

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



"TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE
PARA RECOLECTAR EVIDENCIAS EN DELITOS QUE AFECTEN
EL ERARIO PÚBLICO"

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

JOSÉ WILLIAM OLMEDO UMAÑA
MARCO ANTONIO VENTURA VENTURA
JOSÉ ANTONIO ZAVALETA TEREZON

PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

ABRIL, 2005

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTROAMÉRICA



©2004, DERECHOS RESERVADOS

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

<http://virtual.ues.edu.sv/>

SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. Maria Isabel Rodríguez

Secretaria General: Lic. Alicia Margarita Rivas de Recinos

Facultad de Ciencias Económicas

Decano : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretaria : Lic. Dilma Yolanda Vásquez de Del Cid

Docente Director : Lic. Leonardo Vinicio Barrios Rivas

Coordinador de

Seminario : Msc. Carlos Roberto Gómez Castaneda

Docente Observador: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Abril de 2005

San Salvador

El Salvador

Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, a mis familiares, amigos y a todas las personas que de una u otra forma contribuyeron a que culminara esta carrera, dándome ánimos, fuerza y apoyo.

José William Olmedo Umaña

A Dios Todopoderoso, padres, abuelita, hermanos, amigos y a todas aquellas personas que de alguna manera me brindaron su apoyo, conocimientos y experiencias en el transcurso de estos años.

Marco Antonio Ventura Ventura

A Dios Todopoderoso.

José Antonio Zavaleta Terezón

I N D I C E

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv

CAPITULO I MARCO TEORICO

1.1 ANTECEDENTES	1
1.1.1 DE LA AUDITORIA	1
1.1.2 DE LA AUDITORIA FORENSE	4
1.2 CONCEPTOS	6
1.2.1 AUDITORIA	6
1.2.2 AUDITORIA FORENSE	7
1.2.3 AUDITORIA GUBERNAMENTAL	8
1.2.4 TECNICAS DE AUDITORIA	9
1.2.5 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	10
1.2.6 HACIENDA PÚBLICA	10
1.2.7 ERARIO PÚBLICO	11
1.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE	12
1.3.1 NATURALEZA	12
1.3.2 OBJETIVO	12
1.3.3 IMPORTANCIA	13
1.3.4 CARACTERISTICA	14
1.3.5 CAMPOS DE ACCIÓN	15
1.3.6 PERFIL DEL AUDITOR FORENSE	17

1.4 ASPECTOS RELEVANTES DE LA AUDITORIA FORENSE	19
1.4.1 PRUEBA	19
1.4.2 EVIDENCIA	20
1.4.2.1 TIPOS DE EVIDENCIAS	21
1.4.3 TIPOS DE FRAUDE	23
1.5 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	25
1.5.1 TECNICAS DE AUDITORIA	25
1.5.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	29
1.5.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE	29
1.6 NORMATIVA TÉCNICA Y LEGAL	30
1.6.1 TECNICA	30
1.6.2 LEGAL	39
1.7 FRAUDES EN EL SALVADOR	44

CAPITULO II

DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO

2.1 TIPO DE ESTUDIO	52
2.2 UNIDADES DE OBSERVACIÓN	53
2.3 INVESTIGACION	53
2.3.1 BIBLIOGRAFICA	54
2.3.2 DE CAMPO	54

2.4	UNIVERSO Y DETERMINACION DE LA MUESTRA	55
2.5	INSTRUMENTOS PARA RECOPIRAR LA INFORMACIÓN	57
2.5.1	ENTREVISTA	58
2.5.2	CUESTIONARIO	58
2.6	PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA	59
2.7	TABULACION DE DATOS	59
2.8	DIAGNÓSTICO	60
2.8.1	CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y CAPACITACION DE LOS AUDITORES	61
2.8.2	UTILIZACION DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE	64
2.8.3	HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE VISTA POR LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES	67

CAPITULO III

TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE EN LA SUSTRACCIÓN DE FONDOS Y BIENES MUEBLES EN LAS INSTITUCIONES AUTONOMAS

3.1	PLANEACION PARA LA RECOLECCION DE EVIDENCIA	72
3.2	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE	88
3.3	PRESENTACION DE RESULTADOS	125

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES	126
4.2 RECOMENDACIONES	127

BIBLIOGRAFÍA	129
---------------------	-----

ANEXOS	132
---------------	-----

1. ENCUESTA DE INVESTIGACIÓN

2. TABULACIÓN DE DATOS
 - 2.1 CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y
CAPACITACION DE LOS AUDITORES
 - 2.2 UTILIZACION DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS
DE AUDITORIA FORENSE
 - 2.3 HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE
VISTA POR LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES

5. INSTITUCIONES AUTONOMAS DEL ÓRGANO EJECUTIVO
GOBIERNO DE EL SALVADOR

6. CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y
CAPACITACION DE LOS AUDITORES

7. UTILIZACION DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS
DE AUDITORIA FORENSE

8. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE
VISTA POR LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES

R E S U M E N

Muchos de los delitos que afectan al Erario Público, pese a que son del conocimiento de la ciudadanía, no son resueltos con sentencias condenatorias, por falta de evidencias o por que éstas están contaminadas y no son admisibles en los juzgados, por lo tanto los auditores en su ejercicio profesional deben contar con técnicas y procedimientos especiales para sus investigaciones y así ejecutar auditorías libres de errores importantes.

El objetivo de este trabajo fue demostrar, que con la implementación de técnicas y procedimientos de auditoría forense se pueden fortalecer los programas de auditoría que utilizan en la Corte de Cuentas de la República, para las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, en las instituciones autónomas y de esta manera obtener suficiente evidencia competente, que ayude a documentar la mayor cantidad de fraudes descubiertos.

El estudio se realizó bajo el método hipotético deductivo, se fundamentó teóricamente mediante la técnica de sistematización bibliográfica y en el desarrollo de la investigación de campo, se usaron las técnicas de encuesta y entrevistas.

La investigación demostró que los auditores gubernamentales no conocen el término de auditoría forense, no están capacitados en esta área y que la aplicación de técnicas y procedimientos de ésta se vuelve necesaria, considerando la existencia de delitos que afectan el Erario Público.

Las conclusiones más sobresalientes son:

La poca capacitación recibida en auditoría forense por los auditores gubernamentales, limita el apoyo de los mismos en investigaciones de delitos cometidos contra el Erario Público.

Los programas de auditoría para las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, ejecutados por los auditores gubernamentales en las instituciones autónomas del país, no están fortalecidos con técnicas y procedimientos de auditoría forense, razón por la cual no se profundiza en las irregularidades detectadas, incrementándose el número de fraudes cometidos que afectan las finanzas públicas.

La aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de irregularidades en las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, ayudaría a que las evidencias recopiladas a través de las mismas sean conclusivas para ser aceptadas en las instancias judiciales correspondientes.

Las recomendaciones están orientadas a:

Las autoridades de la Corte de Cuentas de la República, a quienes se les exhorta a capacitar a su cuerpo de auditores, en lo relativo a la auditoría forense, contribuyendo con esta práctica a la difusión de ésta en el país y a la vez generando la consecución de mayor cantidad de pruebas recolectadas y fraudes descubiertos, mejorando así el trabajo de los auditores gubernamentales.

A los auditores gubernamentales del país a capacitarse sobre la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, además sobre aspectos relevantes del campo procesal penal, mejorándose así sus conocimientos que les permitan ir a la vanguardia de la profesión contable, manteniendo por lo tanto la calidad del trabajo y contribuyendo de mejor forma con las investigaciones sobre ilícitos económicos.

