance en una auditoría forense

### Preguntas relacionadas: 12

#### Objetivos:

- Conocer los aspectos que debe considerar el auditor para determinar los procedimientos a aplicar en el desarrollo de una auditoría forense a requerimiento de un juez.

<b>Aspectos a considerar para determinar el alcance de la auditoría forense</b>			
	<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
a	Estudio y evaluación del control interno	8	9.41
b	Estudio de la estructura financiera	3	3.53
c	Los riesgos en el desarrollo del trabajo	15	17.65
d	El tipo de caso a investigar	21	24.71
e	Objetivo de la auditoría	6	7.06
f	Período a investigar	2	2.35
g	Volumen de la información	10	11.76
h	Acceso a la información	3	3.53
i	Tiempo disponible	6	7.06
j	Valor monetario del peritaje	1	1.18
k	Importancia relativa	3	3.53
l	Cuantificación del caso demandado	4	4.71
m	Base Legal y sus efectos	5	5.88
n	Disponibilidad de los tribunales de justicia	1	1.18
o	Requerimientos del Juez	13	15.29
p	Calidad de la evidencia	3	3.53
q	Los programas de auditoría	1	1.18
r	Otros	24	28.24

Tabla No 18

## 2.5 La supervisión en el desarrollo de auditorías forenses.

### Preguntas relacionadas: 13

#### Objetivos:

- Determinar el nivel de aceptación y/o rechazo del auditor ante la posibilidad de auxiliarse de asistentes para desarrollar una auditoría forense, dado el alto nivel de supervisión que este trabajo requiere.

<b>¿Conviene auxiliarse de asistentes para desarrollar el trabajo de auditoría forense?</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	3	3.5
Si	82	96.5
Total	85	100.0

*Tabla No 19*

### **3. EJECUCION**

#### **Procedimientos aplicables en auditorías forenses**

**Preguntas relacionadas: 14, 15, 16,**

*Objetivos:*

- Conocer cuáles son los procedimientos específicos que utiliza el auditor para obtener evidencia comprobatoria y evaluar si están de acuerdo con lo que establece la normativa técnica y legal para ser admisible en los tribunales de justicia.
- Medir el nivel de aceptación o rechazo por parte de los auditores ante la posibilidad de proporcionarles los procedimientos que contribuyan a facilitar la obtención de evidencia suficiente y competente.
- Identificar las técnicas de auditoría que se utilizan o podrían utilizar para la obtención de la evidencia comprobatoria de una auditoría forense.
- Verificar si las técnicas de auditoría se encuentran conforme a la normativa técnica que utiliza el auditor.

<b>Conocimiento de procedimientos aplicables en el desarrollo de una auditoría forense</b>		
<b>Respuesta</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	50	58.8
Si	35	41.2
Total	85	100.0

*Tabla No 20*

<b>¿Es conveniente brindar procedimientos que contribuyan al desarrollo de auditorías forenses?</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	2	2.4
Si	83	97.6
Total	85	100.0

*Tabla No 21*

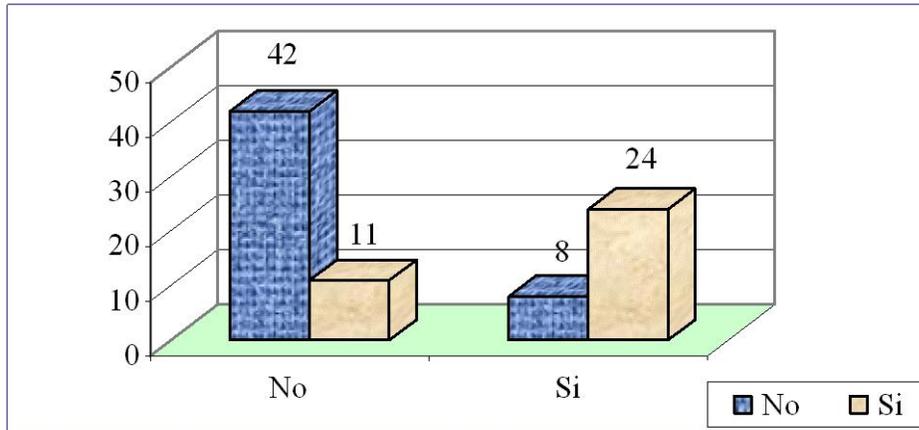
<b>Las técnicas utilizadas en el desarrollo de una auditoría forense</b>			
	<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
a	Análisis	7	8.24
b	Confirmación	13	15.29
c	Comprobación	4	4.71
d	Comparación	2	2.35
e	Investigación	12	14.12
f	Indagación	7	8.24
g	Inspección	13	15.29
h	Revisión	3	3.53
i	Observación	17	20.00
j	Certificación	3	3.53
k	Verificación	11	12.94
l	Calculo	9	10.59
m	Estudio general	1	1.18
n	Examinar	2	2.35
o	Evaluar	1	1.18
p	Muestreo	2	2.35
q	Las que requiera el estudio en particular	12	14.12
r	Las mismas de los estados financieros	7	8.24
s	Desconoce	28	32.94
t	Ninguna	1	1.18
u	Otras	10	11.76

Tabla No 22

**Cruce 7. Conocimiento de la normativa legal *versus* conocimiento de los procedimientos para obtener evidencia comprobatoria.**

		¿Conoce cuales son los procedimientos específicos para la obtención de la evidencia comprobatoria en las auditorias practicadas en los tribunales de justicia?		<b>Total</b>
		No	Si	
¿Conoce cual es la normativa técnica que se utiliza para realizar las auditorias requeridas en los tribunales de justicia?	No	41	17	<b>58</b>
	Si	9	18	<b>27</b>
<b>Total</b>		<b>50</b>	<b>35</b>	<b>85</b>

Tabla No 23

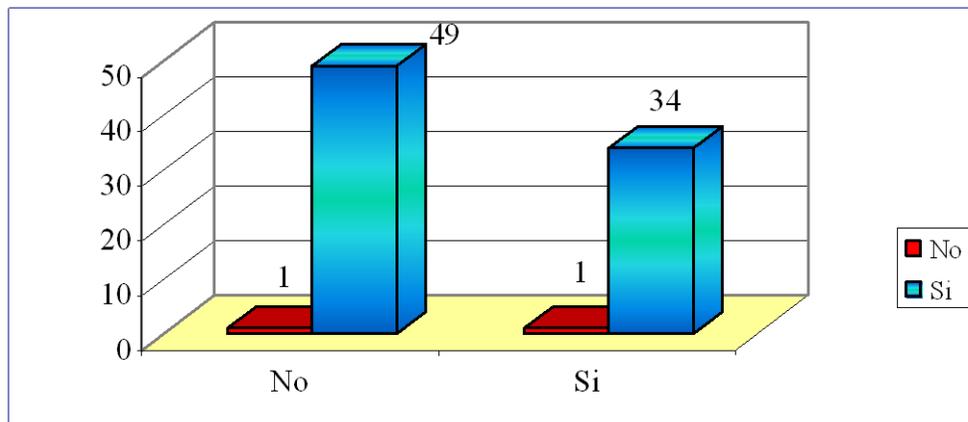


**Gráfico No 28.** Conocimiento de la normativa legal **versus** conocimiento de los procedimientos para obtener evidencia comprobatoria

**Cruce No 8.** Conoce los procedimientos aplicados a una auditoría forense **versus** considera conveniente brindar procedimientos para la obtención de la evidencia comprobatoria.

