

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



"HERRAMIENTAS DE AUDITORIA FORENSE. UN ENFOQUE A LAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL"

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

FLORES CORDOVA, ANA MILITZA
ROMERO MENJIVAR, REINA DE LOS ANGELES
VELÁSQUEZ DOMÍNGUEZ, KARLA YESENIA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

MAYO DE 2003

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

Ana Militza

A Dios Todopoderoso, a "Mamá Juanita", a mis padres, Blanca Rosa y Francisco; a mi esposo Juan Vicente; mi bebita Natzumí, a mis hermanos y compañeras de grupo. Y muy especialmente a nuestro asesor Lic. Mauricio Magaña por su incansable apoyo; así como también al Lic. Edgardo Calero. Finalmente a todos los que me apoyaron en este proceso.

Reina de los Angeles

A Dios Todopoderoso, a la Virgen María. A mi madre María Salvadora, a mi padre Jesús (ambos ya fallecidos); a mis compañeras de grupo; así como también a nuestro asesor Lic. Mauricio Magaña y al Lic. Edgardo Calero; y a todas aquellas personas que sirvieron de apoyo para la culminación del trabajo de graduación.

Karla Yesenia

A Dios Todopoderoso, a mi madre Isabel; a mi esposo Fabricio; a mi padre y hermanos. A mis seres queridos que aunque no estuvieron físicamente conmigo nunca me abandonaron. A nuestro asesor y compañeras de grupo.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas: Msc. Roberto Enrique Mena

Secretario de la
Facultad de Ciencias
Económicas : Ing. José Ciriaco Gutiérrez Contreras

Asesor : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Tribunal Examinador : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Lic. Alvaro Edgardo Caleros Rodas

Mayo de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iv
CAPITULO I	
MARCO TEÓRICO SOBRE AUDITORIA FORENSE	
1.1. Antecedentes de la Auditoria Forense	1
1.1.1. Ambito Internacional	1
1.1.2. Ambito Nacional	4
1.2. Importancia de la Auditoria Forense	5
1.3. Concepto, Naturaleza y Objetivo de la Auditoria Forense	7
1.4. Campos de Acción de la Auditoria Forense	10
1.5. Diferencias entre Auditoria Interna, Externa y Forense	11
1.6. Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas aplicadas a la Auditoria Forense	17

1.7.	Aspectos Legales y Técnicos	27
1.7.1.	Base Técnica	27
1.7.2.	Base Legal	33
1.8.	Prueba versus Evidencia	38
1.9.	Definición y Tipos de Fraude	41
1.9.1.	Normas de Auditoria Interna	41
1.9.2.	Código Penal	41

CAPITULO II

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION SOBRE LA APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE AUDITORIA FORENSE EN LAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA DE LOS MINISTERIOS DEL GOBIERNO CENTRAL.

2.1.	Introducción	49
2.2.	Tipo de Estudio	50
2.3.	Universo, Muestra y Unidades de Investigación	50
2.4.	Fuentes de Información	51

CAPITULO III

RESULTADOS DE LA INVESTIGACION DE CAMPO

3.1.	Diagnóstico de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central	54
------	--	----

3.2.	Aplicación de las herramientas de Auditoria Forense, Por las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central	56
3.3.	Expectativas de las Unidades de Auditoria Interna Respecto a la aplicación de las herramientas de Auditoria Forense	59

CAPITULO IV

PROPUESTA DE HERRAMIENTAS DE AUDITORIA FORENSE

4.1.	Planteamiento de Casos Prácticos	64
4.1.1.	Caso No. 1 Anticipo por un monto mayor al Permitido por la ley y suspensión de contrato.	65
4.1.1.1.	Nota de Antecedentes	65
4.1.1.2.	Procedimientos de Auditoria Forense	68
4.1.1.3.	Información a recopilar para presentar a juicio	70
4.1.2.	Caso No.2. Pérdida de efectivo por depósito a plazo debido a la quiebra de la institución emisor	71
4.1.2.1.	Nota de Antecedentes	71
4.1.2.2.	Procedimientos de Auditoria Forense	74
4.1.2.3.	Información a recopilar para presentar a juicio	76

4.1.3.	Caso No.3. Intereses pagados por mora en pago de Facturas a proveedores.	77
4.1.3.1.	Nota de Antecedentes	77
4.1.3.2.	Procedimientos de Auditoria Forense	80
4.1.3.3.	Información a recopilar para presentar a juicio	81
4.1.4.	Caso No.4. Adquisición de póliza de seguros automotores con empresa en la cual el Jefe de UACI es el secretario de la Junta Directiva	82
4.1.4.1.	Nota de Antecedentes	82
4.1.4.2.	Procedimientos de Auditoria Forense	86
4.2.	Indicadores de Auditoria Forense	87
4.3.	Formas Técnicas de Auditoria Forense	93

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1.	Conclusiones	102
5.2.	Recomendaciones	103

BIBLIOGRAFÍA	106
--------------	-----

ANEXOS

HOJA DE CUADROS Y ANEXOS

- Cuadro No. 1** Comparativa entre las auditorias interna, externa y forense.
- Cuadro No. 2** Datos generales de la situación actual de las unidades de auditoría interna de los Ministerios del Gobierno Central.
- Cuadro No. 3** Estado actual de la auditoria forense, en las unidades de auditoría interna de los Ministerios del Gobierno Central.
- Cuadro No. 4** Opinión de las jefaturas de las unidades de auditoria interna de los Ministerios del Gobierno Central sobre la aplicación de herramientas de auditoria forense.
- Anexo No. 1** Modelo de cuestionario utilizado para la recopilación de información por parte de las jefaturas de las unidades de auditoria interna.

Anexo No. 2 Modelo de guión de entrevista a Fiscales de la división de Procuración de la Fiscalía General de la República.

Anexo No. 3 Modelo de guión de entrevista a abogados defensores.

Anexo No. 4 Tabulación de datos obtenidos a través de los cuestionarios.

Anexo No. 5 Formato de contrato de construcción.

RESUMEN EJECUTIVO

La auditoria forense es un trabajo sencillo pero extremadamente importante, dado que a raíz de la globalización se han acentuado los fenómenos de corrupción, especialmente en la alta dirección (crimen de cuello blanco) y con estructuras tan complejas como las utilizadas para el lavado de activos en sus diversas modalidades. El análisis de ellos ha conducido a ver la auditoria con una perspectiva diferente: los supuestos de empresa en marcha y buena fe, que conducen a la detección de irregularidades, hacen crisis frente a estos nuevos delitos.

La auditoria forense parte del supuesto de que no hay empresa (lo cual hace extremadamente difícil la detección del crimen) y que la intención es el dolo; por tanto se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de herramientas para su detección y análisis. El problema de la prueba (evidencia de auditoría) adquiere una dimensión diferente, dado que es útil en la medida que puede ser aceptada en los estrados judiciales. Esta técnica abre horizontes apasionantes, bastante avanzada y depurada en Los Estados Unidos e Inglaterra; pero casi completamente desconocida en El Salvador.

La finalidad del estudio es elaborar procedimientos, indicadores y formas que permitan a las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central, tener protagonismo en las investigaciones judiciales, como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República, contribuyendo a la obtención de pruebas instrumentales para ser presentadas ante los tribunales de justicia.

La investigación tomó como base el método científico, determinando que el universo de estudio es igual a la muestra, ya que está constituido por un número reducido de elementos, conformado por las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central.-

Entre los resultados de mayor importancia obtenidos en la investigación se tiene que aunque el 100% de Unidades de Auditoria Interna han descubierto fraudes, ninguna de ellas ha participado como asesor técnico de la Fiscalía General de la República y desconocen el tema de auditoria forense pues ninguno ha recibido capacitación en esta área.

Después de analizar los resultados y elaborar el respectivo diagnóstico se desarrollan los casos prácticos que comprenden una serie de pasos a seguir en la ejecución de la auditoría, de

forma tal que no existan en ningún momento contaminación de la prueba que la haría inadmisibile ante la corte.

En El Salvador, en general y en las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central en particular, existe poco conocimiento sobre la aplicación de las Herramientas de Auditoría Forense, debido a falta de capacitación y a que las distintas universidades que ofrecen la Licenciatura en Contaduría Pública no cuentan en sus pensum como asignatura que trate este tema.

Con la presentación de este documento se pretende contribuir a la difusión de un tema relativamente desconocido en el país y de cuya aplicación se pueden obtener múltiples beneficios.

INTRODUCCIÓN

En El Salvador, especialmente en el sector gubernamental, se han dado a lo largo del tiempo una serie de casos de corrupción y fraudes, que han sido ampliamente conocidos por la población a través de los medios de comunicación; sin embargo, hasta la fecha ninguno de los responsables de dichos actos ha sido condenado, ya sea a través de cárcel o de reintegro de lo defraudado, esto por que después de las investigaciones respectivas la Fiscalía General de la República, no cuenta con las pruebas suficientes como para seguir el juicio y obtener un resultado satisfactorio.

Ha trascendido que en muchos de los casos, más que no existir pruebas, lo que ha predominado es que la incorporación de éstas al procedimiento se ha dado de forma tal que las hacen inadmisibles ante los tribunales de justicia o bien algo tan sencillo como presentar copias simples en lugar de originales o copias certificadas.

Esta serie de antecedentes da origen a la investigación, como un medio para buscar una salida a éstos vacíos que se están originando, se revisó literatura a nivel internacional y se encontró que existe una herramienta que permite superarlos, la cual es denominada "Auditoria Forense".

El documento inicia con un capítulo dedicado a la recopilación de información existente sobre el tema, comenzado por los antecedentes tanto a nivel internacional como nacional; la importancia; el concepto, naturaleza y objetivo; los campos de acción; luego una breve reseña de las diferencias existentes entre las auditorías interna, externa y forense; también se hace una aplicación de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas a la auditoría forense; además, se desarrollan los aspectos técnicos y legales; y se hace una comparación de prueba versus evidencia; finalizando con la definición y tipos de fraude.

El capítulo II se ha dedicado a la metodología de la investigación y describe de forma breve y concisa los pasos que se dieron en el desarrollo de la misma. A continuación se presenta el capítulo III que consiste en el "Diagnóstico de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central", el cual es resultado del análisis de la información obtenida a través de la investigación de campo.

Después de explorar la situación actual de las unidades de investigación y sus perspectivas sobre la aplicación de la auditoría forense se dedica el capítulo IV a desarrollar un modelo de los distintos procedimientos que pueden aplicarse para la obtención de pruebas instrumental, que sean admisibles para

los tribunales de justicia; además, se presentan un listado de situaciones que pueden ser consideradas como indicadores de la existencia de fraudes y finalmente modelos de formas que se pueden utilizar en el desarrollo de un trabajo de éste tipo.

El último capítulo el V contiene las conclusiones y recomendaciones, las cuales están basadas tanto en la información documental obtenida como en los resultados de la investigación de campo.

CAPITULO I

MARCO TEORICO SOBRE AUDITORIA FORENSE

1.1. Antecedentes De La Auditoria Forense.

1.1.1. Ámbito Internacional.

La Auditoria Forense, se remonta a una decisión judicial de 1817, cuando un contador participó como perito técnico; posteriormente en 1824 en Glasgow, Escocia un joven tenedor de libros emitió una circular que advierte varias clases de testigos expertos.

Una de las grandes figuras literarias españolas del siglo XIX, Pedro Antonio de Alarcón (1833-1891), escribió un cuento corto que tituló "El Stub-book" cuando una noche le roban a un granjero 40 calabazas y usa el tallo furtivamente como cuentas potenciales para demostrar a la policía quien era el ladrón. Richard Mattessich sostiene que éste sería un ejemplo temprano de auditoria forense o por lo menos un contador investigador.

A principios de 1900, surgen en Estados Unidos e Inglaterra, artículos que instruyen a contadores sobre como dar testimonio de especialista ante los Tribunales de Justicia.

Regulaciones y estatutos delictivos aumentaron la necesidad por la disciplina de la auditoria forense, que inicialmente se llamó "contabilidad del investigador".

Desde el principio las técnicas forenses, fueron desarrolladas por agentes federales; actualmente, en los Estados Unidos de América ya se han conformado asociaciones de contadores forenses, que son integradas por firmas de profesionales en contabilidad, dedicadas a la investigación. En algunas de éstas empresas se puede encontrar con un departamento especializado llamado precisamente "Departamento de Auditoria Forense".

Los Contadores causaron el fin de la carrera del zar del crimen¹. Se capturó a Al Capone, cuando agentes federales le siguieron los pasos y le levantaron cargos por evasión del impuesto.

El interés se incrementó luego del caso de espionaje telefónico conocido como **Watergate**, que llevó a la dimisión del Presidente Norteamericano Richard Nixon, siendo la Comisión de Seguridad y Cambio de los Estados Unidos (Treadway Comision) posiblemente quien le ha dado el impulso y

¹ "Impacto de la Nueva Tecnología en la Contabilidad Forense" Seminario impartido por la Universidad de Miami, Sep/2001.

direccionamiento más importante. En el mercado de valores americano, a partir de la Regla 10b-5 de la Securities and Exchange de 1934, son sancionadas las revelaciones financieras engañosas².

El SAS 53 (1988) titulado "La Responsabilidad del Auditor por Detectar y Reportar Errores e Irregularidades", es la primera respuesta de la profesión contable americana frente a las exigencias de la Comisión Treadway. Y es, también, el primer estándar profesional de auditoria que identifica factores específicos de riesgo que deben ser considerados por el auditor cuando valora el potencial por el fraude administrativo. Este se queda un tanto corto, pues se mueve únicamente en el terreno de los errores e irregularidades. Por otra parte en el SAS 82 "Aspectos del Fraude en la Auditoria de Estados Financieros", amplía los aspectos referentes al tema.

En algunos países latinoamericanos este concepto es incorporado en las normativas mercantiles, un ejemplo es Colombia con su Código de Comercio de 1971 que asigna al revisor fiscal, entre otras, la función de "dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea de Socios, Junta Directiva o al Gerente, según los casos, de las **irregularidades** que

ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios”³

1.1.2. Ambito Nacional.

Es importante mencionar, que en El Salvador, el tema de Auditoría Forense es de poco estudio en el ambiente profesional, se carece de sistemas y procedimientos, que contribuyan a proporcionar informes técnicos, cuyos hallazgos aporten elementos de juicio necesarios para una buena toma de decisiones y que posibilite hacer justicia en los casos de defraudación.

En este sentido, es fundamental fortalecer los sistemas de control del área de Auditoría Interna, que permita detectar sustancialmente los márgenes de prácticas corruptas, dado que disminuye el riesgo potencial de una actividad concertada hacia el dolo, el fraude o cualquier acto sofisticado o sencillo de corrupción.

En el contexto nacional, existen múltiples gamas y modalidades de corrupción que se van generando conforme se produce el avance de tecnologías, la apertura de mercados y la flexibilización de controles públicos, constituyéndose en un

² “Auditoría /Aseguramiento de Información” Mantilla B., Samuel Alberto. 1ª Edición. Colombia 2001.

³ Numeral 2, artículo 7, Código de Comercio de Colombia.

reto concreto para las Unidades de Auditoría Interna de los distintos Ministerios el reforzar los esquemas de control y dotar al auditor de los medios científicos y tecnológicos en la aplicación de mecanismos y técnicas necesarias para su prevención, detección y persecución efectiva y eficaz.

La auditoría forense prioriza la búsqueda y obtención de evidencia de fraude, así como la señalización de los presuntos responsables de actos corruptos, puede completarse con la aplicación de la Auditoría Gubernamental, en la medida que puedan compartir información necesaria para enfocar y prevenir bajo una perspectiva global, la generación de prácticas corruptas.

1.2. Importancia de la Auditoría Forense.

En la actualidad los gobiernos están preocupados y muy dispuestos a dar todos los recursos necesarios para que las Instituciones y demás entidades estatales rescaten y restauren el espíritu y conciencia de sus estructuras, y proporcionen así un servicio que esté a tono con los requerimientos y las expectativas de la población.

Las promesas y compromisos que hacen los gobernantes en sus campañas presidenciales, incluyen su firme propósito de

revitalizar y dar una mejor imagen al servicio y a la capacidad de respuesta que tienen las instituciones estatales, pero muchas veces su empeño y decisión no puede verse cristalizado debido a factores internos que les impiden hacer realidad sus promesas y tienen que conformarse con algunas pequeñas mejoras paliativas, que en muchos casos no resuelven los problemas en su totalidad y como consecuencia éstos son mayores en el futuro, agudizando la labor de los sucesores en la conducción estatal.

Frente a este cúmulo de dificultades se abren las posibilidades a la profesión contable para entrar a participar activamente, desempeñando una auditoría especializada en investigar y desenmascarar a los funcionarios públicos corruptos para que sean castigados; contribuyendo a cerrar las puertas a los múltiples fraudes que desangran las arcas nacionales de los países⁴.

De esta forma surge la Auditoria Forense ante la existencia de supuestos actos dolosos o fraudulentos, imponiéndose la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y

⁴ Auditoria Forense. "Un apoyo técnico a la Auditoria Gubernamental" XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad "Nuevos Horizontes para la Profesión Contable".

Normas de Auditoria Gubernamental que permitan obtener evidencias de apoyo al poder judicial.

1.3. Concepto, Naturaleza y Objetivo de la Auditoria Forense.

A Concepto.

Según Ricardo Mattessich, en su obra "Hitos de la Investigación en Contabilidad Moderna. Segunda Mitad del Siglo", la auditoria forense es "una área nueva y poco mencionada. Sin embargo, en el ambiente empresarial actual se está convirtiendo rápidamente en uno de los campos más fascinantes y perentorios"⁵.

"La auditoría forense es el uso de técnicas de investigación, integradas con la contabilidad y con habilidades de negocio, para brindar información y opiniones, como evidencia en la corte"⁶

B Naturaleza.

Etimológicamente se encuentran los significados siguientes:

El primero, proviene desde 1659 y corresponde al latín *forensis*, que significa *público*, y tiene tres acepciones:

- Pertenece a, usado en, o adecuado a las cortes, las judicaturas, o discusión y debates públicos.

⁵ Mantilla. Op. Cit.

- Argumentativo retórico.
- Relacionado con o que trata con la aplicación de conocimiento científico a problemas legales (medicina, ciencia, patología, expertos).

El segundo significado data de 1814 del francés *forum* que significa *foro*, y tiene dos acepciones:

- Un ejercicio argumentativo.
- El arte o estudio del discurso argumentativo.

Lo forense, está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizadas a la luz de todo el

mundo ("el foro"), tiene como función aplicar las leyes de la naturaleza a la de los hombres. En este sentido, "los científicos forenses examinan e interpretan evidencia y hechos en los casos legales, dando su opinión a las cortes".⁷

Las Ciencias Forenses: son un conjunto de disciplinas que utilizan todos sus métodos, conocimientos y técnicas para colaborar directamente y de manera científica en la administración de la justicia. Su aplicación en el mundo

⁶ "Auditoria Forense una Herramienta Frente a la Corrupción". Rodríguez Castro, Braulio. Universidad Javeriana de Colombia.

⁷ "Auditoria Forense una Herramienta Frente a la Corrupción". Rodríguez Castro, Braulio. Universidad Javeriana de Colombia.

actual, es cada vez más frecuente e indispensable, ya que se requieren elementos de prueba altamente sofisticados. Estos son analizados por el agente del Ministerio Público, la defensa, y cualquier parte que intervenga en el proceso judicial.⁸

Después de haber definido en que consisten las ciencias forenses, es necesario tener en cuenta que están relacionadas no solo con lo que se conoce tradicionalmente como: Médicos, Patólogos, Odontólogos, Químicos, Antropólogos y Criminología; sino además, y está aquí precisamente el objeto de estudio, con Administradores, Economistas, Ingenieros, Contadores y Auditores.

C Objetivo.

En sus inicios, la auditoria forense surge con los intentos por detectar y corregir el fraude en los Estados Financieros. Posteriormente ha ampliado su campos de acción en la medida que se ha desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia.

⁸ Escamilla González, Rolando. “Los Motivos y Conductas del Fraude”.

Por ello, el objetivo de la auditoria forense **es servir como fuente de evidencia orientada a las cortes legales, ya sean criminales (penales) o civiles (incluye comerciales)**⁹

1.4. Campos de Acción de la Auditoria Forense.

Una de las consideraciones que se debe tomar al tratar este tema, es que no representa una exclusividad del aspecto gubernamental, sino que tiene varios campos de acción, todos relacionados con la recolección de pruebas para presentarla ante la corte judicial, a continuación se mencionan:

- Investigaciones corporativas: Este punto va enfocado a conflictos de empresas.
- Soporte en litigios: Incluye aconsejar en investigaciones y valorar la integridad y la cantidad relacionada con áreas tales como pérdida de utilidades, reclamos por construcciones, obligaciones derivadas de los productos, disputas de accionistas, e incumplimiento de contratos.
- Asuntos criminales: Se refiere al crimen de cuello blanco, donde se participa como testigos expertos.
- Reclamos de seguros: Consiste en preparar la documentación necesaria, así como también la valoración de reclamos de seguros.

- Gobierno: Los contadores forenses pueden asistir al gobierno, como herramienta frente a la corrupción.

1.5. Diferencia Entre Las Auditoria Interna, Externa Y Forense

Cada tipo de auditoria posee características particulares que la hacen diferente del resto, como una pequeña muestra se ha desarrollado una comparación entre las auditorias interna, externa y forense, basada en cinco puntos básicos: Objetivo, Actitud, Momento en que se inicia, Forma de comprobar y Solicitante; antes de ampliar cada punto, se aclara que la auditoria interna gubernamental es realizada por las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público y la externa por la Corte de Cuentas y Firmas Privadas todo esto lo expresa el artículo 31 de la Ley de la Corte de Cuenta.

A Objetivo:

La auditoria interna gubernamental tiene como propósito ejercer la supervisión de las instituciones estatales para medir el grado de efectividad de los controles internos, ya

sea en su diseño como en la implementación de los mismos; a través de recomendaciones.

La auditoria externa gubernamental, si tiene enfoque financiero, se limita a expresar la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de la institución; es por ello que en el gobierno se considera más valiosa la auditoria de gestión, pues su objetivo tiene más cobertura al proporcionar una evaluación independiente del desempeño de la organización como un todo o bien de programas, actividades o funciones en particular.