A los auditores gubernamentales a implementar las técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de irregularidades detectadas en las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, para que las evidencias recopiladas a través de las mismas, tengan seguridad absoluta y probatoria para ser aceptadas en las instancias judiciales correspondientes.

I N T R O D U C C I Ó N

A raíz de la globalización, se ha incrementado en forma significativa el fenómeno de la corrupción, con énfasis en los altos niveles institucionales, el análisis de ello ha conducido a ver la auditoría tradicional con una nueva visión y con mayor grado de especialización, surgiendo entonces con un objetivo fundamental que es el descubrir, divulgar y documentar los fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas.

En el país, específicamente en el sector gubernamental han acontecido en los últimos años, graves casos de corrupción y fraude, muchos de los cuales han quedado en la impunidad debido a tecnicismos legales, dentro de los cuales se destaca la insuficiencia de pruebas para demostrar la participación de los implicados en el ilícito o en el hecho de que las presentadas resultan ser inadmisibles por estar contaminadas al incumplir las disposiciones procesales penales.

La Corte de Cuentas de la República, como organismo encargado de fiscalizar la gestión económica de las entidades públicas y sus servidores, tiene la atribución legal de informar sobre las irregularidades detectadas al realizar la auditoría externa en

las mismas, por lo tanto es necesario que los auditores gubernamentales apliquen procedimientos especiales de investigación orientados a obtener evidencia suficiente, competente y oportuna, que sea aceptada en las instancias judiciales correspondientes.

En tal sentido este trabajo de investigación esta dirigido a fortalecer los servicios que prestan los auditores gubernamentales, con técnicas y procedimientos de auditoría forense, por consiguiente se ha dividido en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación:

El primer capítulo contiene el marco teórico de la auditoría forense, en él se detallan los antecedentes, conceptos, generalidades, aspectos relevantes, técnicas y procedimientos de auditoría, normativa técnica y legal; y los principales fraudes cometidos en el país.

El segundo capítulo, comprende la metodología utilizada en la investigación, así mismo la determinación de la muestra de los auditores gubernamentales que se utilizó para aplicar los instrumentos de recopilación de la información y posteriormente se presenta el diagnóstico del problema planteado.

En el tercer capítulo, se desarrolla la propuesta de investigación, que consiste en fortalecer el trabajo de los auditores gubernamentales, al incorporar las técnicas y procedimientos de auditoría forense dentro de los programas de auditoría, lo cual permitirá recolectar evidencias en los delitos de sustracción de fondos y bienes de uso depreciables.

Finalmente después de ejecutar el trabajo de investigación, se estuvo en la capacidad de concluir y recomendar, aspectos que se exponen en el capítulo cuarto.

CAPITULO I

MARCO TEORICO

1.1 ANTECEDENTES

1.1.1 DE LA AUDITORIA

El origen de la función de auditoria es remoto, no obstante su verdadero desarrollo corresponde al siglo XX. Sin embargo la historia registra auditorias desde aproximadamente el siglo XV. Existiendo a la fecha controversia sobre el origen exacto de las auditorias de informes financieros, pero se conoce que en el último siglo mencionado, las familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrieron a los servicios de auditores para conocer de la inexistencia de fraude en la administración de los bienes que eran manejados por los apoderados de éstos.

De conformidad a John J. Willingham en su libro Auditoría, Conceptos y Métodos, cita que en América, los contadores norteamericanos adoptaron de los británicos el modelo de informe de auditoría, lo mismo que sus procedimientos de análisis. Con respecto a la contaduría como profesión, fue introducida en este continente por los británicos en la segunda mitad del siglo XIX.

Whittington, O. Ray y Kurt Pany en su obra: Auditoria. Un enfoque integral, describen que el significado original de la palabra auditor fue "persona que oye" y se considera que fue apropiado para la época durante la cual los registros en la contabilidad gubernamental eran aprobados después de una lectura pública, en donde las cuentas eran leídas en voz alta.

Las auditorias, históricamente han pretendido conocer que el administrador este actuando y presentando informes en forma honesta; así desde tiempos medievales y durante la revolución industrial, se realizaban auditorias para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio, estaban cumpliendo con honradez su cometido.

Con respecto a los objetivos y conceptos que guían las auditorias de hoy en día eran casi desconocidos en los primeros años del siglo XX, pero se han realizado auditorias de diferentes tipos a través de la historia registrada del comercio y de las finanzas de los gobiernos.

Con el auge de la revolución industrial las empresas de este sector habían alcanzado un crecimiento notable, y así en 1900 existió un mayor número de accionistas distantes, quienes empezaron a recibir informes de auditores. La mayoría de los

nuevos accionistas no comprendían el significado de la labor de los auditores; lo cual se agravaba dada Las concepciones erróneas acerca de la función de auditoria, que estaban muy arraigadas, incluso entre los comerciantes y banqueros. Citándose como ejemplo la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de la exactitud de los estados financieros.

Las concepciones erróneas acerca de la función de los auditores independientes estaban tan extendidas que en 1917 el Tribunal de Reserva publicó, en el Boletín Federal de Reserva, un documento preparado por el Instituto Americano de Contadores, que en 1957 se convertiría en el Instituto Americano de Contadores Públicos, donde se estableció una contaduría uniforme. Este pronunciamiento técnico en los Estados Unidos fue el primero de los que serían emitidos por la colectividad profesional americana en el siglo XX.

Los informes elaborados durante gran parte del siglo pasado siguieron muy pocas orientaciones formales, no obstante, la profesión desarrollo rápidamente un lenguaje común de información a través del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA. Este lenguaje se halla tan extendido en la actualidad que el informe ya no representa un

problema de escritura. Hoy por hoy existe un número limitado de tipos de informe de entre los cuales puede seleccionar el auditor; una vez escogida la decisión acerca del tipo de dictamen que va a presentar ante una situación específica, se puede elegir el modelo de informe especialmente concebido para expresar el dictamen respectivo.

1.1.2 DE LA AUDITORIA FORENSE

Un campo relativamente nuevo, pero que esta cobrando más importancia día a día es la auditoria forense, y ésta depende estrechamente de la contabilidad al igual que todas las auditorias financieras, en este caso la Contabilidad Forense que, en palabras de Richard Mattessich, es "una de las áreas más nuevas y menos mencionadas. Sin embargo, en el ambiente empresarial actual esta convirtiéndose rápidamente en uno de los campos más fascinantes y perentorios".¹

El fenómeno de la corrupción se ha incrementado debido a la globalización, especialmente en la alta dirección, lo que se ha dado por llamar crimen de cuello blanco, siendo el principal delito el lavado de activos en sus diversas modalidades, llamando más la atención el fraude corporativo el cual se puede

¹ Mattessich, Richard (2001). "Hitos de la investigación en contabilidad moderna. Segunda Mitad del siglo". Revista Legis del Contador. No 6, Abril-Junio. Bogotá, Pág. 41

entender en dos enfoques: a) La intención expresa de hacerle daños al negocio de la corporación y b) El daño infringido por las corporaciones como tales.

En tal sentido, la auditoria forense surge con el fin de detectar y corregir el fraude en los estados financieros, pero con el correr de los años, ha ido ampliando su campo de trabajo, en la medida que ha desarrollado técnicas determinadas para combatir el crimen y así colabora en la aplicación de la justicia.

Además la auditoría forense parte del supuesto que exista la intención de dolo, lo cual obliga aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de las venalidades. Con relación al problema de la prueba, en su sentido general, así como el de la evidencia, referente a la auditoria, adquieren una dimensión completamente innovadora, dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas por los tribunales.