	¿Considera conveniente que se brinden procedimientos para la obtención de la evidencia suficiente y competente en este tipo de auditoria?		Total	
	No	Si		
¿Conoce cuales son los procedimientos específicos para la obtención de la evidencia comprobatoria en las auditorias practicadas en los tribunales de justicia?	No	1	49	<b>50</b>
	Si	1	34	<b>35</b>
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>83</b>	<b>85</b>	

Tabla No 24



**Gráfico No 29.** Conocimiento de los procedimientos para la obtención de evidencia comprobatoria **versus** considera conveniente que se brinden procedimientos para obtener evidencia comprobatoria.

### **Evidencia utilizada en el desarrollo de auditorías forenses**

#### **Preguntas relacionadas: 17**

##### *Objetivos:*

- Conocer cual es el tipo de evidencia que utiliza el auditor para soportar el trabajo desarrollado en una auditoría forense a requerimiento de un juez en los tribunales de justicia.
- Verificar si el tipo de evidencia utilizada por los auditores forenses cumple con los requisitos establecidos en la normativa legal para que pueda ser admisible en los tribunales de justicia.

<b>Tipos de evidencias utilizadas en la auditoría forense</b>			
<b>Respuestas</b>		<b>Fr</b>	<b>%</b>
a	Documental	53	62.35
b	Testimonial	14	16.47
c	Física	0	0.00
d	Fotográfica	5	5.88
e	Virtual	2	2.35
f	Desconoce	28	32.94

*Tabla No 25*

## **4. INFORMES**

### **Conocimiento de los informes de auditoría forense**

#### **Preguntas relacionadas: 18 y 19**

##### *Objetivos:*

- Evaluar si los auditores que emiten informes para un juez, conocen la estructura que estos deben tener para que sea aceptado por las instancias judiciales.
- Conocer cuales son los elementos básicos que consideraría un auditor en el contenido de un informe para ser presentado ante un juez y a la vez identificar dentro de estos los elementos propios de un informe o dictamen pericial.

<b>¿Conoce informes de auditoría forense?</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	68	80.0
Si	17	20.0
Total	85	100.0

*Tabla No 26*

<b>Elementos que incluyen los informes forenses</b>			
	<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
a	Carta de remisión	2	2.35
b	Índice	1	1.18
c	Introducción	5	5.88
d	Nombre del juez a quien va dirigido	8	9.41
e	Alcance del trabajo	20	23.53
f	Presentación personal	6	7.06
g	Responsabilidad	1	1.18
h	Referencia del caso	7	8.24
i	Tipo de causa	4	4.71
j	Antecedentes	10	11.76
k	Datos sobre las partes involucradas	3	3.53
l	Objetivo del informe	13	15.29
m	Base técnica y alcance	6	7.06
n	Marco de referencia	2	2.35
o	Procedimientos aplicados	11	12.94
p	Hallazgo y resultados	28	32.94
q	Conclusión y recomendación	21	24.71
r	Opinión	16	18.82
s	Firma , sello y número de registro	5	5.88
t	Fecha del informe.	3	3.53
u	Anexos	4	4.71
v	Los elementos de los informes de estados financiero	7	8.24
w	Los elementos del Código Procesal Penal	1	1.18
x	Otros	6	7.06
y	Desconoce	38	44.71

*Tabla No 27*

## **Integridad, independencia e imparcialidad del informe de auditoría forense**

### **Preguntas relacionadas: 20**

#### *Objetivos:*

- Conocer las razones por las que un informe de auditoría forense podría calificarse como no concluyente para un juez, lo que implicaría poco o ningún aporte para el esclarecimiento del caso que se encuentren desarrollando.

<b>¿Puede calificarse un informe de auditoría como no concluyente?</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	36	42.4
Si	49	57.6
Total	85	100.0

*Tabla No 28*

## **5. LINEAMIENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA FORENSE**

### **Pregunta relacionada: 21**

#### *Objetivos:*

- Conocer si los lineamientos básicos de auditoría forense contribuirían a desarrollar una adecuada planeación y elaboración de informes requeridos por la administración de justicia.

<b>Los lineamientos básicos contribuirían a realizar una adecuada planeación y elaboración de los informes requeridos por la administración de justicia</b>		
<b>Respuestas</b>	<b>Fr</b>	<b>%</b>
No	2	2.4
Si	83	97.6
Total	85	100.0

*Tabla No 29*

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

**ENTREVISTA DIRIGIDA A : LIC. HÉCTOR ALFREDO RIVAS**

*(Catedrático de la Universidad de El Salvador, Miembro de la Corporación de Contadores Públicos de El Salvador, Auditor Independiente)*

**1. *¿Cuál es el objetivo de desarrollar una auditoría forense?***

De acuerdo al grado de experiencia que tengo en este campo, puedo decir que es apoyar la resolución de un caso judicial, ya sea por medio de la fiscalía, realizando una investigación propia de defraudación donde están de por medio los intereses de dos entidades o personas que se encuentren disputando una determinada situación en particular.

Es decir, apoyar la ejecución de lo que nosotros llamamos justicia, porque actuamos como auxiliares de un juez.

**2. *¿Cuál considera que es la normativa legal aplicable a una auditoría forense requerida por los tribunales de justicia?*** Esto depende de cada caso en particular.

**3. *¿De qué manera se realiza una auditoría forense?***

Depende del caso, es decir de lo que se esté examinando, por ejemplo si se está evaluando una situación de lavado de dinero se debe tomar de base la Ley de Lavado de Dinero; si se está tratando de una cuenta por cobrar entre dos personas hay que determinar si existe un título valor de por medio, para ello se debe considerar lo que establece el Código de Comercio, todo depende propiamente del caso que se esté investigando, por lo tanto no existe una normativa específica para ejecutar una auditoría forense.

**4. *¿Qué establece el Código Procesal Penal y Código Penal con respecto a este tipo de auditoría?***

El Código Procesal Penal y Código Penal establecen las condiciones del perito, no así los procedimientos a ejecutar, señalando además que el perito sea juramentado entre otras disposiciones.

**5. *¿Se puede concluir que el trabajo del auditor depende de quien lo haya contratado?***

Exactamente, porque hay que recordar que como auditor podemos participar a favor de la parte de la defensa, a favor de la parte acusadora, o como árbitro apoyando directamente al juez, muchas veces depende del tipo de procedimiento a seguir, entonces no puede estar prescrito en una ley todavía, pero tal vez puede establecerse en el contenido del informe con los siguientes elementos: Primero hacer referencia que el auditor ha sido nombrado para participar en la causa que se sigue contra los imputados, promovido por la parte ofendida.

**6. *La normativa legal solamente se puede aplicar a una fase de la auditoría: ¿Es la parte del informe?***

En esos términos sí, pero el alcance del trabajo a desarrollar es más amplio partiendo desde la planeación hasta el informe y hay que recordar que existe una ejecución entre estas dos fases, que definitivamente hay que referenciar en alguna medida.

**7. *¿En qué tipo de investigaciones ha participado?***

Por lo general ha sido, en pugnas entre empresas, cuando una empresa interpone una demanda a un empleado, también, en casos que el empleado interpone una demanda a una empresa y lo hace a través del Juzgados de lo laboral.

Recuerdo que participé en un juicio donde el empleado había sido acusado de robo de cierta mercadería, entonces fuimos llamados para efectuar un peritaje a la empresa, verificamos la responsabilidad de la persona que maneja la bodega, contratos de trabajo, algo que deje entrever la relación, y luego ver los controles de la compañía y determinar si era o no responsable del faltante, el auditor no va acusar o defender, lo que hace es presentar un informe.