El objetivo de la auditoria forense difiere mucho respecto de las anteriores, pues el enfoque tiene un fuerte contenido legal al servir como fuente de evidencia orientada a las cortes legales, ya sean criminales (penales) o civiles (incluye comerciales).

B Actitud:

En la ejecución de la auditoria interna gubernamental se debe mantener en todo momento una actitud mental independiente, es decir no poseer ningún tipo de prejuicios personales, sobre la existencia o no de ilícitos; esta labor puede dificultarse debido a que existe una relación laboral directa con los auditados.

En la auditoria gubernamental externa, al igual que en la anterior se debe mantener una actitud mental independiente, se considera que en ésta la observación del precepto es más fácil debido a que no existe una relación laboral directa entre el auditor y los auditados.

La auditoria forense toma una posición totalmente opuesta en cuenta a la independencia, ya que inicia cuando se ha detectado el fraude, por lo tanto se establece desde el principio la existencia de "dolo".

C Momento en que se inicia:

La auditoria interna gubernamental, se desarrolla con carácter posterior a los hechos o sucesos que supervisa, y por lo general cumple con la calendarización establecida en el Plan Anual de Trabajo, el cual es elaborado con total independencia operativa, por parte de las Unidades de Auditoria Interna.

La auditoria externa gubernamental puede ser desarrollada por la Corte de Cuentas como órgano contralor de los recursos estatales, en cuyo caso se desarrolla al igual que la anterior como un control posterior a la ejecución de los hechos y en cumplimiento al Plan Anual de Trabajo; también puede ser desarrollada por firmas privadas, contratadas por su

presidente, en cuyo caso iniciaran según lo establezca el contrato.

Para que inicie una auditoria forense es necesario no solo que el hecho a auditar sea anterior, sino además, y esto es lo principal, que se haya detectado como ilícito y tipificado como delito, pues de esta forma inicia la recolección de pruebas para presentarse en los tribunales de justicia.

D Forma de Comprobar:

Tanto la auditoria interna gubernamental como la externa para comprobar sus conclusiones y respaldar sus recomendaciones obtienen papeles de trabajo que constituyen la evidencia, ésta debe cumplir con los criterios de ser suficiente y competente.

En cuanto a la auditoria forense se encarga de recopilar evidencia "fehaciente" que pueda constituir prueba legal ante los tribunales de justicia, para ello debe cumplir con todos los formalismos que las respectivas leyes establezcan al proceso.

E Solicitada por:

La auditoria interna gubernamental, al igual que la externa es solicitada por la máxima autoridad de la institución fiscalizada.

La auditoria forense no es solicitada por la máxima autoridad, esto por la sencilla razón que puede ser el funcionario mismo que debe ser investigado por el ilícito, debe ser entonces la Fiscalía General de la República, que en cumplimiento a sus funciones debe solicitar la auditoria.

	Auditoria Gubernamental Interna	Auditoria Gubernamental Externa	Auditoria Forense
Objetivo	Ejercer supervisión posterior para medir la efectividad de los controles internos y mejorarlos a través de recomendaciones.	<i>Auditoria Financiera</i> Expresar una opinión sobre la razonabilidad de Estados Financieros . <i>Auditoria del Desempeño</i> Proporcionar una evaluación independiente del desempeño de una organización, programa, actividad o función gubernamental	Servir como fuente de evidencia orientada a las cortes legales

Actitud	En la ejecución de una auditoria es vital para el auditor considerar una total independencia mental, así como el principio de negocio en marcha.	En la ejecución de una auditoria es vital para el auditor considerar una total independencia mental, así como el principio de negocio en marcha.	Desde el inicio se contempla "la existencia de dolo" en los actos detectados y la entidad no se considera bajo la óptica del principio de negocio en marcha.
Momento en que se inicia	Las auditorias se ejecutan de acuerdo al Plan Anual de Trabajo.	<p><i>Realizadas por la Corte de Cuentas.</i></p> <p>Las auditorias se ejecutan de acuerdo al Plan Anual de Trabajo.</p> <p><i>Realizada por Firmas Privadas.</i></p> <p>Según el Art. 39 de la Ley la Corte de Cuentas cuando son contratadas por su Presidente.</p>	Es ejecutada cuando ya el "hecho" ha sido detectado y se dedica a obtener las pruebas para que pueda seguirse en los tribunales de justicia.

Forma de comprobar	A través de la evidencia que es información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoria.	A través de la evidencia que es información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoria.	Obtiene evidencia de tipo legal que pueda ser aceptada en los tribunales de justicia como pruebas fehacientes, y la diferencia entre éstas radica, en que la última es producto de aquella
Solicita da por	La máxima autoridad.	La máxima autoridad.	Fiscalía General de la República

**1.6. Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas
aplicadas a la Auditoria Forense:**

Las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas constituyen medidas relativas a la calidad en la ejecución de procedimientos y los objetivos que han de alcanzarse; por tanto, son de aplicación común a cualquier tipo de Auditoria. A continuación se presenta una adaptación de esta base técnica al enfoque forense.

A Normas Personales

“Entrenamiento técnico y capacidad profesional”

Esta norma dice así “el examen deberá ser hecho por una o varias personas que tengan entrenamiento adecuado y capacidad profesional como auditores”¹⁰.

En la realización del examen, el auditor se presenta como una persona con capacidad en la práctica contable y en la aplicación de los procedimientos de auditoria. La obtención de esa capacidad empieza con la educación formal del mismo y se amplía con un entrenamiento adecuado para llenar los requisitos de un profesional, éste debe ser acorde a su alcance técnico, y deberá incluir un grado proporcionado de educación general.¹¹

¹⁰ Sección 210 de Las Normas Generales. Tomo I “Declaraciones Sobre Normas de Auditoria”.

¹¹ Idem.

Lo anterior se puede ver reflejado de mejor forma en la auditoria de estados financieros, pero también, es aplicable a la auditoria forense, un audiforense debe cumplir con ciertos requisitos básicos: En una pirámide de conocimientos primero debe poseer una sólida base de ejercicio contable, el estrato intermedio es experiencia en la detección y descubrimiento de fraudes y finalmente nociones básicas de la normativa legal aplicable.¹² Todo lo anterior debe estar reforzado con habilidades de comunicación oral y escrita. Además debe poseer características tales como: Curiosidad, persistencia, creatividad, discreción, confianza, experiencia, actualización, analítico, capaz de trabajar con datos incompletos, conocedores de temas (contables, auditoria, criminología, investigación, legales).

"Independencia"

Esta norma reza así "En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente"¹³.

Esta norma requiere que el auditor sea independiente; no debe estar predispuesto con respecto a la sección que

¹² Braulio Rodríguez Castro "La Auditoria Forense, Una Herramienta Frente a la Corrupción". Universidad Javeriana de Colombia.

audita, de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, a pesar de lo excelentes que puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con los titulares del ramo sino también para con los usuarios y aquellos que de algún modo confíen, al menos en parte, en el informe del auditor.¹⁴

En la auditoria forense el auditor no puede mantener una actitud mental independiente total, debido a que ésta inicia precisamente cuando se ha descubierto un fraude, es decir que el profesional ya sabe de la existencia de una ilegalidad y su trabajo va a girar en cuando a la obtención de pruebas para que los implicados sean procesados y sentenciados judicialmente, si mantendrá independencia en relación al desarrollo de su trabajo y a la presentación de su informe, el cual irá de acuerdo al conocimiento y experiencia que éste tenga en el ejercicio de sus funciones.

¹³ Sección 220 de Las Normas Generales. Tomo I "Declaraciones Sobre Normas de Auditoria"

¹⁴ Ibid.

“Cuidado y diligencia profesional”

Esta inicia así “Se ejercitará el debido cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe”.

Esta norma requiere que el auditor desempeñe su trabajo con el cuidado debido, éste impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización del área, de apegarse a las normas relativas a la ejecución del trabajo y al informe. El ejercicio de esta norma requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen.¹⁵

En cuanto al debido cuidado y diligencia profesional, se debe recordar una vez más la pirámide del conocimiento de un audiforense, sobre todo el último estrato referido a las nociones básicas de la normativa legal, la evidencia que es el producto de una auditoria financiera no es igual que la prueba que es el producto de la auditoria forense como se estudia ampliamente en otro apartado de este capítulo; para poder ser aceptada como prueba la

¹⁵ Sección 230 de Las Normas Generales. Tomo I “Declaraciones sobre Normas de Auditoria”.

evidencia debe ser recopilada por medios lícitos como lo establece el Código de Procesal Penal.¹⁶

Normas relativas a la ejecución del trabajo

La planeación adecuada y la oportunidad en la ejecución del trabajo. "El trabajo debe planearse adecuadamente y los ayudantes, si los hay, deben ser supervisados apropiadamente"¹⁷.

Al reflexionar sobre la importancia de la primera norma relativa a la ejecución del trabajo se aceptará que el diseño oportuno del Plan de Trabajo tiene muchas ventajas, tanto para el auditor mismo, como para la institución, ya que facilita la ejecución de sus tareas a fin de que pueda llevarse a cabo oportunamente, y para determinar el grado en que puede desarrollarse antes de la fecha del balance.¹⁸

La planeación en el estricto sentido de ésta interpretación no es utilizada en la auditoria forense, se debe recordar que ésta inicia con el descubrimiento del ilícito, por tanto no existe antes de ello una planeación para su descubrimiento pues de lo contrario

¹⁶ Código Procesal Penal. El Salvador 2001. Editorial Lis. Artículos 15

¹⁷ Sección 310 de Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo. Tomo I "Declaraciones sobre Normas de Auditoria".

¹⁸ Sección 310 de Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo. Tomo I "Declaraciones sobre Normas de Auditoria".

existiría una violación al principio de independencia. Si se deberá efectuar una planeación en el sentido de darle un orden a los procedimientos tendientes a la recolección de pruebas para se presentadas a los tribunales de justicia.

Estudio y evaluación del control interno

“Deberá efectuarse un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno, existente, como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoria”¹⁹.

El objeto del estudio y evaluación del control interno por parte del auditor, es establecer la base para confiar en el sistema con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoria que deban aplicarse en su examen.²⁰

Cuando se trata de una auditoria forense se parte del supuesto que el control interno ha fallado, y se debe estudiar intensamente las relaciones y responsabilidades del personal, para establecer la forma en que se cometió

¹⁹ Sección 320 de “Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo” Tomo I “Declaraciones sobre Normas de Auditoria”.

el ilícito y así obtener las pruebas necesarias que puedan ser presentadas ante los tribunales de justicia.

Evidencia

“Debe obtenerse evidencia suficiente y competente por medio de la inspección, observación, investigaciones y confirmaciones para suministrar una base razonable, a fin de expresar las recomendaciones sobre el área auditada”²¹.

La mayor parte del trabajo del auditor al formular sus recomendaciones, consiste en obtener y examinar las pruebas disponibles. Para los fines de auditoria la medida de la validez de éstas se basa en el juicio del profesional. La evidencia en la auditoria difiere de la legal, en que ésta última está circunscrita por reglas rígidas. El material de prueba varía sustancialmente en el aspecto de su influencia sobre el auditor a medida que perfecciona sus recomendaciones. Lo adecuado de la auditoria, su objetividad, su oportunidad y la existencia de otras pruebas que corroboren las conclusiones a las

²⁰ Ibid.

que conduce otra evidencia se relaciona con la competencia de la misma.²²

En la auditoria forense la evidencia deberá ser recopilada con cumplimiento de las leyes del país de tal forma que ésta pueda ser aceptada como prueba ante los tribunales de justicia. En otro apartado de éste capítulo se trata más ampliamente la diferencia entre evidencia y prueba.

Normas relativas a la información

Cumplimiento con principios de contabilidad gubernamental.

El informe debe indicar si los estados financieros se presenta de acuerdo con principios de contabilidad gubernamental.

El término "Principios de Contabilidad Gubernamental" según las normas relativas al informe, debe interpretarse en el sentido de que no sólo incluye los principios y

²¹ Sección 330 de "Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo" Tomo I "Declaraciones sobre Normas de Auditoria".

²² Idem.

prácticas contables, sino también los métodos para aplicarlos; requiere del auditor, no una declaración

de hechos sino una opinión con respecto a si los estados financieros se presentan de conformidad con tales principios. Si las limitaciones en el alcance del examen del profesional lo imposibilitan para formarse una opinión con respecto a ese cumplimiento se requiere la salvedad apropiada en su dictamen.²³

Esta norma no aplica en el sentido que la auditoria forense no va a emitir una opinión sobre el cumplimiento o no con principios de contabilidad gubernamental, pero si deberá emitir un informe sobre el trabajo desarrollado.

Uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad gubernamental

²³ Sección 410 de “La Primera, Segunda y Tercera Normas Relativas a la Información y al Dictamen”. Tomo I “Declaraciones Sobre Normas de Auditoria”.

“El dictamen expresará si tales principios han sido observados uniformemente en el período actual en relación con el período precedente”²⁴.

El objetivo de la norma sobre uniformidad es asegurar que la comparabilidad de los estados financieros entre distintos períodos no haya sido afectada en grado importante por cambios en principios de contabilidad, los cuales incluyen no sólo los principios y prácticas sino también los métodos de su aplicación, o si la comparabilidad ha sido afectada en grado importante por tales cambios, requerir del auditor la manera apropiada de informar sobre dichos cambios. Está implícito en este objetivo que tales principios hayan sido uniformemente observados dentro de cada período.²⁵

Esta norma no aplica en la auditoría forense porque no está dirigida a emitir una opinión sobre la uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad gubernamental, pero si puede apoyarse en éstos para profundizar en las investigaciones.

Revelaciones informativas adecuadas

²⁴ Sección 420 de “La Primera, Segunda y Tercera Normas Relativas a la Información y al Dictamen”. Tomo I “Declaraciones Sobre Normas de Auditoría”

“Las revelaciones informativas en los estados financieros deberán considerarse como razonablemente adecuadas a menos que se indique lo contrario en el informe”²⁶.

La razonabilidad de la presentación de los informes de conformidad con principios de contabilidad gubernamental, incluye las revelaciones adecuadas referentes a cuestiones importantes. Estas se refieren a la forma, disposición y contenidos de los mismos con sus notas anexas; la terminología empleada; la cantidad de detalles suministrados; la clasificación de las partidas en los estados; las bases de las cantidades presentadas, por ejemplo a activos tales como los inventarios; gravámenes sobre activos; y pasivos contingentes. Esta enumeración no pretende ser limitativa sino simplemente enunciativa de la naturaleza y tipo de las revelaciones necesarias para que los informes sean suficientemente informativos.²⁷

En cuanto a la auditoría forense, ésta norma puede ser aplicada, debido a que el audiforense, constituye un

²⁵ Idem.

²⁶ Sección 430 de “La Primera, Segunda y Tercera Normas Relativas a la Información y al Dictamen”. Tomo I “Declaraciones sobre Normas de Auditoría”

²⁷ Idem.

apoyo de los abogados en un proceso judicial, por lo cual debe proporcionarles toda la información que sea necesaria para poder hacerse un mejor juicio sobre la situación en disputa.

Expresión de la opinión en el dictamen del auditor

El dictamen contendrá ya sea una expresión de opinión con respecto a los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que ésta no puede expresarse, cuando sea éste el caso deberá indicarse las razones. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que esta asumiendo²⁸.

En el caso de la auditoria forense, en base a toda las pruebas recopiladas el auditor deberá dar su opinión sobre el fraude, el cual por lo general constituye una declaración jurada ante los tribunales de justicia.

1.7. Aspectos Técnicos y Legales:

²⁸ Sección 510 “La Cuarta Norma Relativa a la Información y al Dictamen”. Tomo I “Declaraciones sobre Normas de Auditoría”.

1.7.1. Base Técnica.

Normas de Auditoria Gubernamental (GAO).

Las Normas de Auditoria Gubernamental (GAO), establecen que para practicar la auditoria, preparar los informes respectivos, y aplicar controles de calidad deben tomarse en cuenta las Normas Generales, que se refieren a la capacidad profesional del personal, independencia de

la organización de auditoria y de su personal y al debido cuidado profesional. Se distinguen de las relacionadas con la ejecución del trabajo de campo y con la preparación de los informes correspondientes, debido a que son aplicables a todos los organismos, gubernamentales o privados.

Por tanto, el personal designado para practicar la auditoria deberá poseer en su conjunto la capacidad profesional necesaria para realizar las tareas que se requieran. Esta norma impone a la organización la responsabilidad de garantizar que la auditoria sea ejecutada por elementos que en su conjunto posea conocimientos y habilidades necesarias para llevarla a cabo. Estos también deberán poseer un amplio conocimiento

de la auditoria gubernamental y del medio único o específico en el cual opera la entidad auditada. Los requisitos relacionados con la capacidad profesional se refieren a los conocimientos y a la experiencia de la organización en su conjunto y no necesariamente a los que posea cada auditor en particular.

Además, deberá establecerse un programa de educación y capacitación continua con el objeto de garantizar que su personal mantendrá su capacidad profesional. Las materias pueden versar en los últimos avances alcanzados en la metodología de auditoria, contabilidad, evaluación de controles internos, principios de administración y de supervisión, administración financiera; también puede tratar sobre materias relacionadas con el trabajo de campo del auditor, con la administración pública, política y estructura gubernamental, ingeniería industrial y economía entre otras. Por otra parte, los consultores externos, expertos y especialistas internos deben estar calificados y mantener su competencia profesional en su campo y/o especialidad.

La Competencia Profesional; requiere de algunos requisitos que debe cumplir el personal de auditoria: Conocimiento de métodos y técnicas aplicables a la

auditoria gubernamental, así como la educación, capacitación y experiencia necesaria para aplicarlos en la auditoria a su cargo. En términos generales, el auditor debe dominar los principios de contabilidad que sean aplicables y ser competente en la normas de auditoria gubernamental.

SAS 73 Uso Del Trabajo De Un Especialista.

Si bien es cierto el auditor forense debe tener conocimiento en varias áreas para realizar la investigación y de esa forma presentar pruebas ante la corte, este puede en caso de ser necesario emplear el trabajo de un especialista, que es una persona o firma de auditores, que posee una herramienta especial o conocimientos en un particular campo distinto a la contabilidad o auditoria;²⁹ para ello deberá considerar algunos requisitos mínimos para garantizar la idoneidad del mismo y son los siguientes:

- La certificación profesional, licencia u otro reconocimiento de competencia.
- La reputación y reconocimiento del especialista.
- La experiencia en el tipo de trabajo en cuestión.

Asimismo, el auditor deberá conocer el trabajo ha realizar por el especialista, es decir, entender los métodos y presunciones usadas, hacer pruebas apropiadas de la información proporcionada por el mismo, evaluar si los hallazgos encontrados son suficientes para ser presentados como pruebas, de no ser así el auditor deberá aplicar procedimientos adicionales, los cuales pueden incluir el contratar a otro.

SAS 80 Correcciones a la Declaración Sobre Normas de Auditoría No. 31, Evidencia Comprobatoria.

Este SAS hace correcciones y ampliaciones sobre el SAS 21 "Evidencia Comprobatoria", el enfoque con el cual es desarrollado por el Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), es para una auditoría de estados financieros, por ello se retoman algunos aspectos con cierto tipo de adaptación al tema en estudio que es la auditoría forense.

Se debe obtener suficiente evidencia comprobatoria a través de inspecciones, observaciones y confirmaciones para soportar el informe que debe emitirse.

²⁹ SAS 73 Uso del Trabajo de un Especialista. Párrafo 1.

La mayoría del trabajo del auditor consiste en obtener y evaluar la evidencia comprobatoria, para determinar su validez; en la auditoria forense se debe verificar que ésta cumpla con toda la normativa legal para ser aceptada en los tribunales de justicia, y por supuesto la relevancia técnica, para ello deben hacerse consideraciones tales como:

- Cuando la evidencia comprobatoria pueda obtenerse de fuentes independientes fuera de la entidad, proporcionará mayor seguridad que la obtenida en la misma.
- Para efectos de ampliar las investigaciones a otras áreas una mayor efectividad de la estructura de control interno, proporciona mayor seguridad en la confiabilidad, que cuando existen condiciones poco satisfactorias.
- El conocimiento directo del auditor, obtenido a través de exámenes físicos, observación, cálculo e inspección, es más conveniente que la información obtenida indirectamente.
- Documentos originales o copias debidamente autenticadas por un notario poseen validez legal ante los tribunales de justicia.

SAS 82 Aspectos del Fraude en una Auditoria de Estados Financieros.

Al igual que el anterior, éste SAS ha sido desarrollado por el AICPA con un enfoque de auditoria de estados financieros, por lo cual se retoman ideas y principios pero con la aplicación a lo forense.

Se considera que las malas interpretaciones a los estados financieros pueden darse básicamente por dos aspectos:

- Los errores que surgen de información financiera fraudulenta son intencionales y consisten en la omisión de cantidades y revelaciones importantes en los estados financieros, y como ejemplos se pueden mencionar: Manipulación, falsificación o alteración de libros de contabilidad o documentos que lo soportan, presentación falsa de cuentas, mala aplicación de principios de contabilidad, etc.
- Los fraudes que surgen de malas aplicaciones de activos (algunas veces referidos como desfalcos) involucran el robo de activos de la entidad, como ejemplos se tiene la malversación de recibos, falsificación de documentos, colusión, etc.

El fraude frecuentemente involucra lo siguiente: a) una presión o incentivo para cometerlo, b) oportunidad para hacerlo y c) la racionalización. La primera implica que los individuos involucrados están viviendo más allá de sus posibilidades, la segunda cuando el empleado se cree y es capaz de burlar el control interno y la tercera cuando el autor cree que se trata de una actividad criminal y que es justificada su acción.

Un fraude puede ser ocultado mediante una falsificación de documentos ya sea creando facturas ficticias o reproduciendo autorizaciones de gastos. En una auditoria tradicional de estados financieros no se espera que el auditor sea experto en la revisión de documentación auténtica, con la aplicación de las ciencias forenses se espera lograr este objetivo.

1.7.2. Base Legal aplicada a la Auditoria Forense.

Constitución Política

La Constitución de la República en su artículo 195 faculta a la Corte de Cuenta a fiscalizar la Hacienda Pública en general, para lo cual le da las siguientes atribuciones:

1ª- Vigilar la recaudación, custodia, compromiso y erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones cuando la ley lo determine;

2ª- Aprobar toda salida de fondos del Tesoro Público, de acuerdo con el Presupuesto; intervenir en todo acto que de manera directa o indirecta afecte el Patrimonio del Estado y refrendar los actos y contratos relativos a la deuda pública;

3ª- Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren o manejen bienes públicos, y conocer de los juicios que den lugar a dichas cuentas;

4ª- Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención o subsidio del mismo.