Con relación al término forense, tanto en español como en inglés tiene dos grupos principales de significados. "En español, el primer se recoge del vocablo latino *forensis*, que significa público. Tiene tres acepciones principales: 1) perteneciente al

foro, 2)véase: médico forense, 3)público y manifiesto. El segundo surge del termino latino *foras*, que indica fuera. Es poco usado y es sinónimo de forastero".²

En síntesis lo forense esta relacionado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizadas sin restricción alguna.

Por otra parte se considera entonces que la contabilidad y la auditoria forense aportan elementos científicos para la prueba, así como lo hacen la otras disciplinas como la medicina, física, química, grafología, psiquiatría, sicología, biología, genética, etcétera.

1.2 CONCEPTOS

1.2.1 AUDITORIA

"La auditoría es un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los

² Real Academia Española (1992). *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima primera edición. Tomo I. Madrid: Real Academia Española, p. 984.

requerimientos establecidos. La auditoría está encargada de la revisión de los estados financieros, de las políticas de dirección, y de procedimientos específicos que relacionados entre sí, forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objeto de la revisión, con el propósito de poder expresar una opinión profesional sobre todo ello.”³

También es definida como el “proceso de evaluación e investigación de políticas, normas, prácticas, funciones, procesos, procedimientos e informes utilizados con el fin de emitir una opinión profesional (imparcial) con respecto a: Eficiencia en el uso de los recursos; Validez de la información y Efectividad de los controles establecidos”⁴

1.2.2 AUDITORIA FORENSE

Se define como una “auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, que implica revisión de registros y transacciones, para determinar la adherencia a las normas y principios de contabilidad, y así recopilar evidencia para interponer una demanda o para asistir en asuntos legales a

³ James A. Cashin, Paul D. Neuwirth y Jhon F. Levy . “Enciclopedia Océano Centrum.” Nueva York EE.UU, 1992. Grupo Editorial Océano.

⁴ III Seminario Regional Interamericano de Contabilidad – El Salvador “Desafíos en el Nuevo Orden Mundial de la Auditoría y Finanzas”, Pág. 125, 126

un tribunal de justicia".⁵ Además el mismo autor define que "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

En resumen podría decirse que la auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces, conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

1.2.3 AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Este concepto es el utilizado por el personal del máximo ente rector de la auditoría, en la administración pública del país y se encuentra en el apéndice dos del manual de auditoría financiera, así: Es un examen objetivo, sistemático y profesional, efectuado en forma posterior a la ejecución de las actividades financieras, administrativas y operativas de las Entidades y Organismos del Sector Público, con la finalidad de evaluar:

⁵ Rodríguez Castro, Braulio. *La auditoría forense en el sector público colombiano*, Pontificia Universidad Javeriana. Colombia 2002.

⁶ *Ibid.*

1. Las transacciones, registros, informes y estados financieros.
2. La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones
3. El control interno financiero
4. La planificación, organización, ejecución y control interno administrativo
5. La eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos
6. Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.

1.2.4 TECNICAS DE AUDITORIA

"Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional, sobre determinado universo de información financiera o monetaria que ha sido preparada por terceras personas y que son responsabilidad de la entidad a la que pertenecen".⁷

⁷ *Ibid.*

1.2.5 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

“Los procedimientos de auditoría se conocen como el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión”.⁸

1.2.6 HACIENDA PUBLICA

La Constitución de la República en su Artículo doscientos veintitrés enuncia la integración de sus componentes así:

- 1°- Sus fondos y valores líquidos
- 2°- Sus créditos activos
- 3°- Sus bienes muebles y raíces
- 4°- Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

Así mismo establece que son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.



⁸ Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 17° edición, enero 1996, boletín 5010-1, 5.

1.2.7 ERARIO PÚBLICO.

Se entiende como el tesoro público, fisco o tesoro nacional de un imperio, reino o república, en tiempo del imperio Romano, estos fondos se utilizaron para el pago del culto y de la guerra, cuya dirección competía al emperador; en virtud de la mezcla habitual de lo político y lo religioso en los antiguos pueblos.

Su custodia y conservación se ubicó en el templo de Saturno, por considerar sagrado estos fondos, además se razonaba que era un lugar seguro, dado el respeto al templo en sí, no obstante ser un dinero público.

Modernamente el concepto de Erario esta asociado estrechamente a la definición de tesoro público y tal como sucedió en el pasado, donde se involucraba al Emperador, Prefectos y el Senado para su disposición, en El Salvador la Constitución de la República involucra a los ministros del Órgano Ejecutivo en forma individual y luego en conjunto como Consejo de Ministros, además de los Organismos Independientes como la Corte de Cuentas de la República; y los Órganos: Legislativo y Judicial, en su recaudación y erogación; por medio de elaboración, ejecución y control del presupuesto de ingresos y egresos de la nación.

1.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE

1.3.1 NATURALEZA

En vista que la auditoría forense tiene como función la de aportar pruebas, ésta es de carácter público, ya que pueden ser discutidas y analizadas en los tribunales de justicia, se infiere que su naturaleza es jurídica, además esta contemplada dentro de las ciencias forenses.

Rolando Escamilla González en su obra "Los motivos y conductas del fraude" define a las ciencias forenses como: el conjunto de disciplinas que utilizan todos sus métodos, conocimientos y técnicas para colaborar directamente y de manera científica en la administración de justicia.

1.3.2 OBJETIVO

Inicialmente la auditoría forense intentó detectar y corregir el fraude en los estados financieros y luego ha ampliado y diversificado su quehacer, hasta definir en la actualidad que su objetivo es averiguar casos con indicios de fraudes para probar o refutar las demandas interpuestas, e identificar a las personas naturales o jurídicas involucradas y apoyar los

resultados a través de la evidencia obtenida, con el propósito de presentarla ante las instancias judiciales.

1.3.3 IMPORTANCIA

Tomando en cuenta los actos fraudulentos y que el número de afectados aumenta según la naturaleza del fraude, surge la necesidad de desarrollar una auditoría especial que investigue y profundice sobre las responsabilidades de los actores de un fraude. Es ahí, donde surgen las posibilidades en la profesión contable para participar activamente en la realización de una auditoría que investigue a las personas involucradas en actos ilícitos.

En El Salvador, se observa que abogados y jueces en los tribunales, en su mayoría no tienen conocimientos especializados en aspectos contables; originando el fracaso en algunas investigaciones, con la consecuente impunidad en materia de delitos, principalmente de tipo patrimonial contra los sectores público y privado. En tal sentido la información a examinar, por su naturaleza, constituye una abundancia de números, partidas y asientos, cuya significación técnica escapa al criterio de las personas involucradas en la dilucidación del proceso debido a la inexperiencia en su interpretación, careciendo además de bases técnicas para emitir resoluciones al respecto. De ahí surge la

necesidad de pensar en investigadores con conocimientos técnicos y científicos sobre materia contable, legal, fiscal, entre otros.

1.3.4 CARACTERISTICAS

En razón que la auditoria forense se considera una auditoria especial por desarrollarse en el contexto de una demanda legal con un componente financiero significativo, es necesario identificar el conjunto de características que la diferencian de los demás tipos de auditoría, las cuales son:

- El hecho que origina el inicio de la auditoría, debe estar tipificado como delito económico.
- La recopilación de evidencia fehaciente sirve para constituir prueba aceptada ante los tribunales de justicia.
- Requiere para su realización de conocimiento especializado en materias procesal penal y técnicas de investigación criminal.
- Por ser una ciencia relativamente nueva, existe poca experiencia en el campo profesional.