**8. *Considera necesario que el auditor cuantifique los hechos en los casos de administración fraudulenta?***

No siempre, supónganse que alguien estuvo actuando de manera fraudulenta en la administración de una empresa, entonces no se necesita cuantificar todo, para determinar que una persona ha defraudado a la empresa, en este caso lo que se quiere demostrar es que hubo fraude y para ello no necesitamos cuantificarlo todo, solo mencionar que en tal situación ya demostró una conducta fraudulenta, a partir de allí se evidencia el fraude y no se necesita evidenciar el monto de éste, porque si alguien dice que cometió fraude por 1 millón o por dos millones la diferencia monetariamente es importante pero el hecho es el mismo.

**9. Cuando se auxilian de los abogados. ¿Considera que los auditores no se encuentran prejuiciados en el desarrollo de su trabajo?**

Es necesario conocer tres participaciones del auditor, cuando se encuentra del lado de la defensa, de la parte acusadora, por parte del juez o la fiscalía, en los tres casos es una auditoría forense la que se está realizando, porque lo tanto se buscan pruebas documentales para demostrar que sí se cometió un ilícito y las mismas sirven de base para que el juez emita su resolución, casualmente yo he participado de parte de las tres posiciones, obviamente el trabajo profesional siempre es objetivo aunque el abogado me diga mire escriba esto no debe hacerse, primero tiene que demostrarse mediante pruebas, porque hay que recordar que nosotros buscamos evidencias documentales, entonces tenemos que estar abiertos a todas las posibles fuentes de evidencias porque en determinado momento yo tengo que ir, si estoy contratado desde la parte de la defensa, yo hablo con el defendido que muestre sus pruebas documentales, o en caso contrario me presento donde la parte acusadora a solicitarle que me muestre las pruebas.

**10. La parte de la defensa acusadora y Fiscalía: ¿interactúan entre sí?**

Así es, ellos intercambian información ya que todos se encuentran investigando el mismo delito.

**11. Pero en algunos casos: ¿Las partes que interactúan no restringen en proporcionar sus puntos de vista?**

No debería de ser, pero en ocasiones ocurre. En uno de los casos que participé se trato de que la Fiscalía mandó a secuestrar toda la información contable de la empresa y la puso en una oficina para que fuera revisada, tanto los peritos contratados por la parte acusadora como defensora compartían la información, lo que se pretende en algunas veces es llegar a emitir un solo informe. Sin embargo cuando las diferencias son tan notorias no se puede, por lo tanto cada quien emite un solo informe.

Hace algún tiempo participé junto a otros colegas en una investigación, en donde uno de ellos participó por el lado de la defensa, y el otro había sido contratado por la parte acusadora y yo por la parte del juez, entonces logramos con tres auditorías elaborar un solo informe.

**12. En caso que las partes no estén de acuerdo ¿De qué manera se procede?**

Se preparan informes distintos y se presentan en forma separada, el representante del juez o la Fiscalía puede seleccionar aquel que está en la verdad materialmente hablando.

**13. De acuerdo a su experiencia como auditor: ¿Cuál considera que es el compromiso que se debe asumir?**

El compromiso está basado en la objetividad y en cuestión de justicia se habla de la verdad real o verdad documental, que es lo que se encuentra respaldado y es objetivo.

**14. En un caso de auditoría forense: ¿Puede un juez aceptar la declaración de una persona como el caso de una entrevista y ésta a su vez contradecir los documentos?**

Es que eso es la parte de un juicio que comprenden evidencias de declaraciones verbales, en estos casos el juez toma las declaraciones de la Fiscalía en donde no se requiere del trabajo de un especialista en materia contable, ya que los abogados son competentes en ese campo, la participación del perito se requiere cuando se evalúan cifras.

**15. ¿Cuál es el compromiso del auditor?**

El compromiso consiste en emitir el informe. Siempre lo emitimos mencionando todo lo que se ha encontrado objetivamente, y es el juez quien evalúa si le sirve o no.

**16. En los casos que ha desarrollado: ¿Cuáles son los requisitos que cumplió para que lo nombraran para desarrollar la auditoría forense?**

El juez o la Fiscalía hace la solicitud al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, Instituto de Contadores Públicos, Corporaciones y Universidades, entre otros gremios.

**17. ¿Que requisitos espera el juez que cumpla el auditor para desarrollar una auditoría forense?**

En primero lugar demostrar que es, licenciado en Contaduría Pública, en segundo lugar que posea número de registro de auditor y éste se encuentre autorizado por el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría. Hace algunos años no era tan necesario el hecho de tener registro, lo que se hacía era evaluar al auditor por medio de la ley, para medir la competencia, en base experiencia que adquirida en este tipo de trabajo y el título de licenciado, entonces en alguna medida se nombraba perito contable.

**18. En las auditorías forenses realizadas hace algunos años ¿ El auditor necesitaba comprobar su experiencia ?**

Si entonces formulaban las siguientes interrogantes: ¿Dónde trabaja?, ¿Qué es lo que hace? y se aseguraban de su competencia para nombrarlo como perito contable. Actualmente se están incluyendo mayores limitaciones a los peritos.

**19. Es decir que antes un perito contable no podía tener número de registro, pero si podía participar**  
Exacto. Actualmente algunos trabajos que se han realizado en los juzgados y que representan montos de menor cuantía se pide nombrar a estudiantes de último año de carrera universitaria y que sean supervisados por un profesional.

**20. ¿ Quién firma el informe cuando el trabajo ha sido desarrollado por estudiantes y supervisados por un profesional autorizado?**

Firman todos, tanto el supervisor y los estudiantes.

**21. ¿Es decir que siempre que se auxilie de asistentes éstos deben firmar el informe?**

No siempre, ya que en este caso los encargados del trabajo eran los estudiantes y el supervisor, ya que el juzgado y la Fiscalía los nombró . Pero cuando la Fiscalía nombra a título personal al auditor y él se auxilia de asistentes, en ese caso únicamente firma el auditor designado para desarrollar la investigación.

**22. ¿Considera que existen garantías para el auditor en el desarrollo de una auditoría forense?**

En el término que el juzgado le proporciona una credencial al auditor sí, para que actué en nombre de la Fiscalía, siendo ésta quien lo nombra como perito contable, y se presenta a la empresa indicando que realizará un trabajo de investigación forense de acuerdo al mandado del Juzgado.

**23. En caso le suceda algo al auditor en el desarrollo de la investigación: ¿Puede el juez decir que esto es responsabilidad del demandado?**

Lo que sucede es que se remite el caso a otra instancia, es decir, imagínese que es una demanda que se está llevando a cabo en los juzgados de lo mercantil, y el auditor resulta agredido, éste debe interponer una demanda en el juzgado de lo civil no de lo mercantil, por lo cual se hace otro juicio.

**24. El auditor llega a la empresa y se identifica, mostrando su credencial e indicando que viene de parte del juzgado y la Fiscalía; y sin embargo le niegan el acceso a las instalaciones ¿Como debe actuar?**

El auditor responde que está de acuerdo con una acción legal, y el día siguiente llega con el juez o fiscal para efectos de aclarar su participación.

**25. ¿Se puede dar el caso que se pueda agredir al auditor?**

No, lo que hacen los empleados de la compañía es poner barreras, diciendo que el contador no se encuentra, que está enfermo o incapacitado y cuando éste alude que no está autorizado para proporcionar esa información, el auditor debe indicar que viene de parte del juzgado o de la Fiscalía, y sino lo atienden, van a atender al juez el día de mañana y en caso de no tener acceso por éste medio, se hace un requerimiento al contador para que se presente al juzgado.