5ª- Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Organo Ejecutivo a la Asamblea, e informar a ésta del resultado de su examen;

6ª- Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones;

7^a- Informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa y a los respectivos superiores jerárquicos de las irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización;

8^a- Velar porque se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y Municipios;

9^a- Ejercer las demás funciones que las leyes le señalen.

Ley de la Corte de Cuentas

En la Ley de la Corte de Cuentas, en sus artículos 29 y 31, dice que la auditoria gubernamental ejercerá el control posterior interno y externo de las entidades y organismos del sector público. La auditoria interna será practicada por las unidades administrativas de cada institución; y la externa la realizará la Corte de Cuentas o Firmas Privadas.

En los artículos del 34 al 36 de la misma ley se establecen algunas consideraciones a fin de garantizar la independencia de unidades de auditoria interna y son:

1. Poseen dependencia directa de la máxima autoridad.

2. No ejercerá funciones en los procesos de administración, finanzas ni en la toma de decisiones de la entidad.
3. Formulará y ejecutará con total independencia funcional el plan anual de auditoría.

La auditoría gubernamental podrá examinar y evaluar en las entidades respectivas entre otros la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; además, el personal de auditoría interna tiene acceso irrestricto a los archivos, regulaciones y

documentos que sustentan las operaciones; éstas atribuciones dan plenas facultades para ejercer la auditoria forense, cuando en una dependencia se presente cualquier ilícito.³⁰

Las unidades de auditoria interna están obligadas por ley a remitir a más tardar el 30 de septiembre de cada año el Plan de Trabajo para el siguiente ejercicio fiscal, y en caso que éste sufra modificaciones deberán informar por escrito inmediatamente³¹. Los informes resultantes de la ejecución del plan deberán remitirse a la Corte a más tardar 15 días después de emitidos, so pena de una multa de cinco mil colones por incumplimiento.³²

Código Procesal Penal

La auditoria forense nace cuando se presentan indicios de responsabilidad penal, y para seguir las investigaciones para obtener evidencia debe seguirse el proceso con aplicación de las leyes.

La carga de la prueba corresponde a los acusadores, que para El Salvador, es la Fiscalía General de la República,

³⁰ Ley de la Corte de Cuentas de la República. Artículos 31, 38 y 45.

³¹ Idem. Artículo 36.

es decir que los fiscales son los responsables de la presentación ante los tribunales de toda la evidencia recopilada, en el proceso pueden recurrir a expertos .³³

Por otra parte, el artículo 15 del Código Procesal Penal dice que los elementos de prueba deberán ser obtenidos por medios lícitos e incorporados según los procedimientos establecidos en las leyes respectivas; no tendrán valor los obtenidos en virtud de una información originada en un procedimiento o medio ilícito (por ello los audiforenses, deben tener nociones básicas de la normativa legal).

Normas Técnicas de Control Interno:

La auditoria interna consiste en el examen objetivo, sistemático y profesional, efectuado con posterioridad a la ejecución de todas las actividades de la entidad, como un servicio a la máxima autoridad realizado por la unidad encargada, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y

³² Reglamento de Determinación de Responsabilidades. Arts. 4 y 6

³³ Ibid. Artículos 4, 19 y 117.

elaborar el correspondiente informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.³⁴

Las normas técnicas de control interno serán de cumplimiento obligatorio para todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, sujetos al ámbito de control de la Corte de Cuentas de la República.³⁵ Constituyen directrices básicas para el funcionamiento de una actividad, unidad administrativa, proyecto o programa. Regulan y guían las acciones a desarrollar, señalan una línea de conducta general y aseguran uniformidad de procedimientos para actividades similares realizadas por diferentes funcionarios, empleados, unidades administrativas o entidades y organismos del sector público³⁶

La máxima autoridad de cada entidad u organismo del sector público, será responsable de establecer y mantener el control interno; pero cada servidor público responderá por su funcionamiento, dentro de su ámbito de acción, ante su superior jerárquico inmediato, de modo que el trabajo que realice sea auditable.³⁷

³⁴ Normas Técnicas de Control Interno. "Normas Generales" 1-12 Auditoria Interna.

³⁵ Idem. Artículo 6.

³⁶ Idem.

³⁷ Idem. Artículo 5.

1.8. PRUEBA VERSUS EVIDENCIA.

En auditoria, la evidencia comprende el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustenta las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante el desarrollo del trabajo a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros.

La prueba, ha sido definida como, "todo lo que sirve para dar la certeza acerca de la verdad de una proposición".

La diferencia básica entre evidencia y prueba, es que esta última es el resultado o efecto de aquella.

La evidencia legal, puede clasificarse en:

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

Circunstancial: 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.

Para que la evidencia pueda convertirse en prueba, necesita cumplir ciertos requisitos básicos:

- Necesidad: Toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas.
- Oportunidad: Hace referencia al término establecido por la ley para solicitarlas y/o aportarlas, de oficio o a solicitud de parte (Art.270 Código Procesal Penal)
- Comunidad: La prueba no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso.
- 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 que tiene la administración para decretar la práctica de las pruebas.
- Publicidad: Significa que debe permitirse a los sujetos procesales conocer las pruebas, intervenir en su práctica, objetarlas si es del caso y discutir las.
- Contradicción de la prueba: El presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la

oportunidad de conocerla y discutirla (Art. 9 Código Procesal Penal).

- **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 Autoridad Pertinente la carga de la prueba para confirmar o desvirtuar los hechos objeto de la investigación.
- **Conducencia:** Cuando la prueba, siendo permitida por la ley, es perfectamente aplicable y adecuada al caso en controversia, aportando y enriqueciendo al proceso. (Se refiere al medio probatorio).
- **Pertinencia:** Cuando el hecho que se pretende demostrar con la prueba tenga una relación directa con lo investigado. (Se refiere al hecho por probar).

1.9. DEFINICION Y TIPOS DE FRAUDE.

A continuación se presentan definiciones y clasificaciones de fraude o delito, desde diferentes puntos de vistas.

1.9.1. Normas Internacionales de Auditoria.

Definición de fraude.

Las Normas Internacionales de Auditoria, lo definen como:
"Acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado la representación errónea de los estados financieros".

Clasificación de fraude.

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
- Registro de transacciones sin sustancia.
- Mala aplicación de las políticas contables.

1.9.1. Código Penal.

Definición de delito:

Es toda conducta que el legislador sanciona con una pena. Debe tratarse de una acción u omisión, y deben ser dolosas o imprudentes.

A continuación se definen algunas de las figuras penadas en el Código Penal que más directamente se relacionan con el tema.

Delitos relativos al patrimonio (Titulo VIII del Libro Segundo).

- Hurto: El que con ánimo de lucro para sí o para un tercero, se apoderare de una cosa mueble, total o parcialmente ajena, sustrayéndola de quien la tuviere en su poder.
- Extorsión: El que obtuviese beneficio pecuniario y obligare a otro a realizar u omitir un acto o negocio jurídico en perjuicio de su patrimonio o del de un tercero.
- Receptación: El que sin cerciorarse previamente de su procedencia legítima, adquiriera, reciba u oculte dinero o cosas que sean producto de cualquier delito o falta en el que no haya tenido participación.
- 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.
- Administración Fraudulenta: El que teniendo a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes

ajenos, perjudicare a su titular alterando en su cuenta los precios o condiciones de los contratos, suponiendo operaciones o gastos, aumentando los que hubiere hecho, ocultando o reteniendo valores o empleándolos indebidamente.

Delitos relativos a la fe pública (Título XIII del Libro Segundo).

- Falsificación, tenencia de sellos oficiales, especies fiscales o billetes de lotería: El que falsificare sellos oficiales, estampillas de correo nacional o cualquiera otra clase de efectos sellados o timbrados o billetes o fracciones de billetes de lotería cuya emisión o expedición estuviere reservada al Estado o a los municipios.
- Falsedad material: El que hiciere un documento público o auténtico, total o parcialmente falso o alterare uno verdadero.
- 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.

- Falsedad documental agravada: En los casos de los conceptos anteriores, si el autor fuere funcionario o empleado público o notario y ejecutare el hecho en razón de sus funciones.
- Supresión, destrucción u ocultación de documentos verdaderos: El que en todo o en parte haya suprimido, destruido u ocultado un documento público, auténtico o privado verdadero o una certificación o copia que lo sustituya legalmente, si de ello pudiere resultar perjuicio al Estado, a la sociedad o a los particulares.
- Uso y tenencia de documentos falsos: El que con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, hiciere uso o tuviere en su poder un documento falsificado o alterado, sea público, auténtico o privado.

Delitos relativos a la Administración de Justicia.
(Titulo XV de Libro Segundo)

- Fraude Procesal: El que en el curso de un proceso penal o inmediatamente antes de iniciarse, alterare artificiosamente el estado de los lugares o la posición o condición de las personas, de las cosas o de los cadáveres con el fin de engañar en el acto de

inspección o reconstrucción judicial, o suprimiere o alterare en todo o en parte lo que acreditare la realidad o verdad de lo que se pretendiere conocer, investigar o probar, para inducir a error en actuación o decisión judicial o de la Fiscalía General de la República.

- Encubrimiento: El que con conocimiento de haberse perpetrado un delito y sin concierto previo, cometiere alguno de los hechos siguientes:
 1. Ayudare a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta.
 2. Procurare o ayudare a alguien a obtener la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del delito o asegurare el producto o el aprovechamiento del mismo; y,
 3. Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito o interviniere en su adquisición, recepción u ocultamiento.

Delitos relativos a la Administración Pública. (Título XVI del Libro Segundo)

- Incumplimiento de deberes. El funcionario o empleado público, agente de autoridad o el encargado de un servicio público que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto propio de su función.
- Peculado. El funcionario o empleado público o el encargado de un servicio público que se apropiare en beneficio propio o ajeno de dinero, valores, especies fiscales o municipales u otra cosa mueble de cuya administración, recaudación, custodio o venta estuviere encargado en virtud de su función o empleo o diere ocasión a que se cometiere el hecho
- Peculado por culpa. El funcionario o empleado público que, por su culpa diere ocasión que se cometiere por otra persona el peculado.
- Concusión. El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública que, abusando de su calidad o de su función, obligare a otro a dar o prometer a él o un tercero dinero u otra actividad lucrativa.
- Negociaciones Ilícita. El funcionario o empleado público que debiere intervenir por razón de su cargo, en cualquier contrato, licitación, subasta, decisión o cualquier operación, se aprovechare de tal

circunstancia para forzar o facilitar cualquier forma de participación directa o por persona interpuesta, en tales negocios o actuaciones.

- Cohecho Propio. El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública, que por sí o por persona interpuesta, solicitare o recibiere una dávida o cualquier otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza, para realizar un acto contrario a sus deberes o para no hacer o retardar un acto debido, propio de sus funciones.
- Cohecho Impropio. El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública, que por sí o por persona interpuesta, solicitare o recibiere una dávida o cualquier otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza, para realizar un acto propio de sus funciones o por un acto ya realizado propio de su cargo.
- Malversación. El funcionario o empleado público, que diere a los caudales o efectos que administra, una aplicación diferente de aquella a la que estuviere legalmente destinados.
- Enriquecimiento Ilícito. El funcionario, autoridad público o empleado público, que con ocasión del cargo

o de sus funciones, obtuviere incremento patrimonial no justificado.

- Infidelidad en la custodia de registro o documentos públicos. El funcionario o empleado público que:
 1. Sustrajere, destruyere, ocultare o inutilizare registros o documentos que le estuviere confiados por razón de su cargo;
 2. Destruyere o inutilizare los medios establecidos para impedir el acceso que ha sido restringido por autoridad competente, respecto de registros o documentos públicos, o consienta su destrucción o inutilización; y,
 3. Accediere o permitiere que otro lo hiciera a registro o documentos clausurados, cuya custodia le estuviere encomendada por razón de su cargo o empleo.
- Cohecho activo: El que por si o por interpuesta persona, prometiére, ofreciere o entregare a un funcionario o empleado público una dádiva o cualquiera otra ventaja indebida, para que ejecutare un acto contrario a sus deberes oficiales o para que no realizare o retardare un acto debido.
- Tráfico de influencias: El que simulando o valiéndose de su influencia con un funcionario o empleado

público, recibiere o hiciere que le prometieran para sí o para otro, dinero u otras ventajas como estímulo o recompensa de su mediación con aquella persona o a pretexto de comprar favores o remunerar beneficios.

CAPITULO II

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION SOBRE LA APLICACION DE HERRAMIENTAS DE AUDITORIA FORENSE EN LAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA DE LOS MINISTERIOS DEL GOBIERNO CENTRAL.

2.1 Introducción

La metodología utilizada, es la exigida por el Método Científico; el cual se define como: La investigación para el conocimiento de la realidad observable, que consiste en formularse interrogantes sobre ésta, con base a la teoría ya existente, tratando de hallar soluciones a los problemas planteados; se basa en la recopilación de datos, su ordenamiento y posterior análisis.

La integración lógica del conjunto de conocimientos presentados mediante conceptos (elementos de las leyes y teorías) produce un sistema teórico que supera los resultados obtenidos con la simple suma de los mismos; lo cual permite obtener nuevas conclusiones sobre la realidad, este es el proceso y el producto del método científico.

2.2 Tipo de Estudio

Para la elaboración del trabajo de investigación se aplicó el Método Inductivo, debido a que inicia de situaciones particulares para llegar a conclusiones generales; se analizaron aspectos individuales acerca de la aplicación de herramientas de auditoria forense utilizadas por las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central, ante los casos de corrupción y cuyos resultados constituyen la base para inferir el comportamiento del universo.

De acuerdo a diversos criterios la investigación se clasifica así:

- a) Por el tiempo de ocurrencia de los hechos es "retrospectiva", ya que el estudio se realizó basándose en sucesos pasados.
- b) Según el análisis y alcance de los resultados es "correlacional", debido a que se verificaron las relaciones existentes entre las variables.
- c) Por el período y secuencia del estudio es "longitudinal" debido a que cubre un período de tiempo ininterrumpido.

2.3 Universo, Muestra y Unidades de Investigación

Considerando que el universo de estudio está constituido por un reducido número de elementos, las encuestas se realizaron en el 100%. Por tanto, la muestra es igual al universo de estudio, conformado por las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central, los cuales se enumeran a continuación:

- Gobernación
- Educación
- Economía
- Hacienda
- Agricultura y Ganadería
- Medio Ambiente y Recursos Naturales
- Salud Pública y Asistencia Social
- Obras Públicas
- Defensa
- Trabajo y Previsión Social
- Relaciones Exteriores.

Sujetos de Investigación o Unidad de Análisis.

La investigación contempló recabar opiniones de los Jefes de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios que conforman el Gobierno Central, a fin de conocer la aplicabilidad de los procedimientos y técnicas de Auditoría Forense.

2.4 Fuentes de Información

Información Secundaria:

En este nivel se recopiló información mediante consulta de textos relacionados con la Auditoria Forense y los casos de corrupción de importancia acaecidos a nivel internacional y nacional; así como también: libros, revistas, boletines, periódicos, memorias, información de internet, documentos legales y otras publicaciones que permitieron obtener un marco de referencia sobre el tema.

Información Primaria:

En esta fase se efectuó la investigación de campo y se utilizaron las técnicas siguientes:

- Entrevistas
- Encuestas

Las entrevistas fueron realizadas por medio de guías y dirigidas a Fiscales de la Unidad de Procuración de la Fiscalía General de la República, y algunos abogados en ejercicio que han fungido como defensores en sonados casos de corrupción.

Las encuestas se realizaron a través de un cuestionario técnicamente diseñado que facilitó la sistematización de

la información y fueron dirigidas a los jefes de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

Tanto la guía de entrevista como los cuestionarios se diseñaron con el propósito de recolectar información que sustente la problemática detectada y las posibles soluciones utilizando procedimientos de auditoría forense.

- Estrategia de Investigación

La encuesta se realizó en el cien por ciento de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central, en un primer momento se obtuvieron las direcciones y números telefónicos de cada ministerio y se solicitó mediante llamadas, citas con los distintos jefes.

Para las entrevistas se obtuvieron los nombres de fiscales y abogados defensores y se envió carta haciendo la respectiva solicitud para la cita, las cuales fueron concedidas; cumplido el plazo se procedió a desarrollarla tomando la referencia de la guía.

CAPITULO III

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO.

3.1 Diagnóstico de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

En la investigación efectuada se determinó que el 91% de las jefaturas de las unidades de auditoria están satisfechas con la selección y contratación de su personal, lo que facilita la elaboración de los Planes Anuales Operativos, y que sean remitidos oportunamente a la Corte de Cuentas de la República, según pueden constatarse en el cuadro No. 2.

El 64% de los entrevistados son profesionales en contaduría pública y el 45% posee más de 10 años de laborar en la institución, lo cual hace superar que tienen un buen conocimiento de los controles que se implementan en ésta; asimismo el 82% sostiene que recibe capacitación en auditoria financiera y operacional, lo que posibilitaría desarrollar las actividades en dichas áreas, con eficiencia y eficacia para lograr las metas de trabajo y los objetivos trazados, el 18% restante por

falta de presupuesto no atiende este rubro (Ver cuadro No. 2).

El 82% de los entrevistados aseguran que no poseen el personal suficiente para desarrollar el trabajo en las distintas dependencias de las instituciones, a pesar de que el 64% de los mismos manifestaron que cuenta con más de 10 empleados entre los cuales se encuentran administradores, abogados y economistas en un 9%, ya que el 91% está conformado por contadores públicos (Ver cuadro No. 2).

Lo anterior haría factible la realización de una auditoria forense debido a la conformación multidisciplinaria de las unidades de auditoria, pero la falta de capacitación en esta técnica y de recursos materiales y financieros imposibilita que ésta sea realizada tal como se demuestra en el cuadro No. 2.

Cuadro No. 2
"Datos Generales de la Situación Actual de las
Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del
Gobierno Central"

Enunciado	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Jefaturas que tienen más de 10 años de laborar en las Unidades.	5	45%

Más de 10 personas laboran en las Unidades	7	64%
Las jefaturas están dirigidas por profesionales en contaduría pública	7	64%
No se cuenta con el personal suficiente en las Unidades	9	82%
Jefaturas que consideran que la selección del personal cumplen con las expectativas sobre el desarrollo del trabajo y el logro de los objetivos	10	91%
Unidades que cuentan con programas de capacitación.	9	82%
Capacitaciones a) Auditoria Financiera y Operacional b) Auditoria Forense.	9 0	82% 0%
Recursos materiales y financieros insuficientes.	6	55%
Los planes anuales operativos son remitidos a la corte de cuentas.	11	100%
Miembros de las Unidades que son profesionales en Contaduría Pública.	10	91%

3.2 Aplicación de las herramientas de Auditoria Forense, por las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

La auditoria forense se inicia cuando se presentan indicios de responsabilidad penal, en este sentido y de acuerdo a los resultados obtenidos, dicha herramienta tiene aplicabilidad en el país debido a que el 100% de las Unidades detectan casos de fraude; pero por otra parte, se tiene que solo el 55% de las mismas dan seguimiento a estos informes, siendo estas las más indicadas en hacerlo, dado que son quienes los detectan conocen mejor los hallazgos. El resultado es lógico si se toma en cuenta que del 82% de Unidades que reciben capacitación ninguna es en auditoria forense, por tanto sus miembros presentaran debilidad en las áreas penal e investigación. (Ver cuadro No. 3).

Se tiene que el 100% de las Unidades remiten los informes que podrían generar indicios de responsabilidad penal a la Corte de Cuentas, pero al mismo tiempo en consultas con un fiscal, el 18% lo envía a la Fiscalía; en la auditoria forense el seguir procedimientos es vital. Lo anterior indica que sí se está cumpliendo con la normativa legal y que un buen porcentaje de las unidades efectúan una excepción a la regla al remitir los informes al ente fiscalizador, lo cual es conveniente debido a que

agilizaría el proceso de investigación del fraude. (Ver cuadro No. 3).

La auditoria forense no es aplicada actualmente en el país, el 64% de las Unidades lo afirman, asimismo se suma a este porcentaje el 18% que se abstuvieron a contestar por desconocimiento del tema, el resto que representa el 18% dicen usar herramientas como videos, grabaciones, comparaciones de documentos. En contraste con lo anterior, el 100% de las Unidades no ha participado como asesor técnico de la Fiscalía, lo que pone en duda la veracidad de las Unidades que contestaron haber utilizado herramientas de auditoria forense, pues no es comprensible que las utilicen si nunca han participado en el seguimiento de un juicio, ya que por definición ésta técnica es utilizada para la recolección y presentación de pruebas ante los tribunales de justicia. (Ver cuadro No. 3).

Cuadro No. 3

**“Estado Actual de la Auditoria Forense, en las Unidades
de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno
Central”**

Enunciado	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Unidades que reciben capacitación	9	82%
Capacitación en Auditoria Forense	0	0%
Detección de fraudes por parte de las Unidades	11	100%
Envío a la Corte de Cuentas de informes con indicios de responsabilidad penal detectados por las Unidades	11	100%
No utilización de herramientas de auditoria forense por parte de las Unidades	7	64%
No participación de las Unidades como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República	11	100%
No seguimiento de los informes con indicios de responsabilidad penal por parte de las Unidades	6	55%

3.3 Expectativas de las Unidades de Auditoria Interna respecto a la aplicación de las herramientas de Auditoria Forense.

La auditoria forense es una herramienta valiosísima en la recolección de evidencias que puedan ser utilizadas como pruebas ante los tribunales de justicia, esto con el fin de resolver diversos problemas de fraudes y corrupción que se presentan, en cualquier ámbito (seguros, derecho familiar, gubernamental, etc.); por ello se considera necesaria su aplicación por parte de los entes contralores del gobierno, en la fiscalización de la hacienda pública. En El Salvador esta disciplina no está siendo aplicada, así se tiene que el 100% de las Unidades no reciben capacitación en ésta área, a pesar que en el 100% de las instituciones se han detectado casos de fraudes, nunca han participado como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República y solo el 36% le dan algún tipo de seguimiento a los informes con indicios de responsabilidad penal, lo que significa que el 64% deja todo en manos de la Corte de Cuentas, según el cuadro No. 4.