1.3.5 CAMPOS DE ACCION

La auditoria forense es aplicable en las distintas actividades económicas, sean estas de carácter público o privado, pudiéndose mencionar algunos de los campos de acción:

- a) Investigaciones corporativas: En las empresas se dan indicios que pueden apuntar hacia posibles hechos fraudulentos, al manifestarse inconformidades de ciertos empleados y terceros quienes ejecutan acciones tales como llamadas anónimas y cartas acusatorias, ante esto se tiene que actuar rápida y efectivamente para evitar una desviación en la consecución de los objetivos corporativos. El auditor forense asiste en dirigir las acusaciones, clasificándolas según su impacto desde despidos improcedentes hasta situaciones internas que implican acusaciones de administradores o empleados que actúan de forma inadecuada.

- b) Soporte en litigios: Este campo requiere al auditor forense; asesorar en investigaciones, evaluar la integridad y la cantidad relacionada con áreas como perdida de utilidades, reclamo por construcciones, obligaciones derivadas de los productos, disputa entre accionistas y falta de cumplimiento de contratos.

- c) Asuntos criminales: Aquí los contadores y auditores actuando como testigos expertos, son crecientemente importantes en los casos que se ventilan en los juzgados; en sus intentos por resolver, valorar y reportar sobre transacciones financieras que incluye una variedad de situaciones tales como incendios premeditados, farsas, reacciones violentas y manipulaciones de los precios de las acciones.
- d) Reclamos de seguros: Tanto la preparación como la valoración de los reclamos de seguros pueden requerir la asistencia de un contador forense para valorar la integridad y la cantidad de un reclamo. Dentro de estas están el cálculo de las pérdidas provenientes de interrupción de negocios, vínculos de fidelidad y asuntos relacionados con agravios personales.
- e) Gobierno: Asisten a la administración pública en el logro del cumplimiento de su rol regulador, controlando que las empresas cumplan con las leyes establecidas. Teniendo como ejemplo investigaciones de donaciones y subsidios. Además este tipo de auditoría se desarrolla en campos como disputas comerciales, casos de negligencia profesional y valoración de bienes.

1.3.6 PERFIL DEL AUDITOR FORENSE

Para que un profesional de la auditoría trascienda a un nivel especializado, como lo es el campo de la investigación de tipo forense, este debe contemplar dentro de su acervo de conocimientos, aquellos relativos al análisis, cuantificación de pérdida, métodos de investigación, recopilación de evidencia, cualidades de mediación, arbitraje y conocimientos legales, entre otros.

En investigaciones de tipo legal, el auditor debe conocer los procedimientos que se siguen en las indagaciones criminales en materia penal, con el objetivo de aclarar los ilícitos tipificados en la legislación salvadoreña como: falsedad material, administración fraudulenta, lavado de dinero, sustracción de fondos y bienes muebles.

Uno de los principales aspectos a tomar en cuenta por el auditor forense es el manejo y clasificación de la información, logrando con ello obtener aquella que será útil para el caso que se investigue.

Los nuevos métodos de investigación en el campo forense conllevan a que un auditor tradicional desarrolle habilidades que no son usuales, siendo estas:

1. Identificación de problemas financieros
2. Conocimiento de técnicas investigativas
3. Conocimiento de evidencia
4. Interpretación de información financiera
5. Presentación de hallazgos.

Se resalta de forma particular la mentalidad investigativa o sea detectivesca como habilidad básica, la cual va mucho más allá de la mentalidad de una auditoría tradicional, tomando en cuenta que esta última limita su alcance a la materialidad y al uso del muestreo para recolectar evidencia, en cambio la auditoría forense se relaciona con los procesos judiciales determinados por la ley y necesariamente requiere de confidencialidad, sentido de negocios, sentido común, perseverancia, curiosidad y sobre todo creatividad.

1.4 ASPECTOS RELEVANTES DE LA AUDITORIA FORENSE

1.4.1 PRUEBA

Todo lo que sirve para obtener certeza acerca de la verdad de una proposición es lo que se ha definido como prueba; en la doctrina procesal penal el profesor Guasp, la define como "el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al Juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo".

La prueba alude a cosas, personas o hechos de carácter extra procesal, como ejemplo se puede mencionar la existencia de documentos con valor incriminatorio o exculpatario, los instrumentos de comisión de un hipotético hecho y las personas que están en condiciones de declarar o dar su parecer como peritos, entre otros.

A continuación se menciona las características de la prueba:

- a) Objetiva: El detalle que fundamenta un acto debe provenir del mundo externo al proceso judicial y no ser un fruto del conocimiento privado de una de las partes, carente de acreditación objetiva y su trayectoria debe ser originada de afuera hacia adentro de este proceso. En síntesis debe

cumplirse que todo dato pueda ser comprobada por las partes interesadas.

b) Legal: Los medios o elementos de prueba deben estar considerados en las leyes respectivas para su utilización, a fin de enriquecer el conocimiento judicial. La posible ilegalidad podría originarse en dos motivos: Obtención irregular o su incorporación irregular al proceso.

En la búsqueda de la verdad dentro un proceso penal, este debe desarrollarse tendiendo a la reconstrucción precisa e inequívoca del hecho histórico. En tal sentido la prueba es el único medio seguro de lograr esa reconstrucción de modo confiable, comprobable y demostrable. La convicción de determinar la culpabilidad necesaria para condenar es única y exclusivamente consecuencia de la prueba válidamente incorporada en un juicio.

1.4.2 EVIDENCIA

La evidencia de auditoría es la información suficiente y competente obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que basa su opinión, comprenderá los documentos fuente, los registros de contabilidad y la información confirmatoria de otros orígenes. Esta comprende el

conjunto de actos comprobados sobre los cuales el auditor sustenta su informe.

La evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente que requiere estar expresamente vinculada con los asuntos alegados; por consiguiente la auditoría forense va mucho más allá de la obtenida en una auditoría tradicional, ya que en ésta es suficiente mostrar los hallazgos, mientras que en un tribunal judicial se es más rigurosa dado que deben incorporarse según las reglas establecidas, en vista que tienden a soportar o probar un hecho.

Las pruebas, son el resultado de las evidencias, clasificándose las pruebas en directas y circunstanciales; son directas cuando señalan la existencia del principal o del hecho sin ninguna deducción o presunción y son circunstanciales cuando tiende a probar la presencia del hecho principal mediante la inferencia; los Juzgados las reconocen como medio legítimo de prueba, en muchos casos es con lo único que se cuenta cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

1.4.2.1 TIPOS DE EVIDENCIA.

Para limitar o reducir adecuadamente el riesgo de auditoría, los auditores reúnen una combinación de muchos tipos de evidencia.

Los tipos principales según Braulio Rodríguez Castro y otros, en su obra Ciencias Contables / Auditoría Forense; pueden resumirse de la manera siguiente:

- a) Evidencia física: Se consigue por medio de la técnica de inspección u observación de las actividades realizadas por los involucrados en el asunto que se esté evaluando, de los documentos, registros y de los hechos relacionados con el objetivo del examen. Entre las evidencias físicas se pueden citar: los papeles de trabajo que detallan los asuntos revisados, los que exponen la naturaleza y el alcance del trabajo, fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas.

- b) Evidencia testimonial: Se obtiene a través de declaraciones recibidas en respuestas a interrogantes por medio de entrevistas, así mismo pueden ser cartas, éstas pueden quedar reflejadas en narrativas o en sistemas de audio o video.