Cuando el contador de la empresa no atiende al auditor se le llama “*desacato*”, el auditor presenta un informe a la Fiscalía o juzgado diciendo que se le impidió el acceso a la información y lo mandan a llamar.

Con una notificación del juzgado la actitud negativa mostrada inicialmente por el contador cambia, en esos casos es como si al auditor se vistiera de inmunidad.

**26. ¿ Considera que las fases de la auditoría financiera son aplicables a la auditoria forense?**

Si, en una auditoría es de rigor la planeación, ejecución e informe.

Es necesario planificar el trabajo a desarrollar para determinar, el volumen de la documentación ha revisar, ya que no se ha de revisar todo.

**27. Cuando las Normas Internacionales de Auditoria menciona del conocimiento del cliente. ¿Se refiere al conocimiento del caso o fraude?**

Cuando habla del conocimiento del cliente, se refiere investigar cual es la actividad principal de la compañía, evaluación de controles, procedimientos internos que tiene el cliente, sólo que aquí se analiza únicamente lo relacionado directamente con el caso, con la finalidad de tipificar el delito, como por ejemplo: lavado de dinero, administración fraudulenta entre otros. Además se debe de indagar los tipos de relaciones comerciales de la empresa, así como las posibles relaciones con compañías afiliadas en el extranjero.

Es necesario conocer la estructura organizativa de la compañía, dado que hay juicios que se han perdido por no hacerlo. Particularmente hubo un caso de una persona que se le acuso de administración fraudulenta, pero ante el tribunal demostró que no era empleado de la empresa en cuestión y el caso se comprobó el ilícito. Es por ello que se debe conocer el tipo de relación existente entre el demandado y el demandante de la empresa, el negocio de la empresa y de las funciones que desempeña en la empresa involucrada. En estos casos no estamos hablando del conocimiento del cliente hacia afuera, sino de la relación que existe entre las partes involucradas, haciéndose necesario identificar las áreas críticas.

**28. *¿Se deben considerar los riesgos de auditoría para desarrollar un investigación forense?***

Si es necesario hacer una evaluación del riesgo auditoría (inherente, control y detección). El riesgo inherente se asocia con la naturaleza de una cuenta en particular, por ejemplo nosotros decimos que si la información la procesamos a través de un computador y que se encuentra guardada, pero por virus, obsolescencia e incompatibilidad con otros equipos, existe definitivamente un riesgo inherente. En caso de auditoría forense es necesario evaluar el nivel de riesgo inherente con el tipo de herramientas que el demandado está utilizando para hacer la administración, y a partir de allí comenzar a definir el riesgo, el cual puede ser alto, medio o bajo.

**29. *¿Cómo podemos definir el riesgo del auditor?***

Siempre existe el riesgo de que nuestro informe no sea adecuado por algunas aplicaciones distintas que nosotros hayamos tenido.

**30. *¿Entonces podemos definir siempre que el nivel de riesgo se puede medir como alto, medio y bajo?***

Depende del caso que se investigue. En algunas ocasiones no aplica el riesgo, por ejemplo cuando nosotros decimos que existe un riesgo de auditoría, basado por medio de muestreo, y en este tipo de trabajos generalmente no aplica ésta técnica, sino una revisión del 100% de la información, ya que en algunos casos es necesario cuantificar un monto.

**31. *¿Está contemplado en la legislación la autenticidad de las fotocopias?* Claro que sí**

**32. *¿Los auditores deben enviar documentación al juez o solamente se envía el informe?***

Exacto, pero en ocasiones pueden requerir que presentemos los papales de trabajo por orden del juez competente, ya que en algún momento, podemos ser llamados para ampliar algunos aspectos del informe; en éstos casos el auditor asiste a una audiencia especial para exponer su informe.

**33. *¿Puede considerarse al auditor como testigo?***

El auditor es auxiliar del juez o de la Fiscalía, quienes en ocasiones requieren para que exponga las condiciones en que elaboró su trabajo y la forma en que determinó sus pruebas.

**34. *¿Qué procedimientos se deben realizar en caso de extravío de la información?***

Hay que remitirse a fuentes externas, por ejemplo si pierde la declaración de Impuesto sobre la Renta, se prepara una solicitud al Ministerio de Hacienda de parte del juzgado, requiriendo que con la mayor brevedad posible nos entregue una copia de la declaración extraviada.

**35. *¿Se puede hablar de la importancia relativa o materialidad? ¿Cómo podría incluirse en el memorando de planeación?***

Depende, por que si nos contratan para cuantificar un fraude, no se da mucha oportunidad para establecer un porcentaje de materialidad, debiendo examinar un 100% para cuantificar el ilícito.

**36. *¿La normativa técnica que se aplica a la auditoría forense es la misma que la auditoría tradicional?***

Si, ya que no existe una normativa especifica para ejecutar este tipo de trabajo. Sin embargo la normativa aplicable dependerá del acto ilícito que se trate.

**37. *A su criterio ¿por qué la mayoría de contadores desconocen el término de auditoría forense?***

Lo que sucede es que la mayoría de gente se confunde con el término, se imaginan que es auditar un cadáver. Pero la auditoría forense se da cuando existe el indicio que se ha cometido el fraude, el cual es necesario comprobar y existe un afectado y un demandado.

**38. *¿ Existe un plazo de finalización del trabajo?***

Si, pero éste lo establecen las partes, quienes señalan al auditor el plazo para presentar su informe. Después de presentado, el juez tiene 15 días para revisarlo, posteriormente éste fija la fecha de audiencia.

**39. Si el auditor no cumple con el plazo para la entrega del informe ¿Que debe hacer?** Por requisitos de la misma ley, hay que solicitar la ampliación del mismo.

**40. ¿De qué forma el contador público realiza los requerimientos al juez?**

Se solicitan de forma escrita. Por ejemplo cuando se está trabajando conjuntamente con la Fiscalía, se elabora un escrito en donde se manifiesta las razones de no entregar el informe en el tiempo estipulado, en ese momento el fiscal se encarga de hacer la solicitud de la ampliación del plazo.

Cuando es por primera vez que se va a desarrollar el caso, son las partes las que establecen conjuntamente con el juez el tiempo de trabajo, en otros casos el juez lo define.

**41. ¿En qué casos se requiere de la participación del auditor?**

Cuando se presenta un caso complejo en materia contable, y sea necesario obtener la conclusión de un especialista en dicha área.

**42. ¿Presentan los auditores una oferta de trabajo?**

Al juzgado no se presenta una oferta de trabajo, ya que el juez determina los términos de trabajo y los honorarios a devengar por el auditor. La ley establece considerando el apoyo al ejercicio de la justicia, honorarios por una cantidad fija, sin importar lo que va hacer, el monto a pagar son ¢ 1,200.00. Sin embargo actualmente este monto es superior a éste; ya que se pensaba que el auditor sólo llegaría a firmar, pero realmente se hace un trabajo completo.

Actualmente el juez establece que los honorarios del auditor serán pagados por las partes demandada y demandante, quienes acuerdan pagar el 50% de los mismos.