Como antes se ha mencionado la colaboración de las Unidades de Auditoría Interna puede llegar a ser un factor determinante en el esclarecimiento de diversos fraudes, esto porque son ellas precisamente las que detectan los casos y tienen el mejor conocimiento de la operatividad de la institución; sin embargo hasta la fecha esta fortaleza no ha sido explotada, pues ninguna ha participado como asesor técnico de la Fiscalía; al consultar a los jefes de las unidades su opinión respecto a si la implementación de las herramientas de auditoría forense mejoraría el trabajo, un 73% respondió que si, esto dice mucho de la apertura que existe a realizar un trabajo de mayor calidad. (Ver el cuadro No. 4).

Otro aspecto importante a señalar, a pesar de que no existe capacitación en esta área, las jefaturas de las Unidades están concientes que la implementación de la auditoría forense contribuiría en el seguimiento de los juicios, ya que el 73% estuvo de acuerdo con este punto; y se deberá comenzar a utilizar el potencial que se posee, ya que el 45% de los encuestados, tienen en su grupo de trabajo abogados, los que podrían colaborar en gran medida en la difusión de los procedimientos legales para la recopilación de pruebas, su labor como asesores

contribuiría a que cada día la situación de justicia en éstas áreas mejore. (Ver cuadro No. 4).

Cuadro No. 4
"Opinión de las Jefaturas de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central sobre la Aplicación de Herramientas de Auditoria Forense"

Enunciado	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Las Unidades no reciben capacitación en Auditoria Forense.	11	100%
Detección de casos de fraude, a través de las Unidades.	11	100%
Jefaturas que consideran que la implementación de herramientas de Auditoria Forense mejoraría el trabajo de las Unidades.	8	73%
La utilización de herramientas de Auditoria Forense, contribuiría en el seguimiento de los juicios. (Opinión de los jefes de las Unidades).	8	73%
Unidades que han participado como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República.	0	0%
Unidades que dan seguimiento a los informes con indicios de responsabilidad penal.	4	36%

CAPITULO IV

PROPUESTA DE HERRAMIENTAS DE AUDITORIA FORENSE

La auditoria forense puede ser aplicada a cualquier campo que requiera una investigación para la presentación de pruebas ante los tribunales de justicia, así se tiene que se utiliza en el área gubernamental, derecho de familia, seguros, entre otros; por lo tanto no existe una fórmula estándar a seguir para su desarrollo, sino más bien dependerá de cada caso en particular, aún cuando se esté trabajando en el mismo campo los procedimientos aplicables a una investigación no necesariamente serán los mismos que para otra.

Se ha explicado también que las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas tienen aplicación al desarrollar una auditoria forense, aunque no con el enfoque financiero, sirven como guía de acción general durante la realización de la investigación, se tiene además que las técnicas básicas de auditoria tales como: Indagación, observación, inspección, confirmación, análisis y cálculo son perfectamente aplicables para ejecutar el trabajo respectivo, siempre que al implementarlas se tenga el

cuidado profesional suficiente de no violar el debido proceso, establecido en los Códigos Penal y Procesal Penal.

El capítulo de aporte del grupo se enfoca según los objetivos planteados al inicio de la investigación en el desarrollo de procedimientos, formas e indicadores para la ejecución de una auditoria forense, cabe mencionar que por las razones antes señaladas, se ha planteado un caso modelo, que contenga una serie de ilícitos, y en base al mismo se han desarrollado las distintas herramientas que se proponen para su solución.

Las herramientas utilizadas no son de carácter único, sino más bien ejemplos de las aplicaciones que pueden darse, pero en todo caso dependerá de las particularidades del mismo y la experiencia y conocimientos del auditor que lo está ejecutando, el cual debe tener el cuidado necesario para respetar todas las leyes aplicables durante el proceso.

Para desarrollar una auditoria forense debe tenerse una base sólida de conocimientos contables, detección del fraude y nociones básicas de la normativa legal aplicable; todo lo anterior reforzado con la aplicación

de técnicas de comunicación oral y escrita; además una de las principales cualidades que debe poseer un profesional en ésta área es la experiencia para testificar ante los tribunales.

El enfoque de éste trabajo tiene su base en las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central, por lo cual el caso a desarrollar será para el sector gubernamental.

Se elaborarán formas técnicas que constituyan modelos de los documentos que cumplan con la normativa legal y que surjan de la aplicación de los procedimientos, los cuales puedan ser utilizados como soporte del informe final emitido, así como del testimonio que puedan brindar los auditores durante el juicio.

4.1 Planteamiento de casos prácticos.

Se tomará como referencia una "Nota de Antecedentes", según el artículo 23 del Reglamento de Determinación de Responsabilidades, emitida por la Auditoria Interna, la cual será remitida a la Corte de Cuentas de la República, ésta establece que el contenido del mismo refleja indicios de responsabilidad penal, por lo cual el

presidente del ente contralor veinticuatro horas después de establecido, lo remite a la Fiscalía General de la República, ésta amparada en el artículo 117 del Código Procesal Penal, solicita la colaboración de los emisores para profundizar en la investigación y hacer la presentación respectiva ante los tribunales.

Al estudiar cada uno de los hallazgos, se procederá a elaborar los procedimientos aplicables, cabe mencionar que éstos consisten en la descripción de los pasos a seguir para poder recopilar la información que constituya evidencia legal, esto con el apoyo de abogados, de tal forma que cada fase del proceso garantice el cumplimiento de la ley. Cabe resaltar, que la defensa tiene derecho a intervenir en todos los actos que incorporen elementos de prueba y a formular todas las peticiones y observaciones que considere oportunas, cuando perjudique el curso normal de los actos o del procedimiento (Art.9 Código Procesal Penal).

4.1.1 Caso No.1. Anticipo por un monto mayor al permitido por la ley y suspensión de contrato

4.1.1.1 Nota de Antecedentes.

NOTA DE ANTECEDENTES No. XYZ - 0159/2001

San Salvador, veinte de enero de dos mil uno

Orden de Trabajo No.412/2000

GENERALES DE LOS ACTUANTES:

Lic. Mario José Sánchez González

DUI: 04258963-7

Cargo: Jefe de la Unidad de Adquisiciones y
Contrataciones Institucionales.

Dirección: Condominio Villareal, Pasaje D Block E Casa
No.25, San Salvador.

Teléfono: 229-2415

Periodo que fungió como servidor público: Desde Mayo de
2000.

Motivo de Retiro: Aún labora en la institución.

Lugar de Trabajo Actual: Aún labora en la institución.

Sueldo: \$1,400.00

Funciones: Las establecidas en el artículo No.12 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

Anticipo por un monto mayor al permitido por la ley y suspensión de contrato.

Condición: Se determinó que en el contrato suscrito entre el Ministerio XYZ y la Constructora ABC, S.A. de C.V. se concedió con fecha 05 de julio del 2000, un anticipo del 40% del monto total de la obra, el cual asciende a \$80,000.00, el día 14 de diciembre del mismo año la empresa suspendió la realización y dio por finalizado el contrato, debido a que la institución no cumplió con la cláusula XI referente a dejar libre el terreno para que la empresa ABC, S.A. de C.V. iniciará los trabajos de construcción; reintegrando a XYZ la cantidad de \$60,000.00.

Criterio: En principio al otorgarse el 40% del monto total del contrato, en concepto de anticipo se viola el artículo No. 34 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, que establece que éste no podrá ser mayor del 30%; además no se puede hacer efectiva la Garantía de Buena Inversión de

Anticipo, debido a que la responsabilidad de la suspensión de la obra es atribuible al Jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional, quien es el designado para darle seguimiento a la ejecución del proyecto.

La Norma Técnica de Control Interno 6-13 "Control de Avance Físico y Financiero", establece que se debe realizar una programación con el objeto de medir la efectividad en la realización de las obras y determinar oportunamente las acciones a tomar en caso de incumplimiento.

Causa: Falta de diligencia por parte del jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional (UACI), para otorgar un anticipo mayor al máximo permitido por la respectiva ley.

Efecto: El incumplimiento de la normativa legal origina las sanciones establecidas en el artículo No 155 de la misma ley para el jefe de la UACI; además por existir detrimento en el patrimonio de la institución se podría establecer una responsabilidad patrimonial por \$20,000.00 y debido a los montos y las posibles agravantes existen

indicios de responsabilidad penal (Incumplimiento de Deber artículo 321 del Código Penal). El Jefe de UACI pretende hacer efectiva la fianza, lo cual es improcedente pues el abandono fue con apego a derecho y esto puede originar una demanda para el Ministerio.

4.1.1.2 Procedimientos de Auditoria Forense.

PROGRAMA DE AUDITORIA FORENSE			
SEGUIMIENTO A LA NOTA DE ANTECEDENTES No XYZ - 0159/2001			
Requerimiento Juicio No. PAT0042-5 General de la Tribunal de Sentencia	de	la	Fiscalía
		República	No. PAT246/2001
<p>Objetivo: Recopilar las pruebas suficientes y necesarias para que puedan ser presentadas por la Fiscalía General de la República al tribunal competente, en el seguimiento del juicio.</p>			
<p>1. Indagar con el jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional (UACI), cuales fueron las razones por las cuales la empresa abandonó la obra y solo reintegró \$60,000.00 de los \$80,000.00 entregados como anticipo y establecer el monto a reclamar.</p> <p>2. Solicitar entrevista con el encargado de la ejecución de la obra por parte de la constructora, con el fin de</p>			

verificar las razones que originaron la suspensión de la misma y conocer la existencia de documentación utilizada para la entrega de la misma.

3. Iniciar la investigación documental del suceso con las "pistas" obtenidas en las entrevistas anteriores.
4. Solicitar el expediente de la licitación pública en el cual se hizo la adjudicación de la construcción del edificio.
5. Obtener el original del contrato de la obra para estudiar cada una de sus cláusulas y verificar si efectivamente se pactó el 40% de anticipo y cual sería el destino de dicho monto, en el proceso de construcción.
6. Solicitar copia del cheque emitido por el anticipo (voucher) y los originales de toda la documentación que ampara la erogación.
7. Solicitar al banco el original del cheque pagado a la Constructora.
8. Obtener la correspondencia cruzada entre la Constructora y el Ministerio, respecto de la suspensión de la obra.
9. Solicitar el comprobante de remesa por la devolución del dinero así como los originales de todos los

comprobantes que lo justifiquen.

10. Establecer la responsabilidad administrativa que se le puede adjudicar al jefe UACI (Multa de entre el 10% y 10 veces el monto de su salario).

Alcance: El establecido en el requerimiento emitido por la Fiscalía General de la República.

Elaboró: Lic. Juan Carlos García.

Fecha: 27 de enero de 2001

Revisó: Lic. Ana Mercedes Guerra

Fecha: 29 de enero de 2001

4.1.1.3 Información a Recopilar para presentar a juicio

1. Informe de Auditoria.
2. Original del acta de recomendación de adjudicación de la Comisión de Evaluación de Ofertas.
3. Acuerdo en el cual el Ministro adjudica a la Constructora la ejecución de la obra.
4. Contrato original de la obra.
5. Original del cheque con el cual fue cancelado el anticipo del contrato y toda la documentación soporte de esta erogación.

6. Carta original en la cual la Constructora solicita al jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional (UACI) que el terreno sea dejado libre para la construcción, haciendo la advertencia que según cláusula No. XI del contrato el incumplimiento de esta situación da por suspendido el contrato.
7. El recibo en que consta la recepción de la devolución del anticipo.
8. La remesa efectuada al banco por la devolución del anticipo.
9. Nombramiento del imputado como Jefe de UACI, y como delegado para dar seguimiento a la ejecución de la obra.
10. Toda la demás documentación que apoye o contribuya a soportar la identificación del responsable del delito cometido.

4.1.2 Caso No.2. Pérdida de efectivo por depósito a plazo debido a la quiebra de la institución emisora.

4.1.2.1 Nota de Antecedentes.**NOTA DE ANTECEDENTES No. XYZ - 0291/2001**

San Salvador, nueve de octubre de dos mil

Orden de Trabajo No.415/2000

GENERALES DE LOS ACTUANTES:

Lic. Rosa Esmeralda Torres Salamanca

DUI: 04568296-6

Cargo: Jefe de la Unidad Financiera Institucional.

Dirección: Col. Monterrosa, Pasaje "D" Polígono 15 Casa
No.183, San Salvador.

Teléfono: 250-2612

Periodo que fungió como servidor público: Desde Enero de
1998.

Motivo de Retiro: Aún labora en la institución.

Lugar de Trabajo Actual: Aún labora en la institución.

Sueldo: \$1,300.00

Funciones: Coordinar todas las actividades financieras de
la institución.

**Pérdida de efectivo por depósito a plazo debido a la
quiebra de la institución emisora.**

Condición: Con fecha 02 de mayo del 2000, el Ministerio XYZ apertura depósito a 60 días plazo a una tasa del 18% de interés con la Cooperativa Kamty de RL, por un monto de \$100,000.00, se hace necesario mencionar que los fondos invertidos corresponden a compromisos incurridos que serán cancelados durante el mes de julio según el presupuesto de gastos corrientes.

El día 03 de julio del mismo año se procedió a la cancelación del certificado de depósito, encontrándose que la institución emisora estaba en proceso de liquidación, lo cual hizo imposible la recuperación total del efectivo invertido. A la fecha se ha recuperado la cantidad de \$50,000.00 y las gestiones encaminadas a la obtención del faltante se han dado por finalizadas. Además en el desarrollo del examen se estableció que el Jefe de la UFI es accionista y contador de la Cooperativa.

Criterio: Según la Norma Técnica de Control Interno No. 4-02-01 "Requerimiento de Fondos" los recursos deben solicitarse de acuerdo a las programaciones y fuentes de financiamiento, lo cual fue incumplido en este caso, pues el dinero utilizado para la apertura del depósito correspondía a un presupuesto de gastos corrientes y no a

inversión por lo tanto no se poseía ninguna autoridad para darle otro destino.

También se observa incumplimiento de la Norma Técnica No. 4-03.05 "Control sobre los Vencimiento", la cual establece que el control sobre los derechos y obligaciones, deberá considerar fechas de vencimiento, para su recuperación o cancelación en forma oportuna. El análisis y evaluación de los valores por cobrar o por pagar se efectuará periódicamente.

Causa: Discreción en la asignación de los recursos del presupuesto, por parte del Jefe de la Unidad Financiera Institucional, al no aplicar lo establecido en la normativa correspondiente.

Efecto: La apertura de un depósito con fondos provenientes del Presupuesto General de la Nación y destinado para cubrir Gastos Corrientes genera malversación de fondos lo cual establece una responsabilidad, según el artículo 332 del Código Penal, para el jefe de la UFI, con el agravante que se obtuvo beneficio personal y se conocía la situación de la empresa en la cual se estaba invirtiendo. La

responsabilidad patrimonial asciende al monto total del depósito \$100,000.00

4.1.2.2 Procedimientos de Auditoria Forense.

PROGRAMA DE AUDITORIA FORENSE			
SEGUIMIENTO A LA NOTA DE ANTECEDENTES No XYZ - 0291/2000			
Requerimiento Juicio No. PAT0056-5 General de la Tribunal de Sentencia	de	la	Fiscalía No. PAT026/2001
<p>Objetivo: Recopilar las pruebas suficientes y necesarias para que puedan ser presentadas por la Fiscalía General de la República al tribunal competente, en el seguimiento del juicio.</p>			
<p>1. Solicitar entrevista con el jefe de la Unidad Financiera Institucional (UFI) para conocer sobre las circunstancias que originaron la apertura del depósito a plazo.</p> <p>2. Verificar si existe acuerdo que faculta al jefe de la UFI a proceder a la apertura del depósito a plazo, de ser así estudiar los considerandos que motivaron la operación, esto con el fin de establecer la discrecionalidad por parte de éste funcionario y la existencia de más involucrados.</p> <p>3. Obtener copia del cheque que fue emitido para</p>			

aperturar el depósito y verificar de que cuenta presupuestaria se obtuvieron los recursos.

4. Solicitar al banco el cheque original emitido para la apertura del certificado de depósito a plazo.
5. Solicitar el acuerdo en el cual se da la aprobación del presupuesto y verificar que existen los recursos asignados a realizar la inversión en depósito a plazo.
6. Obtener las conciliaciones bancarias de las cuentas corrientes de Presupuesto de Gastos Corrientes y Presupuesto de Inversión y verificar en el estado de cuenta respectivo el cobro del cheque emitido a favor de la cooperativa.
7. Solicitar a la Cooperativa listado de socios y verificar la existencia de posibles relaciones entre el jefe de la UFI y algún socio.
8. Solicitar el certificado de depósito a plazo original o una copia autenticada a la Junta Liquidadora de la Sociedad.
9. Hacer el análisis financiero de las incidencias que puede tener para la institución la falta de los recursos perdidos, de forma que pueda tomarse por parte de la Fiscalía General de la República como considerandos en sus alegatos ante los tribunales.

Alcance: El establecido en el requerimiento emitido por la Fiscalía General de la República.

Elaboró: Lic. Juan José Gómez.

Fecha: 27 de noviembre de 2001

Revisó: Lic. María del Carmen Cordero.

Fecha: 29 de noviembre de 2001

4.1.2.3 Información a Recopilar para presentar a juicio

1. Acuerdo sobre la asignación del Presupuesto tanto de inversión como de gastos corrientes.
2. Certificación del Jefe de Presupuesto de la partida presupuestaria que fue utilizada para aperturar el certificado de depósito a plazo.
3. Original del cheque emitido para la apertura del certificado de depósito a plazo.
4. Certificado original del depósito a plazo o copia autenticada del mismo.
5. Estado de cuenta bancario original donde se evidencie el cobro del cheque para la apertura del depósito a plazo.
6. Nombramiento del imputado como jefe de la UFI

7. Certificación de la Junta Liquidadora de la Cooperativa que haga constar que el jefe de la UFI es socio de la misma.
8. Cartas de reclamo de proveedores por el atraso en la cancelación de sus facturas y originales de los cheques que se hayan emitido para pagar intereses moratorios originados.
9. Análisis financiero efectuado, en el cual se determinan las incidencias de la falta de los recursos perdidos.

4.1.3 Caso No.3. Intereses pagados por mora en pago de facturas a proveedores.

4.1.3.1 Nota de Antecedentes.

NOTA DE ANTECEDENTES No. XYZ - 0009/2002

San Salvador, cinco de julio de dos mil dos.

Orden de Trabajo No.0055/2002

GENERALES DE LOS ACTUANTES:

Lic. Amilcar Alfonso Aguilar Salinas

DUI: 00022293-5

Cargo: Pagador de Cheques a Proveedores.

Dirección: Col. Martín de Porres, Pasaje 51 Block 15
Casa No.114, San Salvador.

Teléfono: 236-2261

Periodo que fungió como servidor público: Desde Enero de
1999.

Motivo de Retiro: Aún labora en la institución.

Lugar de Trabajo Actual: Aún labora en la institución.

Sueldo: \$ 600.00

Funciones: Encargado de emisión de quedans y pago de
cheques.

**Intereses pagados por mora en pago de facturas a
proveedores.**

Condición: Se detectó el atraso en el pago de Quedans a
proveedores, de por lo menos un mes después de su fecha
de vencimiento, aún cuando los cheques habían sido
elaborados y los fondos estaban disponibles, por la
cantidad de \$258,415.31 que conforman el 96% del total de
compras efectuadas por el ministerio, lo cual ha generado
intereses por un monto de \$15,121.53 por incumplimiento
según lo establecido en la respectiva factura, los cuales
han sido cancelados con fondos de la institución, sin que
a la fecha se haya realizado gestiones para evitar la
mora y los desembolsos por pago de intereses.

Criterio: Según lo estipulado en la Norma Técnica de Control Interno No. 1-08 "Control Interno Previo al Desembolso" se debe efectuar un control de la documentación que soporta cada desembolso, verificando que este no varíe en forma sustancial con respecto del compromiso adquirido originalmente, lo cual se da al cancelar intereses sobre las facturas; además se debe asegurar que existan fondos disponibles para la cancelación de la obligación, lo cual no existe, pues ningún rubro contempla fondos para pagar moras.

También la Norma No. 4-02-04 "Refrendarios de Cheques" establece que se debe verificar los atributos legalidad, veracidad y pertinencia de los documentos que soportan el pago.

Causa: Un deficiente control aplicado por la Unidad Financiera Institucional, en especial por los refrendarios de cheques, los cuales firmaron pagos por intereses moratorios, sin pedir ninguna explicación de las razones que justificaran los desembolsos.

Efecto: La falta de diligencia del pagador al no entregar los cheques a los proveedores genera indicios de

responsabilidad penal según lo tipificado en el artículo 321 del Código Penal "Incumplimiento de Deber"; además para el jefe de la Unidad Financiera Institucional (UFI) Malversación de Fondos (332 de la misma ley) por desviar recursos para pagar intereses moratorios, pues no existe en el Presupuesto ninguna partida que ampare dicho desembolso. La responsabilidad patrimonial asciende a \$15,121.53.

4.1.3.2 Procedimientos de Auditoria Forense.

PROGRAMA DE AUDITORIA FORENSE			
SEGUIMIENTO A LA NOTA DE ANTECEDENTES No XYZ - 0125/2002			
Requerimiento Juicio No. PAT156-9 General de la Tribunal de Sentencia	de	la	Fiscalía No. PAT275/2002
Objetivo: Recopilar las pruebas suficientes y necesarias para que puedan ser presentadas por la Fiscalía General de la República al tribunal competente, en el seguimiento del juicio.			
1. Solicitar entrevista con el pagador encargado de entregar cheques a los proveedores y consultar las razones por las cuales los éstos no fueron entregados a los cobradores en su oportunidad.			
2. Solicitar entrevista con el jefe de la Unidad Financiera Institucional para conocer las razones por			

las cuales se emitieron cheques para pagar intereses moratorios sobre las facturas.