- c) Evidencia documental: Se obtienen a través de documentos que provienen directamente del cliente, de sus colaboradores y también de otras fuentes ajenas a la empresa; pero es más confiable un documento que se obtenga de su lugar de origen en comparación al que pueda conseguirse en la entidad objeto de examen.

d) Evidencia analítica: Se adquiere a través de los resultados obtenidos de comparaciones de información con normas prescritas, con información de resultados anteriores, transacciones o rendimientos, razonamiento de decisiones legales, entre otras; estas evidencias quedan reflejadas en los papeles de trabajo.

1.4.3 TIPOS DE FRAUDE

Según los sicólogos, expertos en fraude, para que exista éste se tienen que cumplir tres condiciones: oportunidad, presión y racionalización.

Entendiéndose por oportunidad, como el resultado de la existencia de controles débiles y/o en aquellos casos cuando el empleado ocupa un puesto de trabajo de confianza, dentro de la organización.

Presión, ésta usualmente recae sobre los responsables de las decisiones financieras de la empresa, quiénes en su afán de cumplir los objetivos empresariales, realizan acciones impropias que pueden dañar a los accionistas, público consumidor y empleados.

Finalmente la racionalización genera con frecuencia la creencia que lo actuado por los responsables financieros y/o administrativos se justifica, ya que lo importante es el cumplimiento de las metas y objetivos de la empresa.

Los tipos de fraude pueden ser:

a) Fraude administrativo: Consiste en un acto intencional de presentar en forma equivocada las cantidades o revelaciones en los estados financieros, con el objetivo de engañar a los usuarios. Este tipo de fraude se clasifica en dos grupos:

- Revelaciones financieras engañosas
- Malversación de activos.

Respecto a las revelaciones financieras engañosas, originó el análisis del fraude en los estados financieros y a la búsqueda de diversos mecanismos para combatirlo.

La relación entre fraude administrativo y las revelaciones financieras engañosas es evidente y en el presente ha tomado gran importancia por tratarse de una problemática que tiene un enorme impacto económico y social.

La malversación de activos constituye otro gran componente dentro del fraude administrativo y está integrado por el conjunto de prácticas contra la ética, realizadas al interior de las organizaciones. La dificultad más grande para detectarlo consiste en la forma como se han desarrollado y potenciado las habilidades para cometerlos.

b) Fraude financiero: Es aquel que se comete cuando se involucran principalmente los recursos financieros de la empresa, lo cual puede afectar la liquidez y disponibilidad, en síntesis se ven comprometidos los activos corrientes. Entre algunas formas de este tipo de fraude se tienen: Evasión de impuestos, soborno, abuso de confianza, lavado de dinero, falsificación, alteración o destrucción de documentos; supresión u omisión de los efectos de transacciones en los asientos contables o documentos; mala aplicación de las políticas contables; entre otros.

1.5 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1.5.1 TECNICAS DE AUDITORIA

Como se menciona anteriormente las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación para la obtención de

evidencias, que pueden llegar a ser pruebas, se utilizan para lograr la información y comprobación necesaria para emitir una opinión profesional, a continuación se mencionan las más conocidas:

a) Estudio General: Es la apreciación de las características generales de la empresa, de las partes importantes y significativas así como también de sus estados financieros. El contador público hace uso de su juicio profesional basado en su preparación y experiencia para obtener datos o información fidedigna de la empresa objeto de estudio y situaciones extraordinarias que pudieran requerir atención especial. A través de esta técnica, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones importantes, mediante la comparación de información de períodos consecutivos; cabe mencionar que esta técnica sirve de base para la utilización de otras, por lo que debe aplicarse antes de cualquier otra.

b) Análisis: Consiste en clasificar y agrupar distintos elementos individuales que conforman una cuenta o una partida determinada, logrando así grupos de información homogéneos y significativos. La aplicación de esta técnica generalmente esta orientada a cuentas o rubros

de los estados financieros con el objetivo de conocer como están integrados.

- c) Inspección: Se trata de la realización de un reconocimiento físico de bienes materiales o documentos con el fin de asegurarse de la autenticidad de un activo o una operación registrada en la contabilidad, en muchos casos se utilizan documentos o libros especiales que constituyen la materialización del dato registrado.

- d) Investigación: El auditor puede alcanzar la comprensión de la información que obtiene de los empleados y funcionarios de la empresa, para luego formarse un juicio sobre algunas operaciones realizadas por la misma.

- e) Observación: El auditor tiene presencia física y es la acción mediante la cual se estudia y advierte, en forma apreciativa los hechos o acontecimientos y circunstancias en que ésta se desarrollan y en las diferentes funciones o gestiones de la empresa auditada.

- f) Cálculo: Hay muchas operaciones que son el resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas, el

auditor se cerciora mediante la técnica del cálculo de la corrección matemática de las partidas, siguiendo un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las mismas.

g) Confirmación: El auditor solicita a través de la entidad auditada una comunicación por escrito de una persona externa a la misma, que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de los negocios realizados con la empresa, y por tanto informar de forma verídica sobre dichas operaciones.

h) Declaración: Esta se relaciona con la técnica de la investigación y consiste en obtener una revelación por escrito, firmada por los involucrados en el resultado de las investigaciones realizadas a los empleados y funcionarios de la empresa. Su validez se encuentra limitada debido a que la información ha sido proporcionada por personas que participaron o influyeron en las operaciones realizadas.

i) Certificación: El auditor obtiene un documento en el que se afirma la veracidad de un evento económico,

legitimado por lo general, con la firma de una autoridad legalmente facultada para ello.

1.5.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

En la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría dan origen a los Procedimientos de Auditoría. La conjugación de dos o más procedimientos de auditoría deriva en Programas de Auditoría. Y el conjunto de programas de auditoría da lugar al Plan de Auditoría.

1.5.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE

Para convertir un auditor tradicional en auditor forense, deben incluirse dentro de su formación profesional aspectos de investigación legal y procedimientos jurídicos, con mayor énfasis en la recolección de evidencias que prueben los delitos económicos. Todo esto debidamente integrado con sus habilidades en el manejo y evaluación del control interno y procedimientos de auditoría; lo cual lo distinguen como un profesional de alta capacidad.

El auditor forense debe contar con habilidades, que incluyan un conocimiento técnico especializado en materia procesal, técnicas de investigación criminal y hacer uso de la intuición; adicional a esto debe tener la habilidad de pensar como los oportunistas

dedicados a cometer delitos económicos. La auditoría forense por ser un campo amplio y novedoso conlleva la necesidad de especializarse en nuevos métodos para combatir y prevenir el fraude e investigarlo cuando ya haya ocurrido.

Entre las técnicas de auditoría forense se encuentran las utilizadas en la criminalística, investigaciones policiales, exámenes de estados financieros y otras técnicas propias de la profesión contable, que adquieren este calificativo, primero porque su aplicación y alcance es más exhaustivo y segundo, por emplearse con o para propósitos judiciales.

1.6 NORMATIVA TÉCNICA Y LEGAL

1.6.1 TÉCNICA

a) Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA): Las características de la auditoría están contenidas en éstas y se utilizan en el ejercicio de los diversos campos de acción. Las normas están clasificadas en tres grupos generales, así: normas personales o generales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas para informar los resultados.

1. Normas generales: Las normas generales son de naturaleza personal por que enfocan las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo.

Dentro de estas normas la primera se denomina: "Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional", donde se menciona como el auditor debe poseer en conjunto el conocimiento técnico, experiencia y capacidad suficientes en auditoria, contabilidad, ciencias administrativas y demás disciplinas que se adquieren mediante la educación formal y el entrenamiento. El auditor que se desempeñe en el campo de la auditoría forense debe integrar lo anterior con habilidades de comunicación oral y escrita. Además debe ser curioso, persistente, creativo, discreto, analítico, capaz de trabajar con datos incompletos, tener conocimientos de criminología, técnicas de investigación policial y aspectos legales y estar en constante actualización ante el surgimiento de cambios tecnológicos y científicos relacionados a su profesión.