**43. Actualmente ¿se están cotizando los honorarios de los auditores más altos?**

Si, cuando es nombrado solamente un auditor y el juez decide que lo paguen las partes; Sin embargo cuando la parte de la defensa propone un profesional contable es una negociación privada, lo mismo es para la parte acusadora. A pesar de lo anterior se pretende presentar un solo informe, y en caso de no lograrse por tener conclusiones contrarias se presentan informes por separado y se busca otro auditor para una nueva investigación.

Lo anterior no está escrito en un marco legal, se entiende que no se necesita, por que la parte acusada está haciendo un contrato privado y eso ya está regulado por el Código Civil y Mercantil.

***44. Considera que sería necesario que se hagan reformas a la ley que regula este tipo de auditoría?***

El Código Procesal Penal está en constante cambio, siendo necesario un apartado especial en materia de auditoría forense, o bien una ley o normativa específica sobre las actuaciones de los auditores, ya que actualmente sólo es retomado por el Código Procesal Penal y Procesal Penal de manera general, con algunos artículos relacionados con la presentación de un informe de ésta naturaleza.

***45. ¿Cuáles son los elementos fundamentales que debe incluir el informe?***

En términos de secciones: Un párrafo introductorio, tal como lo establecido en la normativa donde se demuestre que hemos sido nombrados, así como hacer mención del número de la causa y los participantes en el proceso, haciendo referencia por quien ha sido promovida; luego la actuación en términos del alcance, mencionar que nos presentamos a la empresa y el nombre del delito tipificado, entre otros. Posteriormente debe detallarse el contenido de las observaciones, y finalmente las conclusiones de forma objetiva e independiente.

***46. ¿Es necesario que vayan selladas páginas del informe?***

Si, porque es una responsabilidad legal que estamos asumiendo, si son dos auditores, los 2 sellos son necesarios ya que alguien puede retirar una página y sustituirla sin tener forma de comprobarlo. Además el informe se enumera y si entra a formar parte de un expediente tiene que reenumerarse, asignando los números de acuerdo a los folios que trae el expediente.

***47. ¿Es necesario hacer un índice para el informe?*** Dependiendo de la estructura del informe.

***48. ¿Debe contener anexos el informe?***

Si, en casos en que no se presente alguna información en el contenido del informe, se pueden utilizar tablas, gráficos, entre otros. Se denomina anexo pero por lo general esto se presenta cuando ponemos un párrafo introductorio, las acciones encontradas y la conclusión en forma resumida todo lo demás se vuelve anexo, o bien se puede incluir primero un detalle de lo encontrado y después dar una conclusión.

**49. *¿Considera necesario que el informe vaya autenticado por un abogado?*** No se requiere, por que el auditor comparece personalmente a dejarlo.

**50. *¿En qué casos es necesario autenticar un informe?***

Cuando el auditor hace referencia al informe de un auditor anterior para incorporarlo al expediente, éste tiene que ser autenticado por que constituye una prueba legal.

**51. *¿En qué casos se requiere que hayan varios jueces para dictaminar sobre un caso?***

Siempre dictaminan por medio de tribunales, constituido por 3 jueces, aunque el informe va dirigido al juez que solicitó el trabajo.

**52. *¿Son juramentados los auditores antes de hacer el trabajo?***

Si, se realiza un acto de juramentación, mediante la identificación de los contadores públicos, entregándole su credencial y en la mayoría de casos se les entrega una fotocopia del Código Procesal Penal en lo relativo a la auditoría forense.

**53. *En qué casos el auditor no está de acuerdo con realizar la auditoría forense ¿De que forma procede?***

Se presenta una justificación con las razones por las cuales no puede llevarlo a cabo, y basta con manifestarlo verbalmente.

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**

**ENTREVISTA DIRIGIDA A : LIC. RENE MAURICIO CASTRO**

(Contador Público de la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano  
Conferencista, investigador y escritor internacional )

***1. ¿Cómo debe realizarse la planeación para una auditoría forense?***

Este tipo de auditoría se parece mucho a una auditoría tradicional, tiene que basarse sobre pruebas iniciales para realizar la planeación; ya que no es lo mismo hacer la planeación de un fraude, que la planeación de la quiebra en un banco o hacer planeación sobre comercio electrónico, para este caso tenemos que auxiliarnos de un informático forense para ejecutar toda una serie de pruebas selectivas, que nos lleven a encontrar la evidencia, y en el reporte debe incluir el resultado de la investigación. Nosotros tenemos un libro un adelanto de este es: hacia que lado debe estar enfocado el reporte, que espera el juez que se presente en el reporte, para su elaboración necesariamente se tiene que requerir de la asesoría de un abogado, quien ayudará al auditor a entender la parte legal de la investigación.

Por ejemplo en Colombia un caso real de una persona que fue a la cárcel, quien era contadora de una Cooperativa Financiera del sector privado, por que trató de explicar al juez el concepto de provisión. Pero ¿qué es una provisión? Es un registro contable que no genera erogación directa de dinero, el juez no entendía este concepto, y le decía a la contadora. ¿Que paso con los 500 millones de la cartera de provisiones que usted incluyo allí?. La contadora duro 10 meses en la cárcel tratando de comprobar que no era cierto que se había robado el dinero si no que este se encontraba provisionado. Es por ello que tanto el juez como el auditor deben interactuar con abogados, ingenieros industriales y otros especialistas para que les ayuden interpretar el caso; al auditor no le ayudan a dar las pruebas sino ha verificar el tipo de documento que tiene que presentar ante el juez, y que las pruebas que presente sean válidas.

**2. *¿Considera que existe diferencia entre pruebas y evidencia?***

El término depende de la legislación de cada país, pueden llamarse evidencia, sospecha, prueba, que lo que realmente está presentando es eso, dependiendo de lo que el juez está evaluando y del sistema legal que se tenga así es la denominación. Por ejemplo actualmente este tipo de investigación se está basando en el sistema latino y el anglosajón, ¿Qué significa eso? Que en el sistema latino la parte penal hay un juez que tiene que dar un veredicto y el sistema anglosajón existe un jurado de conciencia quienes llegan a un común acuerdo, eso hace marca una gran diferencia entre los sistemas. Y es entonces que empezamos a hablar de auditoría forense enfatizada en la parte legal con el objeto de convencer a un jurado.

**3. *¿Considera conveniente tener conocimiento de la normativa legal para desarrollar una auditoría forense?***

En caso de auditoría forense es muy importante la parte legal, incluso para dar fe en el reporte de lo que estamos haciendo, este tiene basarse en la parte legal para que pueda ser defendible ante una corte judicial y no pueda ser desvirtuado.

**4. *¿Debe el auditor presentar las pruebas como parte del informe que se le ha requerido?***

En Colombia, simplemente se presenta el informe que se le ha requerido, ya que es el jurado quien decidirá sobre este, si el caso es muy delicado o muy complejo se llamará al contador público para que nos proporcione evidencia sobre el reporte por que creemos que no se ve claro el hallazgo, regularmente esto se da cuando se complica el asunto que se está ventilando.

**5. *Según su criterio: ¿ Cual es la principal causa de por que algunos profesionales no participan en auditoría forense?***

Por desconocimiento

**6. *¿Existe alguna diferencia entre auditoría financiera y auditoría forense?***

Claro, la auditoría financiera está tácitamente comprobando hechos económicos y la auditoría forense está tratando de verificar cualquier tipo de fraude presentado en una compañía.