3. Obtener copia de los cheques que fueron emitidos para el pago oportuno de las facturas, con toda su documentación soporte, esto con el fin de verificar las fechas.
4. Solicitar el Presupuesto del Ministerio, esto para verificar la composición de cada una de sus partidas y la no existencia de asignación para pago de intereses moratorios.
5. Obtener copia de los cheques emitidos posteriormente para cubrir los intereses moratorios generados por el atraso.
6. Solicitar al banco los originales de los cheques de los dos procedimientos anteriores.
7. Obtener los quedans originales y verificar que éstos efectivamente fueron presentados a cobro en la fecha correspondiente y quien los firmó de recibido y denegó el pago del cheque, así como los sellos de la unidad respectiva.
8. Solicitar la documentación presentada por los proveedores para el reclamo de intereses moratorios.
9. Obtener las partidas contables en las cuales fue

registrado el devengamiento de los cheques emitidos para cubrir los intereses moratorios, esto para verificar a que rubro presupuestario fueron cargados.

10. Solicitar el DAC, esto para verificar que efectivamente se solicitaron los recursos oportunamente y el no pago se debió a factores atribuibles al personal y no a la institución.

11. Obtener las conciliaciones bancarias y revisar que los Estados de Cuenta Bancario reflejan un saldo suficiente como para cubrir los compromisos generados por la institución.

Alcance: El establecido en el requerimiento emitido por la Fiscalía General de la República.

Elaboró: Lic. Juan José Gómez.

Fecha: 27 de noviembre de 2001

Revisó: Lic. María del Carmen Cordero.

Fecha: 29 de noviembre de 2001

4.1.3.3 Información a Recopilar para presentar a juicio

1. El acuerdo del Presupuesto del Ministerio, así como la composición de las distintas partidas presupuestarias.
2. Los cheques originales emitidos para la cancelación de las facturas.

3. Los cheques originales emitidos para el pago de los intereses moratorios.
4. Los quedans originales.
5. La documentación original enviada por los proveedores para el reclamos de los intereses sobre las facturas atrasados.
6. El DAC.
7. Los originales de los estados de cuenta bancarios.
8. Las conciliaciones bancarias.
9. Las partidas de devengamiento del gasto para los intereses moratorios.

4.1.4 Caso No.4. Adquisición de Póliza de Seguros de Automotores con empresa en la cual el Jefe de UACI es el Secretario de la Junta Directiva.

4.1.4.1 Nota de Antecedentes.

NOTA DE ANTECEDENTES No. XYZ - 0251/2001

San Salvador, cinco de octubre de dos mil uno

Orden de Trabajo No.00215/2000

GENERALES DE LOS ACTUANTES:

Lic. Mario José Sánchez González

DUI: 04258963-7

Cargo: Jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucionales.

Dirección: Condominio Villareal, Pasaje D Block E Casa No.25, San Salvador.

Teléfono: 229-2415

Periodo que fungió como servidor público: Desde Mayo de 2000.

Motivo de Retiro: Aún labora en la institución.

Lugar de Trabajo Actual: Aún labora en la institución.

Sueldo: \$1,400.00

Funciones: Las establecidas en el artículo No.12 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

Adquisición de Póliza de Seguros de Automotores con empresa en la cual el Jefe de UACI es el Secretario de la Junta Directiva.

Condición: El ministerio XYZ en cumplimiento a la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública realizó licitación pública No. 01/2001 referente a la adquisición de póliza de seguros de automotores para

vehículos propiedad de la institución, ya que el valor aproximado de la prima a pagar es de \$100,000.00 mas IVA. El día 2 de enero del 2001 entre las 10:00 y las 11:00 a.m. se realizo la presentación de ofertas por parte de la empresas aseguradoras: Seguros de Vehículos, S.A., Aseguradora Mar y Tierra, S.A., Seguros Nuevos Horizontes, S.A. y Aseguradora del Futuro, S.A.; posteriormente se procedió a la apertura y evaluación de las mismas.

La adjudicación se efectuó a favor de Aseguradora Mar y Tierra, S.A. a pesar que la prima de su oferta económica era mayor en \$10,000.00 y las coberturas similares a las ofrecidas por las otras compañías; además, existe denuncia por parte de Seguros de Vehículos, S.A. de que la empresa ganadora de la licitación presento la oferta extemporáneamente.

Criterio: La ley de adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública establece en su artículo 53 que existen dos razones que excluyen de pleno derecho a las ofertas; una de ellas es que sean recibidas extemporáneamente, lo cual pudo ser verificado al revisar el libro de recepción de ofertas, en el cual consta que la empresa Aseguradora Mar y Tierra, S.A., presentó su oferta a las 11.00 A.M. del día 2 de enero

del 2001; además se considera que según el artículo 26 de la misma ley, ésta compañía estaba imposibilitada para ofertar por poseer dentro de sus accionistas al Jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional.

Causa: Incumplimiento de las funciones por parte del Jefe de la UACI, por no descalificar de derecho a la empresa Aseguradora Mar y Tierra, S.A., por haber presentado la oferta extemporáneamente, que además posee intereses por ser Secretario de su Junta Directa.

Efecto: El incumplimiento de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, especialmente en sus artículos 53 referente a la descalificación de la oferta presentada extemporáneamente y el 26, referente a la participación de participar en las licitaciones empresas en las cuales funcionarios públicos tengan intereses.

El Ministerio XYZ, pagó en concepto de prima \$ 10,000.00 más de lo que habría pagado a cualquier de las compañías ofertantes por la obtención del mismo servicio y beneficio.

Todo lo anterior genera indicios de responsabilidad penal para el jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional (UACI) según lo contemplado en el artículo 328 del Código Penal "Negociaciones Ilícitas". La responsabilidad patrimonial asciende a \$10,000.00

4.1.4.2 Procedimientos de Auditoria Forense.

PROGRAMA DE AUDITORIA FORENSE			
SEGUIMIENTO A LA NOTA DE ANTECEDENTES No XYZ - 0125/2002			
Requerimiento Juicio No. PAT96-5 General de la Tribunal del Jurado	de	la	Fiscalía
		República	No. PAT375/2002
<p>Objetivo: Recopilar las pruebas suficientes y necesarias para que puedan ser presentadas por la Fiscalía General de la República al tribunal competente, en el seguimiento del juicio.</p>			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicitar el expediente de la Licitación Pública. 2. Obtener los originales de las ofertas administrativa, técnica y económica de la Aseguradora Mar y Tierra, S.A. 3. Solicitar los cuadros de evaluaciones que se efectuaron. 4. Revisar el acta de recomendación de adjudicación de la Comisión de Evaluación de Ofertas. 5. Solicitar el Libro de Control de Recepción de Ofertas, 			

esto con el fin de verificar que la Aseguradora Mar y Tierra, S.A. se presentó extemporáneamente.

6. Verificar que efectivamente el jefe de la UACI funge como secretario de la Junta Directiva de la Aseguradora ganadora, esto mediante la revisión de la oferta administrativa.
7. Verificar los montos de la oferta económica para determinar el valor de la prima
8. Preparar un análisis financiero del detrimento que sufrió la institución al adjudicar los seguros a la empresa que cobra mayor tasa por millar.
9. Obtener el acuerdo del Ministro en el cual se adjudica a la empresa Mar y Tierra la póliza de seguros.

Alcance: El establecido en el requerimiento emitido por la Fiscalía General de la República.

Elaboró: Lic. Juan José Gómez.

Fecha: 27 de noviembre de 2001

Revisó: Lic. María del Carmen Cordero.

Fecha: 29 de noviembre de 2001

4.2 Indicadores De Auditoria Forense

En el desarrollo de una Auditoria Forense, es necesario tomar ciertos indicadores los cuales para el área que se está trabajando, constituyen guías sobre los aspectos en los cuales se debe profundizar, o bien indicios que permitan seguir el proceso del ilícito investigado.

Entre las principales herramientas que se pueden analizar se encuentran:

1. La existencia de empleados públicos o funcionarios cuyo nivel de vida no corresponde a su salario, principalmente en lo relativo a signos de riqueza y gastos excesivos. Esto considerando la Ley del Enriquecimiento Ilícito que contempla la obligación de declarar anualmente el estado del Patrimonio de cada uno de ellos, lo cual puede indicar la existencia de cohecho propio (Art. 325 Código Penal) o enriquecimiento ilícito (Art. 333 del mismo Código).
2. La inexistencia de una adecuada separación de funciones, en las distintas áreas (Tesorería, Presupuesto, Contabilidad) que se realizan en la

institución, pues esto facilita la realización de un ilícito.

3. Comprobantes por pago de intereses moratorios por atrasos en las facturas a los proveedores, esto indicaría una deficiente administración o en el peor de los casos malversación de fondos (Art. 332 Código Penal).
4. El remesar los ingresos de la Colecturía Interna después de 24 horas de haberse recibido, lo cual puede indicar que durante ese período los recursos están siendo invertidos en provecho propio.
5. Cuando los recibos y facturas no poseen un sello que haga constar que se encuentran cancelados, lo cual se puede prestar para que sean utilizados en la emisión de cheques, duplicando los desembolsos por el mismo concepto.
6. Una tendencia de faltantes de efectivo, al realizar los arquezos a la Colecturía Interna o bien la existencia de cheques personales de funcionarios y

empleados, lo cual puede indicar que el dinero recibido está siendo utilizado para fines personales.

7. Acceso indebido a los sistemas contables, por falta de claves de protección o porque éstas sean conocidas, fáciles, divulgadas, o por desorganización del sistema de claves; con esto se puede generar alteración en los registros y falta de confiabilidad en las cifras de los Estados Financieros.
8. El uso de ordenadores personales conectados a los principales, que facilita el acceso a las bases de datos institucionales, con ello se podría obtener secretos de la institución y ocasionar grave daño a los intereses del Estado (Revelaciones de Hechos, Actuaciones o Documentos Secretos por Empleado Oficial Art. 324 Código Penal) .
9. Si un solo funcionario es el encargado de la firma de cheques, para efectuar las erogaciones de los compromisos adquiridos por el ministerio, cuando la ley exige que lo menos sean firmas mancomunadas, esto facilitaría la discrecionalidad en el uso de los recursos.

10. La falta de una Programación Anual de Adquisiciones y Contrataciones (Artículo 16 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública), pues no existe una guía a seguir y contra que comparar resultados, lo cual se puede prestar al desvío de fondos (Malversación Art. 332 Código Penal).
11. La documentación que soporta las erogaciones efectuadas no posee firma de autorizado por parte del funcionario competente, lo cual indica que se pueden obtener fondos sin contar con la aprobación debida .
12. Adjudicación de licitaciones a empresas de las cuales los ministros o altos funcionarios son socios, o poseen familiares cercanos que lo sean, lo cual genera trato preferencial y podría ocasionar un detrimento patrimonial al cancelar montos mayores que los precios de mercado (Negociaciones Ilícitas Art. 328 Código Penal).
13. La no existencia de archivo de las compras efectuadas por la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional, lo cual podría hacerse

con la finalidad de ocultar fallas en el proceso que dicta la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

14. Emisión de cheques que no poseen la respectiva documentación que soporte la erogación efectuada, lo cual puede indicar que un funcionario o empleado público puede estar apropiándose de los recursos del Estado (Peculado Art. 325 Código Penal) .

15. Excesivos sobregiros al hacer la comparación Presupuesto versus Realizado, en distintos rubros de los gastos corrientes, lo cual podría indicar la existencia de gastos indebidos, para los cuales no existe Presupuesto. (Malversación art. 332 Código Penal).

16. Facturas de Consumo de Combustible con fecha de días no hábiles (Fines de Semana, Vacaciones, Asuetos, etc.); esto indica la utilización de recursos del Estado para fines personales, es decir que se están incrementando los gastos empleándolos indebidamente (Administración Fraudulenta art. 218 Código Penal).

17. Existencia de recibos que amparan cheques sin que posean la firma del beneficiario o prestador del servicio, esto indicaría la existencia de personal interno que podría estar cobrando a nombre de terceros inexistentes por trabajos no realizados. (Peculado Art. 325 Código Penal).

18. Documentación soporte que muestra evidentes signos de alteración, lo cual se puede hacer con el fin de ocultar un ilícito (Encubrimiento art. 308 Código Penal).

19. Pagos excesivos de viáticos a funcionarios, sin que éstos se encuentren debidamente documentados, lo cual puede indicar la existencia de colusión entre éste y un empleado, de forma que ambos se beneficien con los recursos de la institución (Cohecho propio art. 330 Código Penal).

20. Pagos efectuados en planilla en concepto de sueldos a personal que ya no presta sus servicios a la institución (Jubilados, despedidos, etc.); lo cual indicaría que los recursos de la institución están

siendo utilizados para beneficio particular de los involucrados.

Cabe mencionar que el listado de indicadores presentado, no pretende en ningún momento ser definitivo, sino constituye una pequeña muestra de las distintas situaciones que se pueden llegar a generar en la administración pública.

4.3 Formas Tecnicas De Auditoria Forense.

Las formas técnicas son instrumentos que sirven para facilitar el desarrollo de una actividad en cuanto a la recolección de información básica. En la auditoria forense es beneficioso el uso de éstas debido representan una síntesis de lo que la ley expresa; a continuación se muestran algunos ejemplos:

ANVERSO.

**DATOS GENERALES DEL IMPUTADO Y DEL ILICITO EN
INVESTIGACION**

DATOS DEL IMPUTADO

Nombre. _____

Dirección y

Teléfono. _____

Institución donde

labora _____

Cargo _____

Salario _____

Tipo de Responsabilidad Penal (Art.32 - 36 Código Penal).

- Autor Directo o Coautor
- Autor Mediato
- Instigador
- Cómplice

GENERALES DEL DELITO

Descripción del delito.

Atenuantes (Art. 29 Código Penal):

Exceso en las Causas de Exclusión

de la Responsabilidad Penal

Disminución del

Daño

Atenuantes por Interpretación

Análoga

Agravantes (Art. 30 Código Penal):

Premeditación	<input type="checkbox"/>	Insidia	<input type="checkbox"/>
Artificio para lograr la impunidad Económico	<input type="checkbox"/>	Móvil de Interés	<input type="checkbox"/>
Reincidencia o Habitualidad Confianza Pública	<input type="checkbox"/>	Daño a la	<input type="checkbox"/>

REVERSO.

Atenuantes (Art. 29 Código Penal):

- *Exceso en las Causas de Exclusión de la Responsabilidad Penal:* El exceso de los límites establecidos en los números 1, 2 y 3 del artículo 27 del Código, cuando no ocasionare una excitación o perturbación que lo hiciere excusable.
Art.27.
 - 1) Quien actúa u omite en cumplimiento de un deber legal o en ejercicio legítimo de un derecho o de una actividad lícita.
 - 2) Quien actúa u omite en defensa de su persona o de sus derechos o en defensa de otra persona o de sus derechos, siempre que concurren los requisitos siguientes:
 - a) Agresión ilegítima
 - b) Necesidad razonable de la defensa empleada para impedirle o repelerla; y
 - c) No haber sido provocada la agresión, de modo suficiente, por quien ejerce la defensa.
 - 3) Quien actúa u omite por necesidad de salvaguardar un bien jurídico, propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente, lesionado otro bien menos o igual valor que no se tenga el deber jurídico de afrontarlo
- *Disminución del Daño:* Haber procurado espontánea y eficazmente evitar o atenuar la consecuencias dañosas del delito
- *Atenuantes por Interpretación Análoga:* Cualquier otra circunstancia de igual entidad, que a juicio del tribunal deba ser apreciada por su analogía con las anteriores o por peculiares condiciones personales del agente o de su ambiente.

Agravantes (Art. 30 Código Penal).

- *Premeditación:* Es cuando se planea con la anticipación necesaria, reflexiva y persistentemente, la realización del delito.
- *Insidia:* Cometer el delito por cualquier medio insidioso o engañoso.
- *Artificio para lograr la impunidad:*
 - a) Hacer uso de cualquier artificio destinado a facilitar la comisión del delito, a dificultar el descubrimiento del hecho o del agente o para facilitar la fuga inmediata de éste; y
 - b) Cometer el delito para asegurar la ejecución, la ocultación o la impunidad de otro delito.
- *Móviles de Interés Económico:* Cometer el delito mediante precio, promesa, recompensa o esperanza de ventajas económicas
- *Reincidencia o Habitualidad:* Cometer el hecho, como autor o partícipe, de forma reincidente, es decir, cuando se trate de un nuevo delito realizado dentro del período de los cinco años siguientes a la fecha en que se haya sancionado al imputado por un delito doloso que atente contra el mismo bien jurídico o sea de igual naturaleza.
Cometer el hecho habitualmente, es decir en las mismas circunstancias del inciso anterior, después de haber sido condenado en dos o más ocasiones.
- *Daño a la Confianza Pública:* Cuando el sujeto activo del delito es funcionario público, autoridad pública o agente de autoridad.

DOCUMENTACION MÍNIMA A VERIFICAR EN EL ARCHIVO DE LA LICITACION

1. Acuerdo de aprobación de las bases de licitación de los respectivos términos de referencia
2. Nombramiento de cada uno de los miembros la Comisión de Evaluación de Ofertas.

3. Publicación original del periódico anunciando la licitación.
4. Original de las bases de licitación y de los respectivos términos de Referencia debidamente firmados por el jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.
5. Copia de Libro de Recepción de Ofertas en el cual se debe indicar la fecha y hora de ingreso de cada una, así como el nombre, firma e identificación del representante de la empresa que la presenta.
6. Originales de las ofertas presentadas por cada de las empresas participantes.
7. Copia autenticada de la Garantía de Mantenimiento de Oferta
8. Acta de recomendación de adjudicación de la oferta, así como los respectivos cuadros de evaluación.
9. Acuerdo de la máxima autoridad adjudicando la licitación a la empresa ganadora.
10. Original del periódico donde se publique el aviso de adjudicación de la licitación.
11. Los originales con firma de recepción de las en las que se comunica a cada empresa la adjudicación.
12. Contrato en el cual se formalice la adjudicación

TIPOS DE ACTOS PROCESALES

1. Registro.

Fecha: _____
 Descripción de las pruebas recolectadas.

2. Secuestro.

Fecha: _____
 Descripción de las pruebas recolectadas.

3. Testigos.

<i>Nombre</i>	<i>Dirección</i>	<i>Teléfono</i>
1.		
2.		
3.		
4.		

4. Peritos.

<i>Nombre</i>	<i>Dirección</i>	<i>Teléfono</i>
1.		
2.		
3.		
4.		

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de realizar la investigación, se retoman los aspectos más importantes para concluir sobre ellos y elaborar las respectivas recomendaciones tendientes a buscar una solución a la problemática existente.

5.1 Conclusiones

- En El Salvador actualmente existe poco conocimiento sobre la aplicación de las herramientas de auditoria forense, debido a que las distintas universidades que ofrecen la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública no cuentan en sus pensum con una asignatura que trate este tema. Como consecuencia a lo anterior, cuando la Fiscalía General de la República requiere de consultores técnicos, las pruebas obtenidas por estos, no son admisibles.
- Los miembros de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central reciben capacitación en diversas áreas, pero a la fecha no se ha considerado el tema de auditoria forense, aún cuando es fundamental para propiciar mejores niveles

de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y productividad en el desarrollo de la investigación de los fraudes, contar con capacitaciones altamente planificadas, tecnificadas y permanentes.

- Las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central no son dirigidas en un 100% por Licenciados en Contaduría Pública, siendo estos son los únicos que en su formación académica cursan asignaturas que los preparan para el ejercicio de la auditoría.
- Las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central poseen profesionales en distintas disciplinas, lo cual facilitaría la conformación de grupos para la ejecución de la auditoría forense y de esta forma tener un conocimiento integral sobre el caso.
- Aplicar las herramientas de auditoría forense al proceso de investigación de los delitos, posibilitará que las pruebas serán aceptadas en los tribunales de

justicia, debido al conocimiento que los audiforenses poseen.

5.2 Recomendaciones.

- A la Fiscalía General de la República se le sugiere que proponga a las universidades incluir en los planes de estudio el tema de auditoria forense, para contribuir a la difusión en El Salvador de la práctica progresiva de ésta, como actividad complementaria a la auditoria gubernamental o de Estado, fortaleciendo la capacidad de obtención de pruebas, y como consecuencia cautelar la buena gestión en la utilización de la Hacienda Pública.
- A los miembros de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central se les sugiere gestionar que en los programas de capacitación incluyan el área de auditoria forense, con el objeto de promover la formación continua del auditor gubernamental, a nivel de conocimientos técnicos, métodos y procedimientos que garanticen eficiencia,

eficacia, economía, transparencia y productividad en el desarrollo de la investigación de los fraudes.

- Aprovechar, por parte de la Fiscalía General de la República, el potencial que poseen las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central por estar formadas por personal multidisciplinario, en cuanto a solicitar su participación como consultores técnicos para la obtención de evidencia a ser presentada en los juicios.
- Para la contratación de jefes de Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central se establezca como requisito indispensable que el candidato posea el título de Licenciado en Contaduría Pública.
- Implementar la aplicación de herramientas de auditoria forense en el proceso de recolección de pruebas para ser presentadas ante los tribunales de justicia, con el objeto de garantizar que éstas tengan fuerza legal

BIBLIOGRAFÍA

American Institute of Certified Public Accountants.
Declaraciones sobre Normas de Auditoria. México,
1997.

Corte de Cuentas de la Republica de El Salvador. Manual
de Auditoria Gubernamental. Tomo 1, El Salvador,
2000.

Contraloría General de Estados Unidos. Normas de
Auditoria Gubernamental para Auditorias Financieras.
Estados Unidos, 1994

"Constitución, Leyes Civiles y de Familia 2002". Editor:
Lic. Luis Vásquez López. Editorial Lis. El
Salvador 2002, Pag. 43-44

"Constitución y Leyes Penales de El Salvador 2001".
Editor: Lic. Luis Vásquez López. Editorial Lis. El
Salvador, 2001. Págs. 124-126 y 150.

Crumbley, Larry; Ziegenfuss, Douglas. New Technology`s
Impact on Forensic Accounting. Louisiana State

University, Old Dominion University. Estados Unidos, 2001.

Escamilla González, Rolando. "Los Motivos y Conductas del Fraude". Revista Corsario del Instituto Panamericano de Ciencia y Tecnología Forense S.C.

"El Efecto Cascada de la Corrupción". José María Cándido Paúl. Publicado en "La Prensa Gráfica" el 28 de diciembre de 2001.

"El Año de la Impunidad". El Imperio del Derecho Centro de Estudios Jurídicos. Publicado en "La Prensa Gráfica" el 29 de diciembre de 2001.

El Diario de Hoy. Domingo 6 de mayo de 2001. "Torres enfrentará solo un delito". El Salvador, 2001.