La segunda norma se refiere a la "Independencia Mental", indicando que el auditor debe ser autónomo respecto a las operaciones que somete a examen y mantener una actitud independiente que garantice la imparcialidad de su juicio. El auditor forense no puede mantener una actitud mental

independiente total, y debe hacer caso a su escepticismo cuando hay indicios de fraude, es en este momento que su trabajo gira en torno a la obtención de pruebas.

La tercera norma es el "Debido Cuidado Profesional en la Ejecución del trabajo", obliga al auditor a adoptar las reglas de ética profesional, el buen juicio en sus funciones y recomendaciones, el cumplimiento de la normativa que le compete y el empleo de los procedimientos de auditoría aplicables al caso. El auditor forense debe tomar en cuenta las normas que rigen su profesión, la conducta profesional, el buen juicio y armonizar dichos aspectos al seguir su instinto escéptico en el desarrollo de sus procedimientos especializados, manteniendo el debido cuidado y diligencia, ya que un examen forense no se puede restringir a la materialidad ni al muestreo, sino que necesariamente tiene que basarse en los procesos judiciales.

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo: En la ejecución del trabajo, el auditor deber observar tres normas esenciales siendo la primera la planeación adecuada y la oportunidad en la ejecución del mismo; esta resalta la importancia que tiene la apropiada planeación y la supervisión del personal auxiliar de auditoría; la segunda norma consiste en el estudio y evaluación del control interno, con el objetivo de establecer

la confiabilidad de este e identificar las áreas de mayor riesgo, además determinar el alcance de las pruebas; la tercera norma esta encaminada a obtener suficiente evidencia comprobatoria que permita emitir una opinión sustentada.

La primera norma relativa a la ejecución del trabajo de auditoria se refiere a la planeación adecuada y se enuncia de la siguiente forma: El trabajo debe ser planificado adecuadamente y el personal asistente, de existir, debe ser supervisado apropiadamente.

La planeación adecuada incluye dentro de sus pasos a seguir, la investigación de un probable cliente antes de decidir si acepta el trabajo, esto le permite obtener conocimiento de las operaciones del cliente y desarrollar un plan completo para organizar, coordinar y programar las actividades del personal que ejecutará la auditoría. Un gran porcentaje de la planificación se realiza antes de llevar a cabo la ejecución de la auditoría, el proceso de planificación continua durante la realización del trabajo.

En el campo de la auditoría forense, la planeación juega un papel importante, en el sentido de saber orientar a las personas que participan en la investigación del posible delito, estas

personas deben tener experiencia y conocimientos especiales en descubrimiento de fraudes. Además establecerse claramente los objetivos dentro de los procesos de investigación criminal y judicial, los factores a considerar para planear los pasos a seguir son: las personas, el tiempo, los costos y la información obtenida.

Con relación a la supervisión esta actividad implica orientar los esfuerzos de los auditores auxiliares que participan en el cumplimiento del objetivo del examen de auditoría; la supervisión incluye distribuir las instrucciones, informar de los problemas encontrados, revisar el trabajo efectuado y manejar las diferentes opiniones del personal de auditoría. El grado adecuado de supervisión depende de varios factores dentro de los que se pueden mencionar la complejidad de la situación y la capacidad de las personas que realizan el trabajo.

La segunda norma se refiere al estudio y evaluación del control interno, esta resalta la importancia de mantener un control interno efectivo que brinde la seguridad y confiabilidad de los registros del cliente y que asegure que sus activos estén bien resguardados. Cuando en la ejecución de la auditoría se encuentra este tipo de control lo suficientemente sólido, la cantidad de evidencia requerida es mínima en comparación de la

que se demanda si los controles son débiles, es por esta razón que la evaluación que los auditores hacen del control interno tiene una gran influencia sobre el alcance y la naturaleza del proceso de auditoría. De lo anterior se deduce que el auditor debe efectuar un adecuado examen y evaluación del sistema de control interno, en cuanto a la suficiencia y efectividad del mismo, en el aspecto contable, administrativo y operacional.

El nivel de confiabilidad en los procedimientos de control interno dentro de la auditoría forense es mínimo, partiendo de que la investigación se realiza sobre un hecho pasado, y sucede en la mayoría de casos que el control interno ha sido violentado, a pesar de esto es necesario conocerlo y evaluarlo, identificando de esta manera las debilidades, logrando con ello conocer la forma en que fueron llevados a cabo los ilícitos.

La tercera norma exige que los auditores obtengan suficiente evidencia competente para poder soportar una opinión sobre el examen realizado, respecto al termino competente, se refiere a la calidad de la evidencia. Debe obtenerse lo anterior a través de la aplicación de las técnicas de auditoría que suministren una base razonable con el fin de expresar una opinión. Para cumplir el objetivo de la auditoría, la validez de la evidencia se basa en el juicio del auditor, con respecto a lo anterior la

evidencia en la auditoría difiere de la evidencia legal, que esta regulada por reglas específicas contenidas en las leyes respectivas.

La evidencia obtenida en una auditoría tradicional resulta insuficiente en el campo de la auditoría forense, se debe soportar la investigación adecuadamente, obteniendo documentos originales, declaraciones de testigos, videos, cintas magnéticas, programas y archivos de computadoras, así mismo otra información que demuestre la existencia o no de actos ilícitos. La evidencia debe obtenerse de manera legal, dejando constancia de que los procedimientos se ejecutaron respetando los lineamientos establecidos en las leyes procesales referentes al delito.

3. Normas relativas al informe: El informe de auditoría forense es muy diferente respecto al de estados financieros debido a que no existe normativa técnica que oriente la forma en que debe ser estructurado el primero; por lo tanto, puede elaborarse siguiendo el espíritu técnico descrito en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA).

La forma en que se comunicarán las conclusiones de la investigación será por escrito, se informarán de la misma forma

los avances o resultados preliminares, estos son similares a las cartas de gerencia en una auditoría de estados financieros. Cabe mencionar que en este campo, los resultados pueden darse a conocer verbalmente ante los juzgados, en el momento en que los Jueces lo soliciten.

Por otra parte, dado que el auditor forense puede llegar a ser un testigo especialista, en el momento en que sea llamado a comparecer ante un juez, debe estructurar ampliamente su informe, el cual será examinado críticamente; por tal razón, es favorable que se prepare diligentemente y al referirse a problemas de fondo, debe hacerlo en forma clara, concisa y estar redactado en un idioma comprensible para las partes involucradas, sin embargo no debe reflejar mucho detalle, pues los abogados del o los imputados podrían encontrar elementos dentro del informe que sirvan para desacreditar al auditor, tratando de argumentar que se basó en presunciones, en las cuales no ha participado o enfatizando de forma exagerada algún error insignificante.