**7. *¿Cual fase de auditoría forense considera que existen mayores limitantes al momento de desarrollar el trabajo?***

En todas las fases, realmente si algo falla mucho es que presentamos un informe con deficiencias; este no representado ningún tipo de problema, si se efectuara una adecuada planeación, pero nunca lo hacemos. Cuando vemos que el reporte nos queda incompleto nos preguntamos en que fallamos, y descubrimos que es producto de una mala planeación, por que nunca dedicamos tiempo a conocer el negocio, el ambiente en que voy a planear el trabajo, cuando de pronto exige hacerlo dinámico. Aunque también se presentan casos en que se conoce el negocio, pero la planeación no resulta lo suficientemente completa, y es necesario hacer cualquier cambio; es decir que se debe incluir un punto adicional para tratar de mejorar la planeación, sin embargo existen algunos auditores separan la parte de la planeación, ejecución y reporte; y nunca consideran las 3 cosas de manera integral, y a veces la planeación no se realiza.

**8. *¿Considera que es necesario elaborar por escrito un memorando de planeación?***

Si debe hacerse y enfocarse en el contenido de este. Hace un mes en Guatemala dictaba una conferencia sobre evasión fiscal para todas las administraciones tributarias de Centroamérica y hablando del tema yo decía lo siguiente: Si usted no tiene una media idea de lo que va hacer y ellos por lo mismo, en todos los países los auditores de impuestos, llegan a decir a las empresas a auditar vengo a revisar los ingresos déjeme ver la facturación y el empresario que no es ningún “bobo” le proporciona 15 listados de 1,500 páginas cada una y le dice esta es mi facturación revísela, empieza adivinar y tratar de encontrar algo y no encuentran nada relevante; para ser auditor forense se debe tener una visión comprensible, detallada y general para verificar la información que se nos está proporcionando.

**9. *¿En qué casos se elabora un memorando de planeación?***

En todos los casos, porque me voy ha dar cuenta del beneficio de inventario que este trae, cuando termine mi reporte me voy a dar cuenta de lo desenfocado que estaba en la planeación porque no encontré lo que andaba buscando y de casualidad encontré un hallazgo.

***10. ¿Qué factores ayudarían a medir el riesgo para el auditor y que elementos puede considerar?***

De acuerdo con la conferencia del Informe de Control Interno con enfoque COSO se mencionaba acerca de las debilidades del control interno y lo que eso significa en el proceso de un gobierno o compañía, ya que hoy en día todo está relacionado con la administración de riesgo. Por ejemplo; como es que en todas las ciudades hay zonas peligrosas, y he leído mucho a cerca de El Salvador en los últimos 20 días, y del problemas de las maras y todo lo que eso significa, existen otras áreas en las que es necesario administrar el riesgo: cuando se invierte, cuando se emiten los estados financieros, cuando se concede un crédito, en todo es riesgo. Es por ello que los auditores este sentido tienen que enfocar su investigación en el riesgo, es lo que pretenden las compañías, volverlo cero o minimizarlo.

***11. ¿Qué tipo de riesgo se dan en una auditoría forense?***

Lástima que no pueda presentar una conferencia sobre administración de riesgo. Por ejemplo en Colombia con una guerra civil de 40 años, de narcotráfico, guerrilla, lavado de activo y tenemos mejor riesgo que en Venezuela, Argentina y Ecuador sólo nos superó Chile y Costa Rica, lo que hemos hechos es manejar otras cuestiones alternas, como manejar la economía durante 40 años y nunca hemos quedado mal con el Fondo Monetario Internacional, pues eso se dice de una política monetaria confiable o de una estructura impositiva, de un compromiso adquirido que se cumple.

***12. ¿Cuáles son los aspectos que deben considerar para determinar el alcance de los procedimientos a desarrollar en una auditoría forense?***

A medida que se va a desarrollar la investigación ustedes saben hasta donde quieren llegar y es hasta confirmar las sospechas. Muchas veces los auditores se limitan en el alcance por que ya llega el fin de año, por que el socio esta muy afanado que le presente el reporte, lo que hace que de pronto se pierda la oportunidad de encontrar algo grande, simplemente por se limitó el trabajo del auditor por diferentes por cuestiones, circunstancias.

**13. *¿Considera apropiado que el juez incluya algunas limitantes en cuanto al desarrollo del trabajo del auditor?***

No, yo le devolvería el trabajo, si eso hubiera sucedido en la auditoría que se realizó por la quiebra económica de World Com, considerada como la mayor bancarrota de la historia del mundo. En la primera semana se descubrió que 2,500 millones de dólares que estaban en activos diferidos, estos no eran activos diferidos sino que eran gastos del presente ejercicio, si usted me dice que el juez lo hubiera limitado la primera semana no hubiera logrado terminar la investigación por que después de 7 semanas se descubrió que no eran 2,500 sino 11,500 millones de dólares que habían sido disfrazados. Pero hay que tener cuidado siempre con la legislación de cada país, no puedo hacer nada si le dicen haga esto, o hasta aquí.

**14. *¿Considera conveniente auxiliarse de asistentes de auditoría?***

Si se puede, para ello es necesario definir quien es el responsable, quien a su vez responde por el trabajo ejecutado por los auxiliares, lo que implica para el auditor un alto nivel de supervisión.

**15. *¿Cuáles son algunos procedimientos específicos propios de auditoría forense?***

Todos los que se aplican a una auditoría tradicional y muchos más, los procedimientos dependen del tipo de auditoría que se este investigando. Por ejemplo una amiga que no conocía el negocio de auditoría forense y se le encomendó un trabajo de fraude de instrumentos financieros, quien no era capaz de desempeñarlo; por no tener el entrenamiento técnico necesario que le sirva de soporte para llevar a cabo una investigación.

**16. *¿Puede un informe de auditoría ser no concluyente?***

Si este puede ser no valedero ni siquiera determinarlo, depende de la legislación de cada país, ellos tienen sus propios procedimientos, hay gente que dice no estaba buscando auditoría forense, ya se tiene definido cual es el delito por el cual lo estoy siguiendo y entonces dice yo no tengo nada que ver.

**17. *¿Qué tipo de sanciones se aplican al auditor por pérdida de independencia, negligencia?***

Sanciones administrativas y penales, existe un libro que se llama “Escándalos, fraudes contables y corporativos”, el cual explica por que se sanciona, cual es el proceso, datos estadísticos, que es lo que la normativa que se incumple, casos de contadores que han sido sancionados y como se metieron en ese problema entre otros aspectos.

**18. *¿Cual es papel de la auditoría forense?***

Depende de para que puede ser utilizada, porque de anteriormente la auditoría forense sirve para analizar hechos pasados, pero en la actualidad existen auditorías preventivas por que la empresa le solicitan lo siguiente: “*Quiero que me hagan auditoria forense por el riesgo asociado a mi negocio*” es allí entonces donde se empieza a especular. Tradicionalmente el juez dice que la compañía se le haga auditoria forense con el caso que el auditor se suscribe a lo que el juez quiere y sobre ese base se realizan las pruebas.

**19. *¿Quienes pueden solicitar auditoría forense?***

La compañía, el juez, el gobierno, también el mismo acusado si ve lesionado sus intereses puede solicitarla, puede decirle al juez de lo que lo que están acusando de robo y contrato a un auditor forense para demostrar lo contrario y probar que no se robo nada, en ese caso el acusado es quien solicite la auditoria.

**20. *¿ Se puede entregar el informe del acusados y presentarlo como medio de prueba y ser valido?***

Si, el juez no realiza pruebas esenciales , simplemente se le hace entrega de pruebas , el juez evalúa y cada quien tiene su propio análisis para decir si está acuerdo o no. Y se puede alegar que el auditor forense no tenia el enfoque apropiado, por que se le olvido revisar los recibos de caja y estos son prueba fehaciente de que yo no estaba haciendo nada malo ni cometiendo un acto ilegal.