Grant Thornton Chung y Asociados. Boletín "La Auditoria Forense". Panamá, 1999.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, Pilar. Metodología de la

Investigación. Mc Graw Hill Interamericana Editores, 2° edición. México, 1998

Ley de la Corte de Cuentas de la República. Editor: Lic. Ricardo Mendoza Orantes. Editorial Jurídica Salvadoreña. Quinta Edición. El Salvador, 2000.

Méndez Castro, José Raúl. "El Juicio de Cuentas". "El Auditor" Órgano Informativo de la Corte de Cuentas de la República. No. 3 Marzo-Abril de 2002. El Salvador, 2002. Pag. 6-8

Mantilla B., Samuel Alberto. "Auditoria/Aseguramiento de Información". Primera Edición. Colombia, 2001.

Rodríguez Castro, Braulio. La Auditoria Forense en el sector público colombiano . Pontificia Universidad Javeriana. Colombia, 2002.

Rodríguez Castro, Braulio. La Auditoria Forense. Pontificia Universidad Javeriana. Colombia, 2002.

A N E X O S

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA

DIRIGIDO A:
LOS JEFES DE LAS UNIDADES DE AUDITORIA
DE LOS MINISTERIOS DEL GOBIERNO CENTRAL

OBJETIVO DEL CUESTIONARIO: Determinar el grado de conocimiento que los Auditores Internos de los Ministerios del Gobierno Central tienen sobre el enfoque de la Auditoría Forense, en cuanto a su aplicación y beneficios que esta aporta, a fin de ofrecerles una herramienta adicional para la adquisición de habilidades y pericias técnicas que contribuyan al desarrollo de la tecnología de la Auditoría.

CUESTIONARIO

I. DATOS GENERALES.

1. ¿Cuántos años tiene de laborar en la Unidad de Auditoria Interna?
Menos de 3 años De 7 a 10 años
De 3 a 6 años Más de 10 años

2. ¿Cuántos miembros posee la Unidad? (no incluyéndose a Ud.)
Menos de 3 personas Entre 7 y 10 personas
Entre 3 y 6 personas Más 10 personas

3. ¿Cuál es su profesión?
Lic. en Contaduría Pública
Lic. en Administración de Empresas
Otros especifique_____

II. DESARROLLO

4. ¿Considera que su Unidad cuenta con el personal suficiente para cubrir todas las exigencias de este ministerio?

Sí No

5. ¿El proceso de selección del personal, cumple con las expectativas de su Unidad en el desarrollo del trabajo y el logro de los objetivos?

Sí No

6. Existe un programa de capacitación para los miembros de las Unidades de Auditoría Interna?

Sí No

Si su respuesta es positiva pase a la siguiente pregunta, si es negativa pase a la número 8.

7. ¿Qué tipo de capacitaciones reciben? (puede marcar más de una respuesta).

Auditoría financiera

Auditoría operacional

Auditoría integral

Auditoría forense

Otras especifique _____

8. ¿Por qué no reciben capacitación?

9. En cuanto a los recursos materiales y financieros ¿considera que los actuales son suficientes para atender los requerimientos que surjan en la ejecución del Plan Anual Operativo?

Sí No

10. ¿Remiten los Planes Anuales Operativos a la Corte de Cuentas?

Sí No

11. Durante su gestión, ¿se han detectado casos de fraude mediante la auditoria?

Sí No

12. Cuando se presentan indicios de responsabilidad penal ¿a quién se informa?

El Ministro

La Fiscalía

La Corte de Cuenta

Otros especifique _____

13. Cuando se determinan indicios de responsabilidad penal ¿utilizan herramientas de auditoria forense?

Sí No

Si su respuesta es positiva pase a la siguiente pregunta, si es negativa pase a la número 15.

14. ¿Qué tipo de herramientas utilizan?

- _____
- _____
- _____

15. Considera Usted que la implementación de herramientas de auditoria forense mejoraría el trabajo de la Unidad

Sí No

16. ¿Cuenta con personal multidisciplinario la Unidad de Auditoria Interna?

Contadores Abogados
Administradores Otros especifique_____

17. ¿Considera que la utilización de nuevas herramientas de auditoria forense, contribuirían en el seguimiento de los juicios?

Sí No

18. Como Unidad de auditoria, ¿han participado como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República?

Sí No

19. Si su respuesta anterior fue positiva ¿cuál fue el resultado?

20. En cuanto a las evidencias que se presentaron, ¿fueron aceptadas como pruebas por el tribunal de justicia?

Sí No

21. Si su respuesta anterior es negativa. ¿cuál fue la razón del rechazo?

22. En el seguimiento de informes de indicios de responsabilidad penal ¿participan las Unidades de Auditoría Interna?

Sí No

Agradecemos la colaboración prestada para llenar este cuestionario.

Atentamente.

EL GRUPO DE TRABAJO

GUIA DE ENTREVISTAS PARA FISCALES

1. Existe en la Fiscalía General de la República, un programa de capacitación en áreas específicas, como la auditoria forense?.
2. Cuando la Corte de Cuentas, les envía informes de indicios de responsabilidad penal, a quienes recurren para la recolección de pruebas?.
3. Cómo percibe usted, la participación de las unidades de auditoria interna, en la aportación de pruebas?
4. Según las estadísticas la Fiscalía General de la República, obtiene sentencia condenatoria en el 20% de los casos, cuando se trata de fraudes, este porcentaje se mantiene o sufre alguna variación.
5. Considera que la calidad y cantidad de las pruebas, han influido en la existencia de un porcentaje tan bajo de sentencias condenatorias.

GUIA DE ENTREVISTA PARA ABOGADOS DEFENSORES.

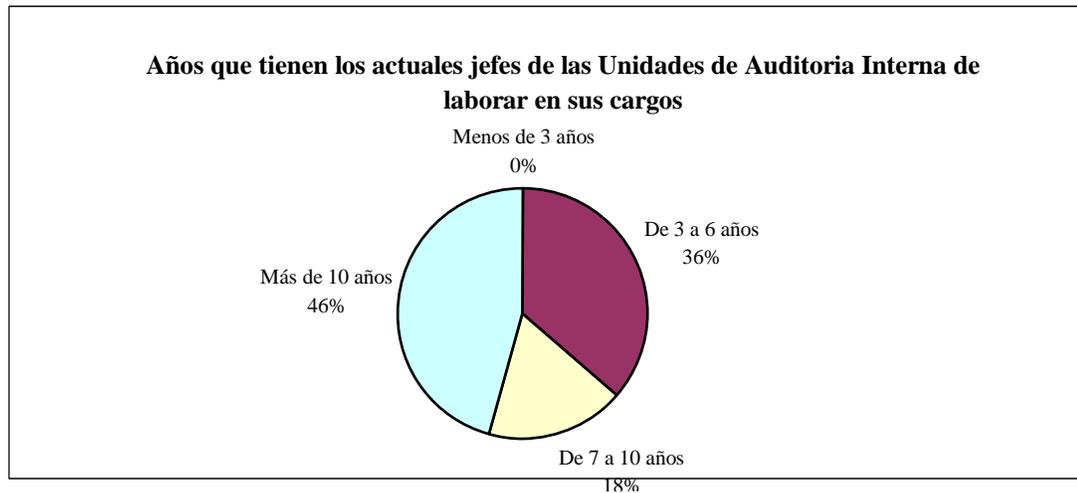
1. ¿Ha participado en juicios de casos de corrupción donde estuvieron involucrados funcionarios o empleados públicos?
2. ¿Qué resultados ha obtenido? ¿ a qué los atribuye?
3. ¿Qué debilidades tenía las pruebas presentadas por la Fiscalía General de la República que permitieron que se desestimaran?
4. Durante el proceso judicial ¿existió participación de los miembros de las Unidades de Auditoria Interna?
5. ¿Cómo percibe la labor desarrollada por los auditores?
6. ¿En algún momento del proceso le ha sido necesario contratar los servicios de un consultor técnico en contabilidad y auditoria?

PREGUNTA N° 1

¿ Cuantos años tiene de laborar en la Unidad de Auditoría Interna?

Objetivo: Determinar el nivel de experiencia y conocimiento que el funcionario posee en su campo de acción.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Menos de 3 años	0	0.00
De 3 a 6 años	4	36.36
De 7 a 10 años	2	18.18
Más de 10 años	5	45.45
TOTAL	11	100.00



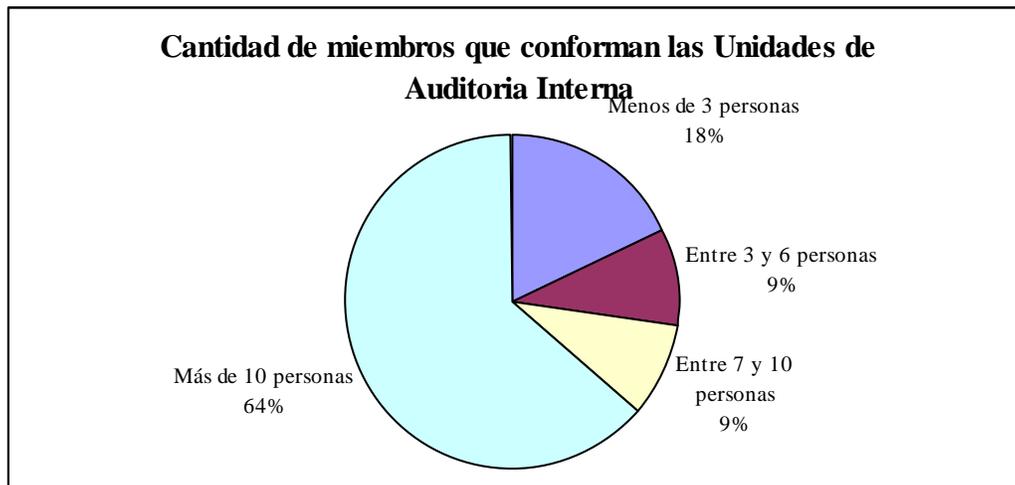
Comentario: El 45.45% de los Jefes de las Unidades de Auditoría Interna poseen más de 10 años de laborar en el cargo que poseen, un 36.36% está formado por aquellos que poseen entre 3 a 6 años.

PREGUNTA N° 2

¿ Cuantos miembros posee la Unidad de Auditoría Interna?

Objetivo: Determinar si poseen el recurso humano suficiente para atender los requerimientos de la institución.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Menos de 3 personas	2	18.18
De 3 a 6 personas	1	9.09
De 7 a 10 personas	1	9.09
Más de 10 personas	7	63.64
TOTAL	11	100.00



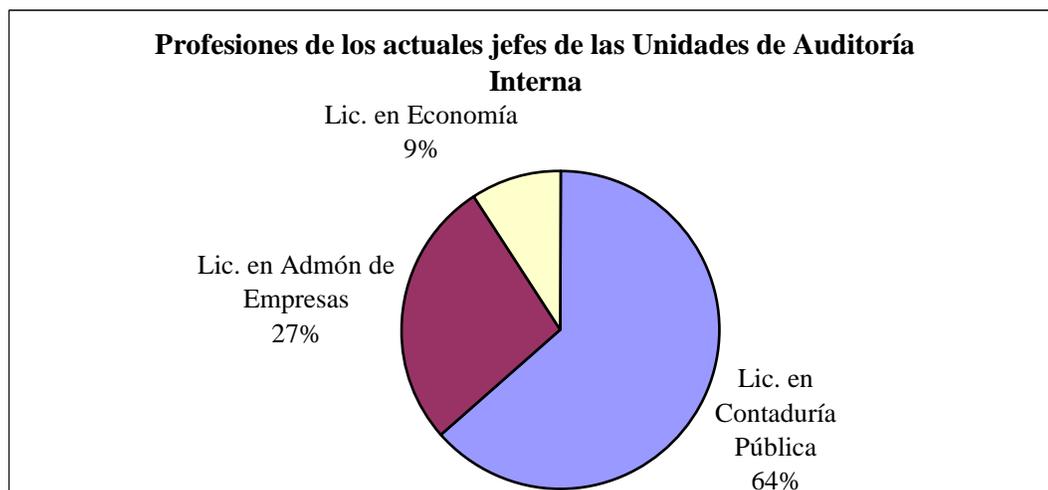
Comentario: El 63.64% de las Unidades de Auditoría Interna poseen más de 10 miembros, un 18.18% está formado por menos de 3 personas y el 9.09% están conformados por 1 miembro.

PREGUNTA N° 3

¿Cuál es su profesión?

Objetivo: Establecer la idoneidad de la jefatura de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Lic. En Contaduría Pública	7	63.64
Lic. En Administración de Empresa	3	27.27
Lic. En Economía	1	9.09
TOTAL	11	100.00



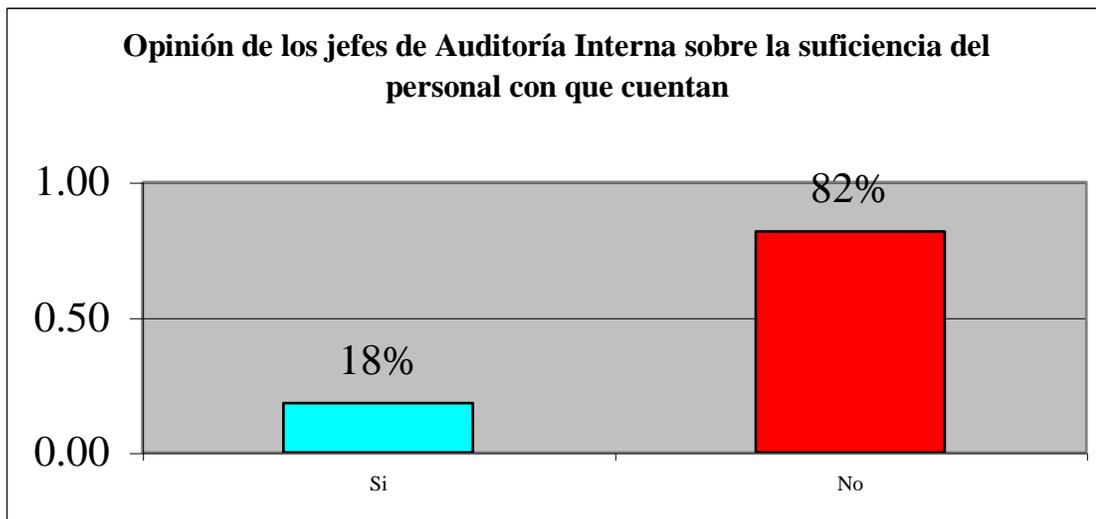
Comentario: El 63.64% de los Jefes de las Unidades de Auditoría Interna poseen grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, un 27.27% están conformados por profesionales en Administración de Empresas y el 9.09% están formados en la Carrera de Lic. en Economía.

PREGUNTA N° 4

¿ Considera que la Unidad de Auditoría Interna cuenta con el personal suficiente para cubrir las exigencias de este Ministerio?

Objetivo: Conocer si poseen el recurso humano suficiente para atender los requerimientos de la Unidad de Auditoría Interna.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	2	18.00
NO	9	82.00
TOTAL	11	100.00



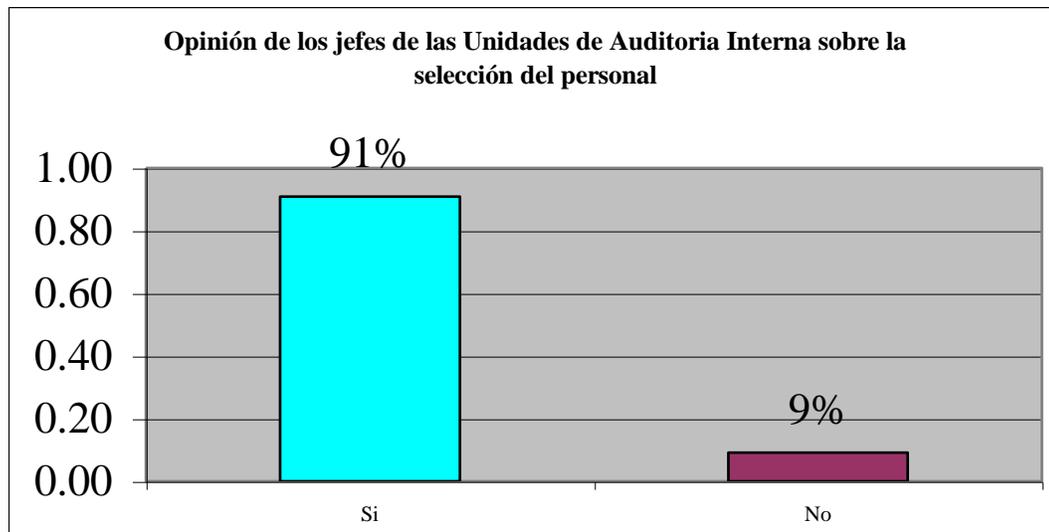
Comentario: El 82.00% de las Unidades de Auditoría Interna no cuentan con el recurso humano suficiente para cumplir con todas las funciones de la institución, solamente el 18% manifiestan poseer el personal necesario para cubrir las distintas actividades de la entidad gubernamental.

PREGUNTA N° 5

¿ En el proceso de selección del personal, cumple con las expectativas de su Unidad en el desarrollo del trabajo y el logro de los objetivos?

Objetivo: Determinar si el personal de auditoria interna da cumplimiento a las metas de trabajo programadas para la unidad.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	10	90.91
NO	1	9.09
TOTAL	11	100.00



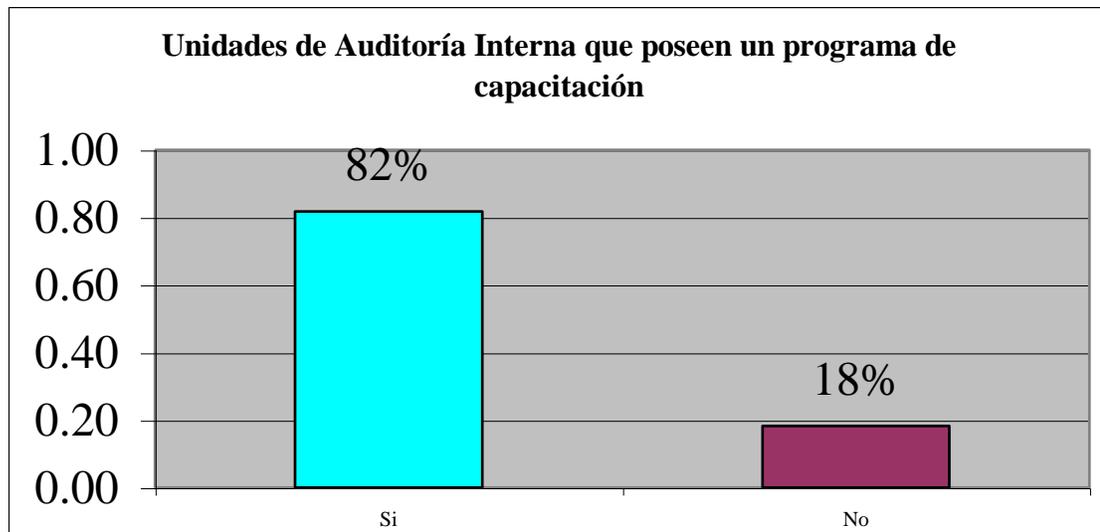
Comentario: El 90.91% de las Unidades de Auditoria interna cumplen con las metas y objetivos programados, en cambio el 9.09% no cumplen con los planes y expectativas.

PREGUNTA N° 6

¿ Existe un programa de capacitación para los miembros de las Unidades de Auditoría Interna?

Objetivo: Determinar si existe un programa de capacitación para el personal de las Unidades de Auditoría Interna en las distintas áreas de competencia.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	9	81.82
NO	2	18.18
TOTAL	11	100.00



Comentario: El 81.82% de las entidades gubernamentales capacitan al personal, solamente un 18.18% no cuentan con programas de capacitación que les permita adquirir nuevos o fomentar los conocimientos.

PREGUNTA N° 7

¿ Que tipo de capacitación reciben?

Objetivo: Determinar si existe un programa de capacitación para el personal de las Unidades de Auditoría Interna en las distintas áreas de competencia.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Auditoría Financiera	9	81.82
Auditoría Operacional	9	81.82
Auditoría IntegraL	8	72.73
Auditoría Forense	0	0
Otras: Especifique (Temas Generales, Auditoria en Sistemas).	2	18.18



Comentario: El 32.14% de los ministerios del gobierno central reciben capacitación en las áreas financiera y operacional, el 28.57% en auditoria integral, el 7.15% de las entidades capacitan en otras áreas, en cambio las instituciones gubernamentales en auditoria forense no existe ningún programa de capacitación.

PREGUNTA No. 8

¿Por qué no reciben capacitación?

Objetivo: Obtener la percepción de las jefaturas de las razones que impiden la existencia de capacitación.

Comentario : Por ser una pregunta abierta, no se presenta la tabulación y la gráfica, pero fue contestada en 2 encuestas 18% (debido que esta relacionada con la pregunta 6) y el resultado en ambas coincide que la razón por la que no reciben capacitación es por la falta de presupuesto.

Es observado en algunas Unidades de Auditoria Interna que la jefatura imparte capacitaciones al personal, siendo esta una solución al problema presupuestario, donde solo las jefaturas recibirían la capacitación y compartir con el resto del personal el conocimiento adquirido, o apoyarse en otras Unidades para capacitarse, hay que recordar que el 82% dicen recibir capacitación.

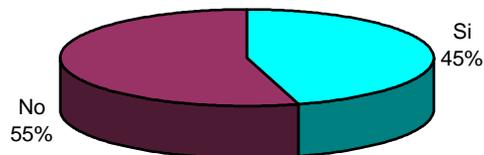
PREGUNTA No. 9

En cuanto a los recursos materiales y financieros ¿considera que los actuales son suficientes para atender los requerimientos que surjan en la ejecución del plan anual operativo?