Algunos expertos son de la opinión de que el informe de esta naturaleza debe ser entendible, bien organizado, documentado y consistente. Este deberá incluir: Presentación o sea la Carátula; Índice; Objetivo; Describir el mandato judicial, en

aquellos casos cuando es en investigaciones para un proceso judicial; Especificando la naturaleza y alcance del trabajo realizado y la evidencia recopilada; Información relativa al entorno de los hechos; Explicación de base técnica y legal sobre las cuales se fundan las conclusiones; Comunicación de los resultados del trabajo por parte del auditor forense; Indicaciones de cómo y dónde obtendrá las evidencias documentales; Indicación de nombres, direcciones y números de teléfono de los testigos; Identificación del auditor forense; Lugar del informe; Especificaciones de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de la conclusión y finalmente adjuntando la evidencia agrupada y organizada.

b) Normas de Auditoría Gubernamental (NAG): Según Decreto numero cinco de la Corte de Cuentas de la República, con vigencia a partir de octubre del año dos mil cuatro, se reglamentó la aplicación obligatoria de las Normas de Auditoria Gubernamental por los auditores internos, firmas privadas de auditoria o de la misma Corte de Cuentas, en la prestación de los servicios de auditoria en las entidades, organismos del sector público y sus servidores, sin excepción alguna. Además de las instituciones y personas que no siendo de la administración pública, reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos; en cuyo caso

el control se aplicará exclusivamente al ejercicio en que hayan recibido un aporte o concesiones y al monto de los mismos.

Estas normas puntualizan los requisitos generales y personales del auditor, además define las normas para la planificación, ejecución y la comunicación de los resultados obtenidos en las auditorías financieras, operacionales y de exámenes especiales, éstas se encuentran ordenadas así: Normas generales relacionadas con el auditor, Normas específicas a la auditoria operacional o de gestión y las Normas de la auditoria financiera. Finalmente exponen las específicas relativas al examen especial.

En síntesis este reglamento provee los elementos esenciales para poder aplicar técnicas y procedimientos de auditoria forense en cada una de las auditorías que actualmente ejecuta la Corte de Cuentas de la República, basados en la credibilidad de la información presentada por la administración o recabada en ella, al obtener y evaluar objetivamente la evidencia.

1.6.2 LEGAL

a) La Constitución de la República: En su artículo ciento noventa y cinco, faculta a la Corte de Cuentas de la República para

fiscalizar la Hacienda Pública en general, otorgándole las atribuciones siguientes:

- 1º Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos, así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine;
- 2º Aprobar toda salida de fondos del tesoro público, de acuerdo con el Presupuesto; intervenir en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al Tesoro Público o al Patrimonio del Estado y refrendar los actos y contratos relativos a la deuda pública;
- 3º Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren o manejen bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar a dichas cuentas;
- 4º 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;
- 5º Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Órgano Ejecutivo a la Asamblea, e informar a ésta del resultado de su examen;
- 6º Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones;

- 7° 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° Velar por que se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y Municipios;
- 9° Ejercer las demás funciones que las leyes le señalen.

b) Ley de la Corte de Cuentas de la República: Por medio de la auditoria gubernamental se ejercerá el control posterior, interno y externo a las entidades y organismos del sector público, como se menciona en los artículos veintinueve y treinta y uno, de la ley de la Corte de Cuentas de la República.

Con relación a la auditoria interna, ésta estará a cargo de las unidades administrativas que integran la estructura organizacional de cada institución y la externa será efectuada por la Corte de Cuentas de la República o por firmas privadas; autorizados previamente por la misma Corte. Podrá efectuarse auditoría financiera y operacional o de gestión; si éstas requieren de un análisis o revisión puntual se denomina Examen Especial.

En la misma ley los artículos treinta y cuatro al treinta y seis establecen algunas consideraciones a fin de garantizar la independencia de las unidades de auditoría interna, las cuales son:

- 1° Su dependencia es directa de la máxima autoridad.
- 2° No ejercerán funciones en los procesos de administración, finanzas ni en la toma de decisiones de la institución.
- 3° Elaborará y ejecutará con total independencia funcional su plan anual de auditoría.

Por otra parte es de enfatizar que esta ley faculta a este organismo para pronunciarse sobre la legalidad, eficiencia, economía, efectividad y transparencia de la gestión, al examinar las actividades financieras, administrativas y operativas de las entidades y servidores públicos.

Así mismo La Corte de Cuentas de la República tiene la competencia para determinar la responsabilidad Administrativa o Patrimonial, entendiendo la primera como irregularidades cometidas por funcionarios y empleados y la segunda como el perjuicio económico hacia la institución estatal. Al determinar las responsabilidades, se recopila evidencia que

puede servir para interponer una demanda o para asistir en asuntos legales en los juzgados.

Por otra parte el Presidente de la Corte esta obligado a comunicar al Fiscal General de la República de las sentencias ejecutoriadas, si en éstas hubiera de ejercer alguna acción por razón de ella en los juzgados correspondientes.

c) Código Procesal Penal: En el momento en que se presentan indicios de responsabilidad penal, nace la auditoría forense con el objeto de obtener evidencia en el proceso de investigación, las que serán pruebas cuando así lo determine el juez que conozca del caso.

La Fiscalía General de la República desempeña el papel de la parte acusadora en los procesos penales, por tanto es a ésta a quien corresponde la carga de la prueba, en otras palabras los responsables de presentar ante los tribunales la evidencia recopilada son los fiscales de la República y durante el proceso estos pueden recurrir a los expertos.

El artículo quince del código procesal penal menciona que los elementos de la prueba deben obtenerse por medios legales

según los procedimientos establecidos en las leyes respectivas, lo contrario a esto carecerá de valor probatorio.

- d) Normas Técnicas de Control Interno de La Corte de Cuentas de La Republica: En el artículo veinticuatro de su ley, define que estas normas son dictadas por este ente y de estricto cumplimiento para todas las instituciones que conforman la administración pública.

Las Normas Técnicas tienen como característica esencial de ser básicas, actualmente, sin embargo dados los cambios experimentados en los sistemas financieros, operativos, administrativos y de información en la administración pública, la Corte de Cuentas de la República considera necesario que se emitan nuevas normas específicas para cada institución, con el objeto de fortalecer el control interno de cada entidad organizacional, aspecto que deben cumplir a más tardar en octubre del año dos mil cinco.

1.7 FRAUDES EN EL SALVADOR

Con base a los informes anuales de corrupción presentados en Internet por PROBIDAD, institución que lleva a cabo el monitoreo de hallazgos y denuncias de corrupción, así como el tratamiento

que reciben por parte de los entes fiscalizadores gubernamentales y los medios de comunicación; así mismo las recopilaciones que diariamente hacen de los reportajes y editoriales que abordan los temas de la corrupción, aparecidos en los matutinos El Diario de Hoy y La Prensa Gráfica. Además toman como fuentes, otras noticias locales y extranjeras, hasta consolidar dicho informe final que contiene las defraudaciones más relevantes.

A continuación se exponen los que a criterio de esa entidad han sido los grandes fraudes ocurridos en El Salvador, en los últimos diez años, citándose en orden cronológico los siguientes:

INSTITUTO SALVADOREÑO DEL SEGURO SOCIAL

En julio de 1995, se conoció de las ordenes de captura para cinco directivos de este Instituto, las cuales tuvo como base el resultado de catorce auditorías y/o exámenes especiales que realizó la Corte de Cuentas, éstos revelaron la compra de seguros de vida en forma fraudulenta, estafa en la adjudicación de medicamentos, donde se involucró a una empresa inexistente legalmente y peculado por un monto superior a los veintiún millones de colones.

FONDO DE INVERSION SOCIAL

En 1996, un informe de auditoría de la Corte de Cuentas reveló una malversación de fondos, con un monto de dieciocho millones de colones, a manos de la junta directiva del Fondo de Inversión Social (FIS), tomando como base la irregular aplicación de la Ley Temporal de Compensación Económica, conocida también como Decreto Legislativo 471.