**21. *¿Qué tipo de legislación se aplica para desarrollar una auditoria forense?***

En ninguno de nuestros países se habla de auditoria forense esta tomo auge ha raíz de lo descubierto en los escándalos de fraude y delitos, por la tanto se acordó en que es necesario

empezar a trabajar una legislación de delito, que sino la hay al menos el juez es quien dice lo que es pertinente.

**22. *¿Considera que son aplicables las Normas Internacionales de Auditoria?***

Son la base para hacer una planeación y ejecución del trabajo

**23. *¿Cual es el limite de las facultades de un auditor forense?***

Hasta presentar el informe final

**24. *¿ Cuales son algunas limitantes que se le presentan al auditor para al momento de realizar su trabajo?***

Depende por que hay que tener autoridad legal para hacerlo y eso lo determina el juez, hay que definir cuales son los atributos iniciales que establece quien me contrató, en el caso de un juez le indica a que documentación va ha tener acceso. Por ejemplo, voy hacer la auditoria forense del Hotel Holiday Inn de El Salvador para ello es necesario tener toda la documentación que el auditor requiera, puede indicar el juez, o también el presidente de la compañía u otra persona que lo contrate, para que esta le sea proporcionada y realice su examen pericial.

**25. *En caso de disputas comerciales: ¿Se limita la información?***

Dependiendo, si pretende llegar a un acuerdo, entonces se tiene que poner las todas las cartas sobre la mesa, mostrar todos libros legales: Libros de Junta Directiva, Libro de Junta General de Accionista, Libro Diario Mayor, Libro de Cambios en el Patrimonio entre otros.

**26. *¿Se puede solicitar por escrito al juez ampliar el alcance de las pruebas?***

Si allí está el acceso a la información y es la persona quien evalúa lo que considera importante en el transcurso de la investigación de pronto se está buscando un fraude por facturación y resulta que eso comprende lo menos y que hay otra cosa dependiendo, por eso es importante la planeación y se dice que busque una facturación y es muy grande que busque otra.

## COMENTARIOS DE LA LEY SABARNES OXLEY

Después de la declaratoria de bancarrota de Worldcom, el congreso Americano rápidamente aprobó el proyecto de ley de la cámara de representantes No 3763 y el presidente Bush la firmó y se convirtió en ley (P.L. 107-204 de Julio 30, 2002), esta ley crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, nuevas reglas de la independencia del auditor, una reforma a la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y aumenta las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores. Los cambios son substanciales y forzarán a las compañías que coticen en bolsa a cambiar dramáticamente sus procedimientos de gobierno corporativo. Con respecto a los auditores de las compañías que coticen en bolsa, les significará una revisión de todos sus compromisos. Para otras firmas de auditoría quizá signifique el negocio adicional para los servicios que no pueden ser proporcionados por más tiempo por los auditores.

### **Nueva Junta Supervisora Contable**

La nueva junta supervisora contable de las compañías que cotizan en bolsa estará en operación dentro de los 270 días después de la promulgación de la ley. Habrá cinco miembros, de los cuáles solamente dos pueden ser Contadores Públicos Certificados. Ningún miembro de la junta puede compartir utilidades, ni recibir pagos de una firma de contabilidad a no ser que corresponda un pago fijo bajo un arreglo uniforme de jubilación.

Los deberes prescritos de la junta incluyen:

- Registrar las firmas de la contabilidad que preparan reportes de auditoría.
- Establecer y/o adoptar normas de auditoría de control de la calidad, de ética, de independencia y otras normas.
- Conducir inspecciones, investigaciones y procedimientos disciplinarios e imponer sanciones apropiadas sobre, las firmas de contabilidad registrada y personas asociadas; y
- Hacer cumplir la ley, las reglas de la junta, las normas profesionales, las leyes del mercado de valores.

## **Registro obligatorio**

Después de 180 días notificados por la Comisión Nacional de Valores (SEC sus siglas en Inglés) solo las firmas de auditoría registradas podrán preparar, publicar, o tomar parte en la preparación o la emisión de cualquier reporte de auditoría de cualquier emisor.

Las emisiones tendrán que incluir:

- Nombre de todos los emisores para los cuales la firma preparó o emitió reportes de auditoría durante el año inmediato anterior y los que esperan preparar o publicar los informes durante el año actual.
- Los honorarios anuales recibidos de cada emisor para la auditoría de otros servicios de contabilidad, y para otros servicios diferentes de auditoría respectivamente,
- Otra información financiera actual por el más reciente año fiscal completado de la firma.
- Una declaración de las políticas de control de calidad;
- Una lista de todos los contadores que participan y/o contribuyen en la preparación de reportes de auditoría, junto con la información de la licencia o certificación.
- Información relacionada con las acciones criminales, civiles o administrativas o procedimientos disciplinarios pendientes contra la firma
- Las copias de cualquier revelación periódica o anual presentada por un emisor a la (SEC) durante el año inmediatamente anterior que revela los desacuerdos contables entre el emisor y la firma con relación al reporte de auditoría.

## **Establecimiento de normas**

La junta tiene el poder de establecer, enmendar la auditoría y certificación relacionada con el control de calidad, y las normas éticas propuestas por grupos profesionales contables

La junta incluirá en esos estándares los siguientes requisitos para las firmas de auditoría:

1. Preparar y mantener por un período de no menos de siete años, los papeles de trabajo de auditoría, y otra información relacionada con cualquier reporte de auditoría que sopórtelas conclusiones en el reporte;
2. Proporcionar una segunda revisión y la aprobación de un socio de ese reporte de auditoría, y una aprobación concurrente en su emisión, por una persona calificada asociada con la firma, por un revisor independiente.
3. Describir en cada reporte de auditoría el alcance de las pruebas del auditor, la estructura de control interno y los procedimientos del emisor, y presentar los hallazgos

del auditor de tales pruebas, una evaluación prescrita de sí la estructura del control interno y los procedimientos reúnen ciertos criterios, y una descripción de las debilidades materiales en los controles internos.

### **Las inspecciones, las investigaciones y los procedimientos disciplinarios.**

La junta conducirá un programa continuo de inspecciones de conformidad anualmente para las firmas que proporcionan regularmente más de 100 auditorías, y una vez cada tres años para las otras firmas. También se llevarán a cabo unas inspecciones especiales. La Junta establecerá los procedimientos para la investigación y para disciplinar a las firmas y a las personas asociadas que incluyen la emisión de una citación para requerir el testimonio y de la producción de cualquier documento en la posesión de cualquier persona, inclusive de cualquier cliente de la firma. Las indagaciones disciplinarias no serán públicas a menos que sea ordenado por la Junta y con el consentimiento de las partes. La Junta puede imponer las sanciones disciplinarias o correctivas que determinen apropiadas, incluyendo:

- La suspensión temporal
- La suspensión temporal o permanente de una persona asociada con la firma.
- La limitación temporal o permanente de: actividades, funciones, y operaciones de la firma o la persona.
- Una pena civil en dinero para cada infracción, sin superar más de U\$100,000 para una persona natural o U\$ 2 millones para cualquier otra persona; y en el caso de cierta intención o de conducta intencional instruida, no más de U\$750,000 y U\$15 millones, respectivamente,
- La censura; y
- La educación y el entrenamiento profesional adicional

### **Definición de la independencia del auditor**

Los servicios diferentes de la auditoría que un auditor no puede hacer están específicamente definidos, y los requisitos que el auditor debe cumplir para mantener la independencia están específicamente delineados.