Objetivo: Obtener indicadores que evidencien la problemática de las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
Si	45.45
No	54.55
Total	100.00

Opinión de los jefes de las Unidades de Auditoría Interna sobre si los recursos son los suficientes



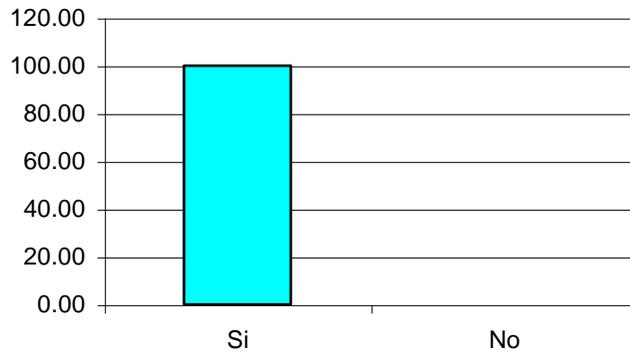
Comentario: Más de la mitad de los jefes de las Unidades de Auditoría de los Ministerios del Gobierno Central dicen no contar con los suficientes recursos financieros y materiales para la ejecución del Plan Anual Operativo, esto puede llevar a una modificación al presupuesto otorgado, si se comprueba que es sumamente necesario para cumplir con el trabajo realizado.

PREGUNTA No. 10

¿Remiten los planes anuales operativos a la corte de cuentas?

Objetivo: Determinar el grado de conocimiento y cumplimiento de las leyes que le dieron origen.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
Si	100.00
No	0.00
Total	100.00



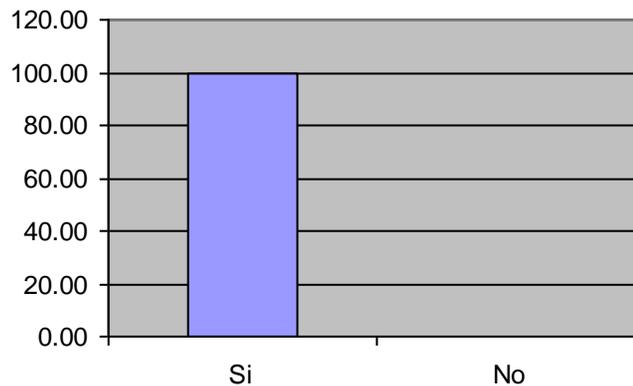
Comentario: Las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central actualmente remiten los planes operativos a la Corte de Cuentas, lo que evidencia el cumplimiento a la normativa legal.

PREGUNTA No, 11

Durante su gestión ¿se han detectado casos de fraude mediante la auditoria?

Objetivo: Determinar si mediante la ejecución de la auditoria se han detectado fraudes que puedan conducir a una auditoria forense.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
Si	100.00
No	0.00
Total	100.00



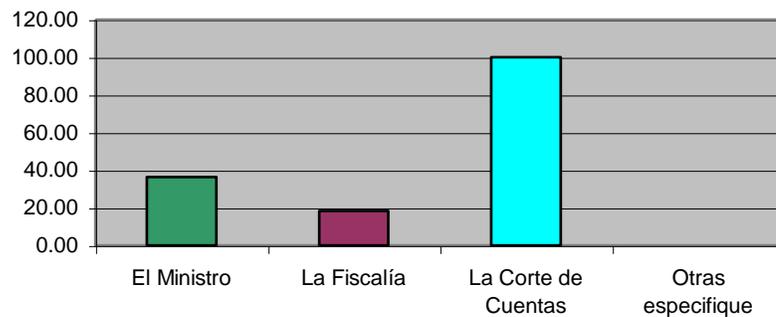
Comentario: Como se observa en los resultados obtenidos de las tabulaciones, la auditoria forense puede realizarse porque en todas las Unidades de Auditoria Interna se detectan casos de fraudes, es decir, indicios de responsabilidad penal y cabe resaltar que de ahí se inicia una auditoria forense.

PREGUNTA No. 12.

Cuándo se presentan indicios de responsabilidad penal ¿a quien se informa?

Objetivo: Conocer el grado de cumplimiento a la normativa legal, asimismo, establecer el nivel de independencia que gozan las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
El Ministro	36.36
La Fiscalía	18.18
La Corte de Cuentas	100.00
Otras especifique	0.00



Comentario: De acuerdo al Reglamento para la Determinación de Responsabilidades en su artículo 26, es a la Corte de Cuentas a quien se le informa sobre indicios de responsabilidad penal y esta a través de su presidente deberá enviarlo a la Fiscalía General de la República a más tardar en 24 horas después de haber recibido el informe.

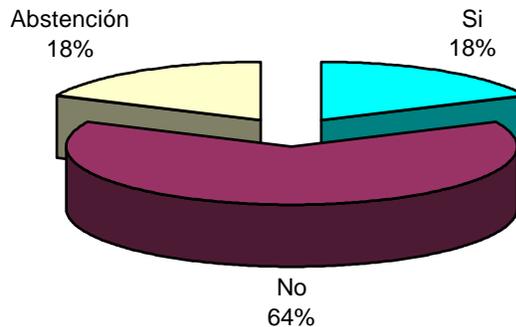
El 100% de las Unidades de Auditoria Interna remiten los indicios de responsabilidad penal a la Corte de Cuentas y esto representa un punto favorable porque ante los tribunales un mal procedimiento puede botar un caso. Por otra parte, el 18% de los encuestados que también remiten los informes a la Fiscalía conocerán más sobre el aspecto legal con estudios como el que se esta realizando con el enfoque de auditoria forense.

PREGUNTA No. 13

Cuando se determinan indicios de responsabilidad penal ¿utilizan herramientas de auditoria forense?

Objetivo: Determinar el grado de conocimiento de las herramientas de auditoria forense y su aplicación por parte de las Unidades de Auditoria Interna de los Ministerios del Gobierno Central.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
Si	18.18
No	63.64
Abstención	18.18
Total	100.00



Comentario: El 64% de los encuestados dijeron no utilizar herramientas de auditoria forense lo que indica que actualmente no se esta aplicando dicha técnica. Otro dato interesante es el 18% de abstención dado que este resultado se obtuvo por el desconocimiento del tema, en consecuencia no contestaron este punto por ética.

PREGUNTA No. 14

¿Qué tipo de herramientas utilizan?

Objetivo: Conocer si realmente aplican herramientas de auditoria forense y de que tipo son.

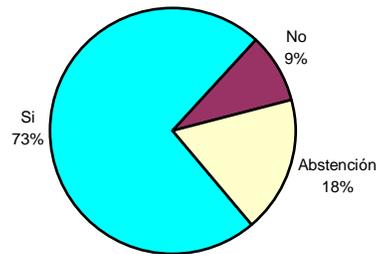
Comentario: El 18% de los encuestados dicen aplicar auditoria forense, y dentro de los tipos de herramientas que utilizan están: prueba documental, testimonio, videos, grabaciones, comparaciones de documentos, opiniones jurídicas. Si bien es cierto todos estos instrumentos son utiles dentro de una auditoria forense, es de mucha importancia que estos se complementen con los tres elementos: contable, investigación y la parte jurídica.

PREGUNTA No. 15.

¿Considera que la implementación de herramientas de auditoria forense mejoraría el trabajo de la unidad?

Objetivo: Establecer el interés que pueda existir por parte de las jefaturas en la implementación de herramientas de auditoria forense en el trabajo a realizar.

RANGO	FRECUENCIA RELATIVA
Si	72.73
No	9.09
Abstención	18.18
Total	100.00



Comentario: La mayoría de las personas encuestadas que representan el 73% consideran que la implementación de la auditoria forense mejoraría el trabajo de sus unidades, algo que es lógico si se toma en cuenta que es factible porque se dan indicios de responsabilidad penal y quienes mejores para darle seguimiento ante los tribunales de justicia que al Unidad de Auditoria Interna ya que fueron ellos quienes lo detectaron.

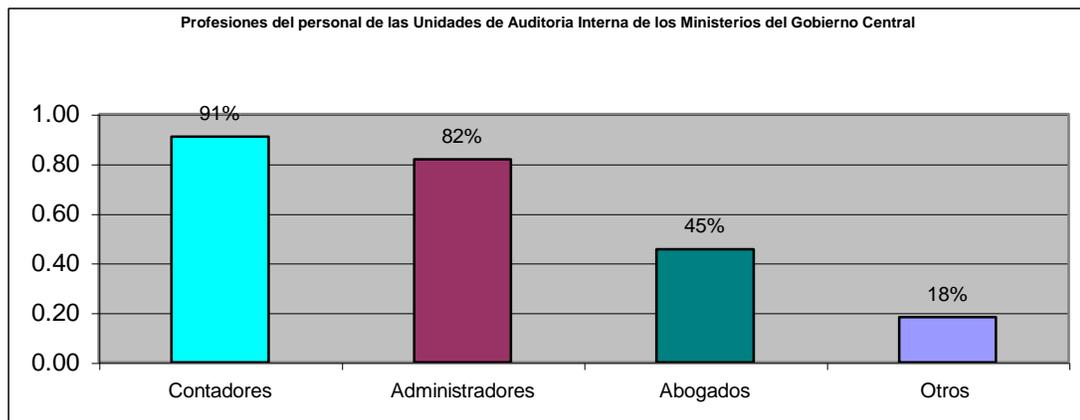
Por otro lado, las personas que dijeron no a la pregunta en cuestión contestaron sin fundamento, confundiendo auditoria forense con auditoria a los muertos. El resto representa aquella parte que desconoce el tema.

PREGUNTA NO. 16

Cuenta con personal multidisciplinario la unidad de auditoria interna?

Objetivo: Establecer las la gama de profesiones que forman las unidades de auditoria interna y el grado de formación académica que poseen sus elementos.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Contadores	10	90.91
Administradores	9	81.82
Abogados	5	45.45
Otros especifique (Ing. en Sistemas, Civiles, Arquitectos)(se auxilian en personal de la institución)	2	18.18



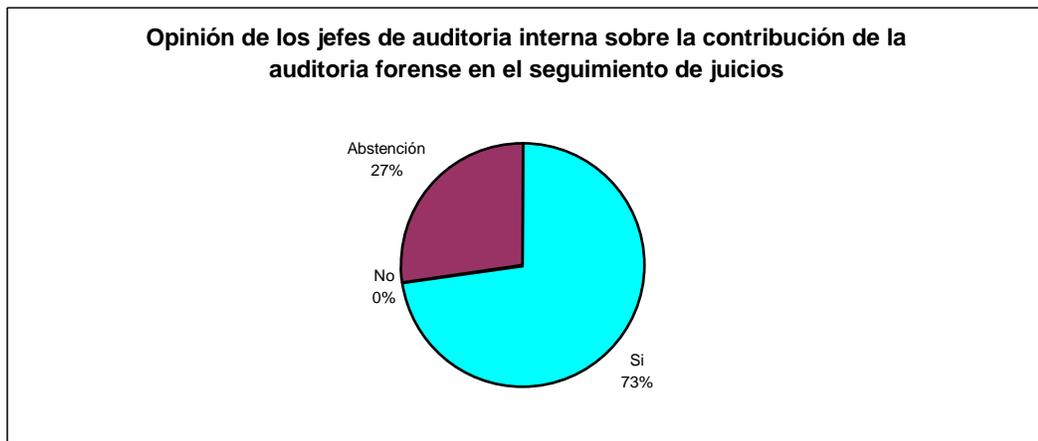
Comentario: El 90.9% de las unidades de auditoria interna de los Ministerios del Gobierno Central, poseen contadores en las filas de su personal, existen administradores en el 81.82% de ellas y un dato a destacar es que el 45.45% tienen abogados .

PREGUNTA NO. 17

Considera que la utilización de nuevas herramientas de auditoria forense contribuiría en el seguimiento de los juicios?

Objetivo: Saber si en realidad se conoce el término auditoria forense y al percepción que tienen sobre los juicios.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	8	72.73
No	0	0.00
Abstención	3	27.27
Total	11	100.00



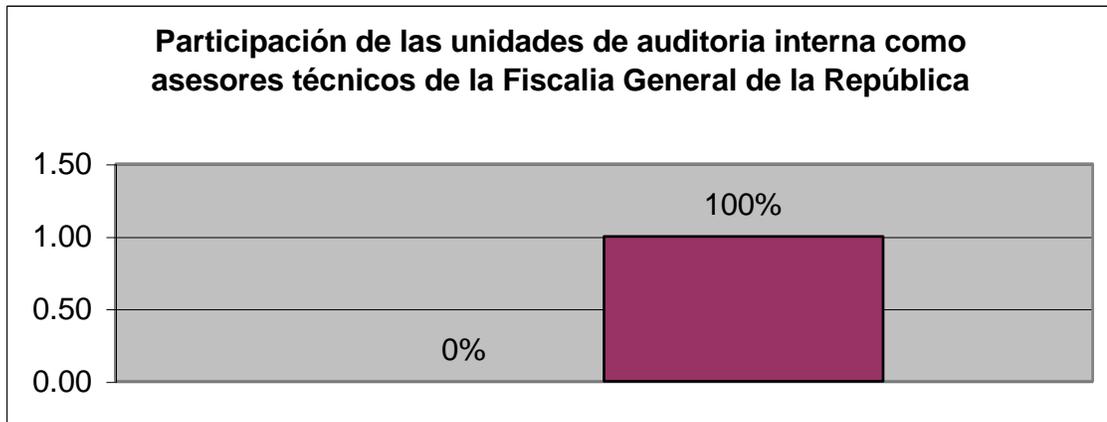
Comentario: El 72.73% de los entrevistados considera que la implementación de herramientas de auditoria forense contribuiría en el seguimiento de juicios, lo cual indica que aunque no se aplica la auditoria forense, si es conocido el término por las jefaturas; sólo el 27.27% se abstuvo de opinar y esto debido a que dicen desconocer en absoluto los efectos que una auditoria de este tipo podría tener en un juicio.

PREGUNTA NO. 18

Como Unidad de Auditoria ¿Han participado como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República?

Objetivo: Conocer la participación que puedan haber tenido en los juicios y por tanto la experiencia ganada en este campo.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	0	0.00
No	11	100.00
Total	11	100.00



Comentario: El 100% de los entrevistados sostienen que no han participado como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República, se considera que por ser las unidades de auditoria interna quienes más conocen las instituciones el no utilizarlas en los juicios es un desperdicio de recursos.

PREGUNTA NO. 19

Si la respuesta anterior fue positiva ¿Cuál fue el resultado?

Objetivo: Conocer si la participación de las unidades de auditoria interna de los ministerios del gobierno central como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República ha sido provechosa.

RANGO		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
NINGUNO PARTICIPADO	HA		
Total			

Comentario: Ninguna unidad ha tenido la experiencia de participar como asesores técnicos de la Fiscalía General de la República, por lo cual no puede medirse que tan provechosa puede ser su participación; además esto hace un llamado de atención al hecho que a pesar que son ellas quienes descubren los hallazgos y están dentro de la institución, la conocen mejor, no contribuyen al seguimiento de los mismos.

PREGUNTA NO. 20

En cuanto a las evidencias que se presentaron ¿fueron aceptadas como pruebas por el tribunal de justicia?

Objetivo: Establecer si la evidencia obtenida por las unidades de auditoria, es tal que permite, su aceptación como prueba ante los tribunales de justicia.

RANGO		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
NINGUNO PARTICIPADO	HA		
Total			

Comentario: Ninguna unidad ha tenido la experiencia de participar en juicios, por lo cual no puede establecerse si su evidencia sería aceptada o no como prueba por los tribunales de justicia; pero el hecho que la Fiscalía General de la República no los tome en cuenta para el seguimiento de los juicios refleja un desperdicio de recursos.

PREGUNTA NO. 21

Si su respuesta anterior es negativa ¿Cuál es la razón del rechazo?

Objetivo: Verificar el respeto por el debido proceso en la recolección de pruebas.

RANGO		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
NINGUNO PARTICIPADO	HA		
Total			

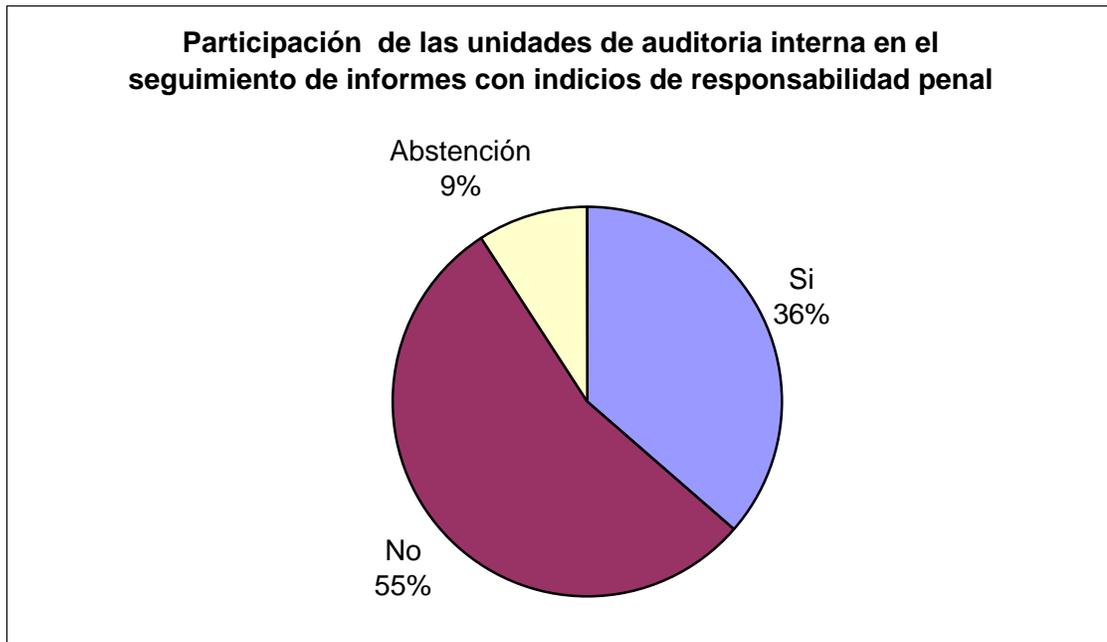
Comentario: Ninguna unidad ha tenido la experiencia de participar en juicios, por lo cual no puede establecerse si para efectos legales se ha dado seguimiento al debido proceso.

PREGUNTA NO. 22

En el seguimiento de informes de indicios de responsabilidad penal ¿participan las unidades de auditoria interna?

Objetivo: Determinar la participación de las unidades de auditoria interna, en el seguimiento de sus propios informes.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	4	36.36
No	6	54.55
Abstención	1	9.09
Total	11	100.00



Comentario: El 54.55% de las unidades de auditoria interna afirman que no participan en el seguimiento de los informes de indicios de responsabilidad penal, es decir que solo entregan el informe y esperan que la Corte de Cuentas y la Fiscalía General de la República sigan los procesos legales y administrativos correspondientes; sin embargo, un 36.36% afirma que si participan

En la ciudad de San Salvador, a las catorce horas del día siete de septiembre de dos mil. Ante mi, Carlos Arturo Santos Valencia, Notario de este domicilio, comparece el Lic. Mario José Sánchez González, quien firma m j sánchez de cuarenta y nueve años de edad, Licenciado, de este domicilio, a quien conozco y además identifico con su Cédula de Identidad Personal número uno-uno- once mil doscientos once, actuando en nombre y representación en su calidad de jefe de la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional UACI y representando al Ministerio XYZ, institución del Gobierno, y en lo sucesivo se denominará “el contratante” y por otra parte Ing. Juan Felipe Linares Barrientos, representante legal, mayor de edad, Ingeniero, de este domicilio, a quien conozco e identifico con Cédula de Identidad Personal número uno-uno- doce mil novecientos cuarenta y tres, actuando en nombre y representación en su carácter de Presiente de la Junta Directiva y en consecuencia Representante Legal de la sociedad Constructora ABC, Sociedad Anónima de Capital Variable, empresa del domicilio de San Salvador, de nacionalidad Salvadoreña, que en adelante se denominará “la contratista”, cuyas personerías se relacionan al final de la presente escritura; y ME DICEN: Que por el presente instrumento celebran un CONTRATO DE CONSTRUCCION Y RECONSTRUCCION DE OBRA FISICA, con número C-12-OFICINA-2002, correspondiente a la licitación C-ONCE-XYZ-DOS MIL DOS, adjudicado por resolución de la Unidad Ejecutora, a las doce horas del día cinco de julio de dos mil, sujeto a las cláusulas y condiciones siguientes: PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. La contratista por su propia cuenta y riesgo se obliga a realizar para el contratante, la ejecución de la obra siguiente “Rehabilitación de Oficinas Centrales del Ministerio XYZ”, en terreno propiedad del contratante, ubicado en la Avenida Los Pinos, Calle Guardado No2389. Dichas obras la realizará la contratista de acuerdo a las especificaciones del proyecto, planos constructivos y demás documentos contractuales que los comparecientes declaran conocer, aceptar y tener por incorporados a este contrato. El contratante en común acuerdo con el contratista se reserva el derecho de ordenar cambios, modificaciones, aumentos o disminuciones en la obra, los que deben ser ejecutados bajo las mismas condiciones pactadas originalmente, excepto en los casos que las modificaciones del plazo y costo hagan varias los términos estipulados, deberán ser previamente aprobados por escrito por las partes. SEGUNDA: DOCUMENTOS CONTRACTUALES. Se entenderá como documentos contractuales los siguientes: especificaciones del proyecto, documentos de oferta, planos constructivos y de taller, términos de referencia, orden de inicio, plan de propuesta, bitácora, órdenes de pago, ordenes de cambio, modificaciones, adiciones, convenios suplementarios y observaciones que por escrito hagan los monitores. TERCERA: OBLIGACIONES DE LA CONTRATISTA. La obligación de la contratista comprende el suministro de materiales, mano de obra especializada, herramientas, equipo, transporte y todo lo relacionado y necesario para ejecutar la obra en su totalidad de acuerdo a las especificaciones y documentos contractuales relacionados. La contratista realizará los trabajos de construcción de la obra contratada con su propio personal, y en caso de que tomare los servicios de subcontratistas será responsable de la calidad de trabajo que éstos ejecuten como de los suyos propios, así como de las responsabilidades laborales. El contratista se obliga a pagar horas extras a la supervisión cuando se excedan las

jornadas normales de trabajo, el costo de estas horas serán definidas por la supervisión de acuerdo al personal que labore dichas horas y a su salario. CUARTA: SUPERVISION. El contratante y la contratista aceptan que la supervisión externa directa de la construcción de la obra contratada sea realizada por la persona que determine la Unidad Ejecutora, y acepta que será monitoreada por su Unidad Técnica representada por la Unidad de Desarrollo Físico del Ministerio XYZ. El supervisor tendrá la facultad de hacer a la contratista las indicaciones que estime conveniente, en todas las tareas relacionadas con las aprobaciones previstas en el presente contrato, solicitudes de ampliaciones de plazo, calificación de materiales, procesos constructivos y en todas aquellas situaciones relacionadas con el contrato o que las partes contratantes sometan a su consideración, se realizarán reuniones periódicas o de emergencia entre el monitor, supervisión externa y contratista para solución de problemas en el proceso constructivo. QUINTA: PLAZO. La contratista se obliga a cumplir y a realizar los trabajos aquí contratados en un plazo de CIEN DIAS CALENDARIO contados a partir de recibir la Orden Inicio. La contratista sólo podrá hacer uso del sitio asignado por la supervisión de acuerdo a los documentos contractuales, no pudiendo ocupar el resto del inmueble en el espacio de terreno asignado. La contratista deberá acondicionar las instalaciones, almacenar los materiales y efectuar los distintos trabajos para la ejecución de la obra; obligándose la contratista a entregar cada obra terminada en su totalidad a satisfacción del contratante de conformidad a los documentos contractuales. SEXTA. ORDEN DE INICIO. La Unidad Ejecutora en coordinación con la Unidad Técnica dará la orden de inicio escrita para la iniciación de la obra a más tardar quince días después de legalizado este contrato y que se cumpla los requisitos siguientes: a) Que el Ministerio a través del jefe de la UACI haya puesto a disposición de la contratista el terreno en que se ejecutará la obra, a través de un acta aceptada y firmada por las partes; b) Que la contratista haya entregado la fianza de anticipo y la de fiel cumplimiento legalmente autorizada por la Superintendencia del Sistema Financiero; c) Que la contratista haya recibido el anticipo según la cláusula séptima de este contrato. Queda entendido que todos los literales deberán haberse satisfecho dentro de un plazo no mayor de quince días calendario, después de la firma del contrato. En caso de que se retrase o interrumpiera la ejecución del proyecto por circunstancias imprevistas, tales como las que se enumeran adelante, el período de ejecución del contrato se prorrogará por el tiempo que dure ese retraso: a) Interrupción de los trabajos por decisión unilateral por parte del contratante a través de su Presidente comunicada por escrito a la contratista; b) En casos de fuerza mayor debidamente comprobada y casos fortuitos, el plazo de la ejecución será ampliado por el tiempo que duren los mismos, cuyo inicio será registrado en la bitácora. Dentro de los diez días calendario siguientes de concluida la causal de atraso, la contratista deberá solicitar y justificar la ampliación del plazo de entrega de la obra terminada. La prórroga del tiempo contractual procederá previa recomendación del supervisor y la resolución de prórroga en caso de ser procedente, será emitida por la Unidad Ejecutora dentro de los diez días calendario siguientes con validez legal. SEPTIMA: PRECIO Y FORMA DE PAGO. El precio es de DOSCIENTOS MIL CON CERO/ CIEN, dólares de los Estados Unidos de América, que el contratante pagará a la contratista por las obras objeto de este contrato y de conformidad a los precios establecidos en su plan de oferta que forma parte

de este contrato. El precio mencionado se pagará de la siguiente forma: La contratista recibirá inicialmente un anticipo del cuarenta por ciento equivalente a ochenta mil con cero / cien dólares de los Estados Unidos de América, dicho anticipo será entregado dentro de los quince días subsiguientes a la firma de este contrato. El resto del valor total del precio convenido se calculará por medio de estimaciones mensuales por obra realmente ejecutada, debiendo la contratista presentar a la Unidad Ejecutora al inicio de la obra un programa de pago mensuales estableciendo cantidades y porcentajes a cobrar, la estimación de cada mes la presentará en original y cinco copias a la supervisión externa, la cual si estuviera conforme a la obra realmente realizada procederá a aprobarla en los tres días subsiguientes de la entrega, las estimaciones serán firmadas y selladas por la supervisión externas, la contratista, Unidad Técnica y la Unidad Ejecutora.

RETENCIONES: a) De cada estimación mensual se retendrá a la contratista, el diez por ciento para garantizar el cumplimiento del contrato, como una garantía adicional a la caución de Fiel Cumplimiento, cantidad que será retenida por la Unidad Ejecutora. Las retenciones se devolverán terminado el plazo de ejecución. b) De cada estimación mensual, la Unidad Ejecutora retendrá el veinte por ciento del valor total de la estimación para amortizar el monto del anticipo otorgado hasta que este quede cancelado.

OCTAVA: CAUCIONES. La contratista deberá rendir a satisfacción del contratante, las garantías que se mencionan a continuación: 1) **GARANTIA DE BUENA INVERSION DE ANTICIPO.** La contratista entregará una garantía bancaria o de una compañía de seguros o fianzas, a favor de la Unidad Ejecutora, que este legalmente autorizada por la Superintendencia del Sistema Financiero, por el valor del cien por ciento del valor del anticipo entregado a la contratista al firmar el presente contrato, que será por la cantidad de ochenta mil cero / cien dólares de Estados Unidos de América. El valor de la garantía se reducirá automáticamente en la proporción en la que la contratista haya amortizado la cantidad del anticipo. La Unidad Ejecutora se obliga a devolver a la contratista el documento de la garantía original del anticipo, a mas tardar quince días calendario después que el anticipo haya sido amortizado completamente. 2) **GARANTIA DE CUMPLIMIENTO DE CONTRATO.** Dentro de los quince días calendario después de la fecha de firma de este contrato, la contratista deberá presentar a favor de la Unidad Ejecutora, una garantía bancaria o de una compañía de seguros o de fianzas, por el quince por ciento del valor contractual o precio total, equivalente a treinta mil cero / cien dólares de los Estados Unidos de América, que garantizará el exacto cumplimiento por parte de la contratista de las estipulaciones y obligaciones contenidas en el presente contrato. Esta garantía deberá mantenerse en vigencia hasta que la contratista rinda a entera satisfacción de la Unidad Ejecutora la Garantía de Buena Obra y que la Unidad Ejecutora a través de la Supervisión, de por recibida la obra a satisfacción del contratante y no haya reclamos pendientes contra la contratista, dicha garantía se aumentará proporcionalmente a medida que el monto contractual aumente, ya sea por Orden de Cambio, Acuerdos Suplementarios, Trabajo Extra o por Administración. Si vencido el plazo o sus prórrogas si las hubiere, la contratista no hubiere entregado la obra, la Unidad Ejecutora podrá hacer efectiva la fianza. 3) **GARANTIA DE BUENA OBRA.** Para liquidar el contrato, la contratista entregará a satisfacción del contratante la garantía de buena obra que este legalmente autorizada por

la Superintendencia del Sistema Financiero y a favor del Ministerio XYZ, lo que garantizará la buena calidad de la obra civil, y buen funcionamiento de las instalaciones contratados; y asegurar que responderá por las fallas y desperfectos que le sean imputables durante el plazo establecido en este contrato, esta garantía bancaria o de una compañía de seguros o fianzas, será equivalente al diez por ciento del valor total del contrato, y tendrá una vigencia de dos años a partir de la recepción preliminar de la obra contratada. NOVENA: RECEPCION DE LA OBRA. El contratante realizará una recepción preliminar y constituirá una comisión, que inspeccionará y recibirá la obra, quienes otorgarán por escrito su aprobación, en el Acta de Recepción preliminar de la obra, emitida por la Supervisión. Para la instalación de las tuberías se constatará su normal funcionamiento en el momento de su entrega preliminar. Los defectos en las obras, si los hubiere, que observe la Comisión nombrada, se harán del conocimiento de la contratista mediante comunicación escrita, para que ésta proceda a subsanar las observaciones formuladas de conformidad a la lista y magnitud de los defectos observados, en el plazo que para tal efecto se estipulará entre ambas partes y que será denominado Período de Correcciones y Defectos, lapso que no se considerará como un atraso imputado a la contratista. DECIMA: CONFLICTOS. Para resolver cualquier conflicto de intereses que surgiere entre las partes por desacuerdo y controversias resultantes de este contrato, se procederá de la siguiente forma: a) Someter su diferendo al trato directo y amistoso. El intento amistoso será considerado cuando una de las partes así lo comunique a la otra parte por escrito; b) Agotada la vía anterior, se someterá el conflicto a arbitraje por medio de árbitros, debiendo integrarse el tribunal arbitral por tres árbitros, así: uno designado por cada una de las partes, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que una de las partes notifique a la otra por escrito su decisión de someter a arbitraje la controversia, y el tercero, quien actuará como Presidente de dicho tribunal, será designado por los dos árbitros mencionados, dentro de los quince días hábiles contados a partir de la designación del segundo árbitro. Si una de las partes no nombrare su árbitro en el plazo mencionado, o si los nombrados no se pusieren de acuerdo en el nombramiento del tercero, la designación la efectuará el Presidente de la Corte Suprema de Justicia o quien él delegue. Ninguna persona que tenga interés personal en el objeto de controversia, podrá actuar en el tribunal de arbitraje. Las resoluciones del tribunal se tomarán por mayoría simple y no admitirán recursos. Los gastos del arbitraje serán cubiertos en cincuenta por ciento por cada una de las partes. DECIMA PRIMERA: INCUMPLIMIENTO. Por cada día calendario de retraso en la entrega de la obra totalmente terminada y lista para su uso, después de la fecha estipulada o las extensiones de prórroga, que se pudieren haber concedido en la forma establecida en el presente contrato, la contratista será multada con el cero punto uno por ciento (0.1%) del valor ofertado, por cada día de retraso, durante los primeros treinta días; en los siguientes treinta días la multa ascenderá a cero punto ciento veinticinco por ciento (0.125%) por cada día de retraso y en los siguientes días de retraso la multa ascenderá al cero punto quince por ciento (0.15%). Cuando el total del valor del monto acumulado por multa, represente hasta un 12% del valor total del contrato, se procederá a la revocación del mismo, haciendo efectiva la garantía de Cumplimiento de contrato. DECIMA SEGUNDA: AJUSTE DEL VALOR

CONTRACTUAL. Los precios estipulados por la contratista se considerarán fijos y no se aceptarán rectificaciones, modificaciones ni aumentos en los precios estipulados en el contrato. No obstante, la Unidad Ejecutora se reserva el derecho de solicitar a la contratista el desglose de los precios unitarios de aquellos rubros no contemplados en la oferta original que a juicio de la Unidad Técnica rebasen el promedio de precios de mercado vigentes a la fecha de presentación de la oferta y propondrá una negociación de la misma con el contratante.

DECIMA TERCERA: PERMISO Y LICENCIAS. El contratista obtendrá todos los permisos y licencias, pagará todos los cargos y honorarios y dará los avisos que sean necesarios o incidentales par la debida y legal prosecución de la obra. El contratista sin costo adicional par la Unidad Ejecutora, deberá realizar toda clase de gestiones y pago de impuestos donde se realizará el proyecto para obtener las licencias y permisos de la Alcaldía Municipal de San Salvador y dará oportunamente los avisos necesarios para la debida y legal prosecución de la obra.

DECIMA CUARTA: PROGRAMA DE TRABAJO. Dentro de los treinta días calendario siguientes a la firma de este contrato, la contratista deberá presentar al Supervisor de la obra para su revisión y posterior aprobación, un programa definitivo de trabajo, consistente en un programa de Ruta Crítica, de Barras (GANTT), en que conste el orden cronológico de la ejecución de las obras en el plazo establecido en la cláusula quinta del presente contrato. La presentación de dicho programa al Supervisor y con el Visto Bueno de la Unidad Técnica, no exonera a la contratista de ninguna de sus obligaciones ni responsabilidades derivadas de este contrato. En caso de prórroga del plazo prescrito en este contrato, la contratista deberá presentar a la supervisión para su aprobación, un nuevo programa. El programa mencionado o el reformado, según el caso, se tomará como base para establecer los puntos de referencia a partir de cuándo y en qué momento surgen las responsabilidades por atraso en la ejecución de las obras y que dan lugar a la prórroga del plazo cuando ésta sea procedente. Este programa deberá ser presentado impreso y en disquete, realizado en programa MSProject.

DECIMA QUINTA: RELACION ADMINISTRATIVA. En el aspecto administrativo el enlace entre el contratante y la contratista será la Unidad Ejecutora a través de su Unidad Técnica que será la Unidad de Desarrollo físico del Ministerio XYZ, actuando como monitores del proyecto y que tendrá facultades de asesorar al contratante en todo lo relativo al proyecto y para hacer indicaciones a la contratista en las decisiones referentes a los aspectos técnicos y administrativos del proyecto; sin menoscabo de las funciones asignadas por la Unidad Ejecutora a la Supervisión externa. Los monitores estarán autorizados para solicita a la contratista y al supervisor externo la información que estimen conveniente para cumplir con sus funciones; lo observado por los monitores deberá ser atendido por la contratista con carácter de obligatoriedad. Las solicitudes para ejecutar órdenes de cambio deberán ser consultada con previa aprobación de la supervisión a través de Unidad Técnica.

DECIMA SEXTA: ORDENES DE CAMBIO. La contratista podrá aceptar Ordenes de Cambio que modifiquen, adicionen u omitan obras por un valor de hasta el veinte por ciento del valor total del contrato. Dichas Ordenes de Cambio no se considerarán como una renuncia a cualquier condición estipulada ya sea en el presente contrato o en las Condiciones Generales y Condiciones Especiales, establecidas en el Documento de Licitación. Tampoco afectarán los montos y tipos de fianzas, ni invalidarán disposición

alguna de los mismos. Las ordenes de cambio serán firmadas y selladas, de acuerdo a lo estipulado en la cláusula séptima. **DECIMO SEPTIMA: ACUERDOS SUPLEMENTARIOS.** Cuando el contratante en común acuerdo con la contratista llegaren a un acuerdo de realizar obras y precios no comprendidos en el presente contrato o existan Ordenes de Cambio que sobrepasen el veinte por ciento antes mencionado, serán negociados por las partes y formalizados mediante Acuerdos Suplementarios escritos. **DECIMO OCTAVA: MODIFICACIONES A LOS PLANOS O LA NATURALEZA DEL TRABAJO.** La Unidad Ejecutora a través de su Unidad Técnica tendrá el derecho de hacer las modificaciones en los planos o en la naturaleza del trabajo que considere necesaria o convenientes durante el progreso de este para asegurar la terminación del mismo de una manera satisfactoria. Dichas modificaciones no se considerarán como una renuncia a cualquier condición estipulada, ya sea en el contrato, o en los documentos contractuales, ni invalidarán disposición alguna de los mismos. **DECIMA NOVENA: LIQUIDACIÓN.** Cuando se haya emitido el acta de recepción preliminar la supervisión procederá a la liquidación final de la obra, quien lo hará tan pronto se hicieran las mediciones de obra y cómputos correspondientes y no existieren reclamos de ninguna especie. Dicha recepción y liquidación preliminar no liberará de responsabilidades a la contratista en cuanto a la finalización del contrato. La Unidad Ejecutora mediante aprobación del pago final emitirá el acta de Liquidación Final y su aceptación por la contratista se considerará como la liquidación del contrato. El pago a la contratista se hará en un plazo no mayor de treinta días calendario y que la Unidad Técnica certifique por escrito el monto total del trabajo ejecutado y el valor de dicho trabajo. El finiquito será otorgado a la contratista por el contratante una vez vencido el plazo estipulado en la cláusula séptima de este contrato. **VIGESIMA: RESPONSABILIDADES DE LA CONTRATISTA.** La contratista tomará las medidas de seguridad tendientes a mantener continuamente bajo la protección adecuada los bienes del contratante y de terceros durante la ejecución de la obra evitando cualquier daño o pérdida que pudiere ocasionar los trabajos que realiza. La contratista será responsable de custodiar y darle seguridad a las obras durante el periodo ejecución. La contratista asumirá exclusivamente todas las responsabilidades que le corresponden en materia laboral y de seguridad social en la ejecución de la obra objeto del presente contrato. La responsabilidad por parte de la contratista de acuerdo con las disposiciones detalladas en esta cláusula, terminará con el Acta de Recepción Final según la cláusula anterior. La contratista, proveerá, custodiará y mantendrá en la obra un libro de BITACORA con hojas numeradas correlativamente de acuerdo a formato de la Unidad Ejecutora, en ella se anotarán las observaciones correspondientes a la ejecución de la obra; al finalizar la obra, la contratista entregará dicho libro a la Unidad Técnica, quien a su vez enviará una copia a la Unidad Ejecutora. La contratista mantendrá a disposición del contratante y de los demás monitores, así como de cualquier funcionario designado por el contratante, toda información relativa al proyecto con el propósito de efectuar la verificación y control de la ejecución de la obra. **VIGESIMA PRIMERA: SUBCONTRATOS.** La contratista tendrá derecho a subcontratar según su elección no más de un cincuenta por ciento de la obra y será responsable directa en todo caso, para con el contratante de la ejecución de los servicios y suministros acordados en el presente

contrato. La contratista no podrá transferir, comprometer o ceder su derecho, deberes y responsabilidades o hacer cualquier otra transacción sobre este contrato o parte de él.

VIGESIMA SEGUNDA: DAÑOS Y PERJUICIOS. La contratista se obliga a indemnizar al contratante por daños en su persona o bienes, por culpa o negligencia en las actividades ocasionadas que realice la contratista relacionadas con el contrato; en la salvaguarda de la obra o por el uso de materiales inaceptables en la construcción de la obra, o por cualquier acto u omisión de dicha contratista. La contratista será responsable de reclamos o sumas debidas por cualquier violación de marca de fábricas, patente o propiedad intelectual o por cualquier reclamo o sumas procedentes o recobradas bajo las leyes laborales o cualquiera de otras leyes. La contratista garantizará el pago de todos los legítimos reclamos por materiales, suministros, herramientas, mano de obra y otros reclamos justificados en sus contratos o contraídos por cualquiera de sus subcontratistas con respecto al contrato, y no se le reintegrarán las retenciones estipuladas en la cláusula séptima del presente contrato, a menos que todos estos reclamos hubieren sido pagados y los finiquitos de sus acreedores hayan sido obtenidos.

VIGESIMA TERCERA: RIESGOS Y SEGUROS. La contratista adquirirá un seguro contra todo riesgo del cincuenta por ciento del valor del contrato, el cual cubrirá cualquier daño que pudiera ocurrir en la construcción durante el periodo de ejecución y cobertura por responsabilidad civil por daños a terceros en sus bienes y personas y deberá ser presentado por escrito al contratante al momento de recibir la Orden de Inicio.

VIGESIMA CUARTA: SOMETIMIENTO A LAS LEYES Y TRIBUNALES DE EL SALVADOR. Las comparecientes señalan como sus domicilios especiales para los casos de acción judicial el de esta ciudad, estableciéndose que las controversias entre las partes en cuanto a este contrato o su aplicación, así como en cuanto a su realización, serán decididas en primera instancia según las disposiciones de este contrato y según las Leyes de la República de El Salvador.

VIGESIMA QUINTA: MODIFICACIONES DEL CONTRATO. No obstante haberse definido anteriormente y con toda claridad las condiciones y procedimientos que regularían las relaciones entre las partes, en el caso en que se den modificaciones o complementos a este contrato, éstos se formularán por escrito de común acuerdo con el contratante, entrarán en vigencia al ser suscrito dicho instrumento legal por los comparecientes. Las modificaciones o complementos que así se deriven en el contrato, dejarán vigentes las demás cláusulas contractuales.

VIGESIMA SEXTA: RIESGOS ESPECIALES. La contratista se obliga a asegurar debidamente maquinaria, equipo y materiales contra riesgos especiales. El contratante no estará obligado a responder por dichos riesgos. La contratista se compromete a establecer un sistema de vigilancia adecuado tanto para las bodegas como para las obras; dicho sistema en el que se detallara nombre y número de cédula de identidad personal de las personas destacadas para tal efecto, deberá ser presentado por escrito a la Unidad Técnica, al momento de recibir la Orden de Inicio.

VIGESIMA SEPTIMA: RESCILIACION DEL CONTRATO. El contrato podrá resciliarse en todo o en parte, cuando se presenten causas especiales determinadas por el contratante, las cuales la contratista ha aceptado con el hecho al haber licitado, por estar ellas contenidas en las Condiciones Generales y Especiales del Documento de Licitación. En tal caso el contratantes pagará a la contratista una compensación justa y razonable, la cual podrá ser

sometida a arbitraje. VIGESIMA OCTAVA: PERSONERIAS. Y yo el notario doy fe de ser legítima y suficiente la personería con que actúan los comparecientes por haber a la vista los siguientes documentos: A) del licenciado Mario José Sánchez González (documentos de la licitación) B) del ingeniero Juan Felipe Linares Barrientos, a) La escritura de constitución de la sociedad, Constructora ABC, Sociedad Anónima de Capital Variable, otorgada en la ciudad de San Salvador, el día cinco de octubre del año mil novecientos noventa y cinco, ante los oficios del Notario Ferrufino Montano Miranda, inscrita en el Registro de Comercio número mil cuatrocientos trece del Libro Segundo del Registro de Sociedades, de la que consta que su denominación es como queda mencionada, que su domicilio es la ciudad de San Salvador, que su plazo es indefinido, que tiene por finalidad la ejecución de obras como la que hoy se contrata y que la representación legal de la Sociedad la ejerce el Director Presidente de la Junta Directiva, quien durará en sus funciones cinco años y podrá suscribir contratos como el presente sin necesidad de autorización de la Junta Directiva. B) Credencial extendida por Director Secretario de la Sociedad, el día once de noviembre del año mil novecientos noventa y siete, inscrita en el Registro de comercio al número mil ciento uno, del Libro Primero del Registro de Sociedades, según la cual, el segundo de los comparecientes resultó electo Presidente de la Junta Directiva en Sesión de Junta General Ordinaria de Accionistas, el día tres de octubre del año mil novecientos noventa y siete, para un periodo de cinco años, en el cual funge actualmente. Así se expresaron los comparecientes, a quienes explique los efectos legales de la presente escritura y leído que les hube lo escrito, en un solo acto sin interrupción, ratifican su contenido por estar redactado de acuerdo a sus voluntades y firmamos. DOY FE.

ANTE MI, del folio doce frente a folio veintitrés frente del libro noveno de mi protocolo, que vence el día primero de noviembre del año dos mil; en la ciudad de San Salvador, a los siete días de septiembre de dos mil dos, extendiendo, firmo y sello el presente testimonio para ser entregado al ministerio XYZ.