### **Servicios diferentes de auditoría prohibidos**

En los primeros 180 días después de que la Junta comience las operaciones, será ilegal para una firma de contabilidad registrada para proporcionar a una compañía que audita, contemporáneamente con la auditoría, servicios diferentes a esta, incluyendo:

1. La teneduría u otros servicios relacionados con los registros contables o estados financieros del cliente auditado;
2. El diseño y la implementación de sistema de información financiera;
3. Los servicios de evaluación o valoración, las opiniones legales, y otras opiniones;
4. Servicios de outsourcing de auditoría interna,
5. Funciones administrativas o de recursos humanos;
6. Ser corredor o distribuidor, consejero de inversión, o prestar servicios de banca de inversión;
7. Servicios legales y de peritaje no relacionados con la auditoría; y
8. Cualquier otro servicio que la junta determine que no es permisible.

Una firma puede proporcionar cualquier otro servicio diferente de auditoría, inclusive servicios tributarios, y la Junta puede, analizando caso por caso, establecer las excepciones a las prohibiciones que deben ser preaprobados por el comité de auditoría. Los servicios diferentes de auditoría deben ser realizados por los auditores deber ser revelados a los inversionistas.

### **Rotación del socio de la auditoría**

Ahora se requiere la rotación del socio de la auditoría. Es ilegal proporcionar los servicios de auditoría a un emisor si el socio líder de la auditoría o coordinador o el socio de la auditoría responsable de revisar la auditoría, ha realizado servicios de auditoría para ese emisor en cada uno de los cinco años fiscales anteriores, Se hará un estudio sobre la rotación obligatoria de las firmas de auditoría.

### **Reportes a los Comités de auditoría**

Cada firma que realiza una auditoría debe informar al comité de auditoría del emisor:

1. Todas las políticas y practicas contables críticas a ser usadas;

2. Todos los tratamientos alternativos de información financiera con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) que han sido discutidos con los oficiales de administración del emisor, del uso de tales revelaciones alternativas y tratamientos.
3. Otras comunicaciones escritas entre la firma y la administración del emisor, tales como la carta de gerencia o el cuadro de diferencias sin ajustar.

### **La prohibición de contratar empleados de las firmas**

La ley agrega una prohibición a las compañías que empleen a antiguos empleados de la firma de contabilidad. Una firma de contabilidad no puede realizar cualquier servicio de auditoría si un Presidente o Director ejecutivo, un Contralor, un Gerente Financiero, un Gerente de Contabilidad, o cualquier persona sirviendo en una posición equivalente para el emisor, fueron empleados por la firma y tomaron parte en cualquier cargo en la auditoría de ese emisor durante un período de un año anterior a la fecha de la iniciación de la auditoría.

### **Supervisión más independiente**

El comité de auditoría, será directamente responsable del nombramiento, de la compensación, y de la supervisión de cualquier firma de contabilidad que prepara o publica un reporte de auditoría o hace un trabajo relacionado. La firma informará directamente a éste.

Cada miembro del comité de auditoría debe ser un miembro de la Junta Directiva del emisor y debe ser independiente. Ellos tienen específicamente prohibido aceptar honorarios por consultoría, asesoría o cualquier otro honorario compensatorio del emisor, y no puede ser una persona afiliada o una sucursal del emisor. La SEC puede establecer las excepciones.

Existe una pena severa de no cumplir con las nuevas reglas. Después de 270 días de la promulgación de la ley, la SEC publicará las reglas que pueden emitir las bolsas nacionales de valores y las asociaciones para prohibir incluir cualquier acción o título valor de un emisor que no cumpla con los nuevos requerimientos.

### **Interferencia de la auditoría**

Se considera una ofensa criminal impedir una auditoría. Un oficial o el director de un emisor o cualquier contador público independiente comprometido en el desempeño de una auditoría con el propósito de interpretar los estados financieros materialmente engañosos. La SEC propondrá interpretar los estados financieros materialmente engañosos. La SEC propondrá las regulaciones dentro de los 90 días después de la promulgación de la Ley y publicará la regulación dentro de los 270 días después de la promulgación.

### **Las revelaciones más grandes**

Los reportes que contienen estados financieros que requieren que sean preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) reportados a la SEC tendrán que mostrar todos los ajustes materiales corregidos, identificados por una firma de contabilidad registrada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) las reglas y regulaciones de la SEC.

### **Prohibición de préstamos personales**

Con limitadas excepciones, los emisores no pueden extender o mantener el crédito, arreglos para la extensión del mismo y su renovación, en la forma de un préstamo personal para cualquiera de sus directores o ejecutivos de alto rango.

### **Las revelaciones de transferencias de acciones**

Cada persona que es beneficiaria de más del 10 por ciento de cualquier clase de valores de capital registrada en la sección 12 (diferente a los valores exceptuados), o quien es director o un oficial del emisor de tales valores, lo debe reportar por medio de una declaración de la SEC y a una comisión nacional de valores o en la fecha efectiva de la declaración del registro; dentro de los 10 días de empezar a ser un dueño beneficiario, de un director, o de un oficial y si ha habido un cambio en tal propiedad, o si esa persona ha comprado o ha vendido un título valor basado en un acuerdo de intercambio (como está definido en la sección 206 (b) de la ley Gramm-Leach-Bliley. Dentro del año después de la promulgación de la ley debe tener acceso a las declaraciones de la SEC y a los sitios en Internet del emisor.

### **La evaluación de los controles internos**

Cada reporte anual debe contener un reporte que evalúe la eficacia en la adecuación de la estructura del control interno y de los procedimientos para el reporte financiero. La firma de contabilidad que prepara o emite el reporte de auditoría atestiguará y reportará esta evaluación. Todas las reglas de revelación anteriormente descritas no aplican a cualquier compañía inversionista registrada bajo la sección 8 de las compañías de inversión de la ley de 1940.

### **Otros cambios**

Se incrementarán las penas criminales incluyendo una por la destrucción de registros de auditoría. Los contadores que conduzcan auditorías de un emisor para los cuáles se aplique la sección 10A(a) de la ley del mercado de valores de 1934, deben mantener todos los papeles de trabajo o de auditoría por un período de cinco años desde el final del período fiscal en el cual la auditoría o la revisión se concluyeron.

La SEC estará emitiendo las reglas dentro de los 180 días de la promulgación sobre la retención de registros pertinentes tales como papeles de trabajo, los documentos que forman la base de una auditoría o revisión de los memorandos, de la correspondencia de comunicaciones, de otros documentos, y de los registros que son creados, enviados, o son recibidos con respecto a una auditoría o revisión y contienen las conclusiones, las opiniones, los análisis, o la información financiera relacionada con la auditoría o revisión, la cual es conducida por cualquier contador. Los que violen esas reglas pueden ser multados y/o encarcelados hasta por 10 años.

Hay otras numerosas normas incluyendo unas que tienen que ver con los posibles conflictos de interés de los analistas y de recursos adicionales y de autoridad para la SEC.

### **Consecuencias de esta ley**

Esta legislación es una declaración de Washington de que las cosas tienen que cambiar rápidamente. Es evidente en el alcance de la legislación y de las reglas que saldrán de la SEC. El impacto será sentido inmediatamente y es obvio que el Congreso está preparado para legislar una reforma adicional, si es necesaria.