Altos funcionarios de esta institución, se aprovecharon del conocimiento previo del decreto, para asignarse aumentos de salarios considerables; pocos días antes de recibir sus indemnizaciones, con el objeto que resultaran más elevadas éstas y algunas alcanzaron hasta ochocientos mil colones. En su procedimiento las calcularon tomando en cuenta todo el tiempo que los funcionarios laboraron en otros entes estatales. Además recibieron también una compensación económica calculada a partir del salario de sus últimos seis meses de labores y después de su liquidación como pasivo laboral del Fondo de Inversión Social, algunos empleados fueron recontratados el mismo día o pocos días después de su retiro.

El total de indemnizaciones ilegales alcanzó más de dieciocho millones de colones. Después de un año de tardanza, la Corte de Cuentas definió la responsabilidad administrativa y patrimonial

de la junta directiva del Fondo de Inversión Social, sin embargo las sanciones fueron relativamente leves.

FEDERACIÓN SALVADOREÑA DE FUTBOL

En 1996, la Corte de Cuentas de la República determinó que la ex directiva de la Federación, había malversado más de tres millones de colones en el período comprendido entre el uno de agosto de 1996 y el treinta y uno de agosto de 1998.

la Fiscalía General de la República, días después de rendido el informe, allanó en forma simultánea las instalaciones de la Federación y de la misma Corte de Cuentas. El Ministerio Público secuestró documentación en ambos lugares para analizarla y deducir si algunos de estos documentos estaban alterados.

La entidad contralora, de acuerdo al informe especial de auditoría practicado a los ingresos y egresos de la Federación, encontró que existía responsabilidad patrimonial por la cantidad de tres millones cuatrocientos noventa y seis mil doscientos treinta y cuatro colones con cuatro centavos. Los que al final fueron justificados y solamente se aplicaron multas por las responsabilidades administrativas en que incurrieron los ex directivos de la Federación.

INSEPRO y FINSEPRO

El fraude de más de un mil quinientos millones de colones cometido en 1997 por las financieras denominada INSEPRO y FINSEPRO, involucró a empresarios salvadoreños de alto prestigio.

Unas un mil quinientas personas resultaron afectadas con el fraude, varias empresas de uno de los implicados fueron intervenidas por la Superintendencia de Valores, debido a la participación de éste en la estafa millonaria; el cual permaneció encarcelado juntamente con su socio y contador de otras empresas distintas a las involucradas en el escándalo financiero.

CREDICLUB

En junio 1997 se detectó una estafa por ciento dieciséis millones de colones en la empresa CREDICLUB, propiedad de prominentes familias vinculadas con el partido gobernante de la época, Alianza Republica Nacionalista. Como resultado de la acción judicial, fueron procesados los ex-miembros de su junta directiva. En septiembre del año 2000, el Juez sexto de Instrucción de San Salvador, anunció que la Fiscalía General de la República no presentó suficientes pruebas para sustentar los

delitos de estafa y defraudación a la economía pública, exonerando en consecuencia a todos los imputados.

Ante la apelación de la Fiscalía General, en febrero del 2001 una cámara de segunda instancia sobreseyó en forma definitiva a los implicados en este caso. La Prensa Gráfica reportó: la cámara resolvió "que los directivos no cometieron la defraudación porque la empresa no aparece en el Centro Nacional de Registros como institución de crédito o de seguros, y tampoco se dedicaba a parcelar terrenos, como lo requieren las leyes para cometer ese delito."

ADMINISTRACION NACIONAL DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS

Desde el año 2002 se habían denunciado irregularidades en el manejo financiero de esta institución autónoma. En ese momento fueron tres ex gerentes de la entidad quienes fueron acusados de desviar fondos a través de la compra-venta de los quedan que se encontraban en trámite para el pago de las facturas presentadas al cobro por los proveedores.

Las irregularidades detectadas en el 2003, se dieron en la adjudicación de una obra de magnitud considerable, cuyo concurso se hizo por medio de una licitación y esta consistió en la

construcción del un reservorio de agua con capacidad de quince mil quinientos metros cúbicos, en el municipio de Nejapa.

Las anomalías fueron confirmadas por la Corte de Cuentas de la República, en un informe definitivo presentado a la Asamblea Legislativa, las bases de la licitación fueron conocidas con anticipación por ejecutivos de la Unión Temporal de Empresas (UTE), consorcio de origen español que lo ganó, no obstante que no tenía capacidad financiera para costear el proyecto de tres millones setecientos mil dólares.

Adicional a lo anterior, la parte dos del proyecto Río Lempa, que consistía en la provisión de equipo y ejecución de obras de ampliación y mejoras de la Planta de Tratamiento del sistema del Río Lempa, con un monto aproximado de veintinueve millones novecientos noventa mil setecientos veinte dólares, también se detectaron diferentes anomalías; así: Esta institución autónoma emitió certificaciones de que el proyecto estaba terminado por la empresa española, cuando aún faltaba un cincuenta y un por ciento por concluir. En el aspecto técnico encontraron que los responsables del seguimiento por parte de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados ignoraron deficiencias técnicas y estructurales en las dos etapas del proyecto Río

Lempa. Además se encontró que el consorcio no aparecía legalmente establecido en España.

En el proceso de investigación y al volverse del conocimiento público las irregularidades en ANDA, descubrieron toda una red operativa dentro de la institución autónoma, para obtener beneficios económicos de particulares, funcionarios y empleados. Esta red incluía a familiares de aquellos, incluso todo señalaba como principal responsable al presidente de la administradora del agua.

CAPITULO II

DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO.

2.1 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se basó en el modelo hipotético deductivo, este enfoque es llamado también cuantitativo, en vista que concibe que la realidad es capaz de estudiarse a partir de datos estadísticos, obtenidos a través de la utilización de diversos instrumentos, entre otros: encuestas, entrevistas y cuestionarios.

Tomando como base las características de la investigación, ésta se clasificó como un estudio descriptivo y analítico, porque se detalló y analizó los fenómenos encontrados, contrastando la relación causa-efecto entre la población de estudio, constituida esta por los auditores de la Corte de Cuentas de la República, distribuidos en las diferentes Direcciones que auditan la instituciones autónomas; excluyendo el sector municipal.

Lo anterior se determinó por la muestra y a través de los instrumentos con que se recolectó la información. Pudiéndose así explicar los resultados y comparar la hipótesis planteada sobre las variables; siendo éstas, las técnicas y procedimientos de auditoria forense y el trabajo de los auditores del organismo

superior de control de las finanzas públicas, logrando finalmente a través de la hipótesis conocer el grado de relación existente entre las variables en cuestión.

2.2 UNIDADES DE OBSERVACIÓN

La unidad de observación fueron los auditores, en particular los de la Corte de Cuentas de la República, en vista que el trabajo de investigación estuvo dirigido a elaborar técnicas y procedimientos de auditoría forense que servirán para recolectar pruebas, ha ser utilizadas en un proceso de valoración en la sustracción de fondos y bienes muebles, cometidos en las instituciones autónomas, lugar donde a priori la auditoría externa es realizada por ese organismo superior de control.

Con relación al numero de auditores de la Corte de Cuentas de la República, éstos suman 468 en total, de los cuales 199 pertenecen al Sector Municipal, los que no son parte de la muestra; sino únicamente los 269 que se encuentran distribuidos entre las actuales cuatro Direcciones que auditan el gobierno central y las instituciones autónomas.

2.3 INVESTIGACION.

Los datos y elementos obtenidos en este estudio, fue el resultado de las investigaciones bibliográficas y de campo. La

primera ha sido la base para el desarrollo del marco teórico y la segunda sustenta los fundamentos del análisis e interpretación de los resultados obtenidos a través de los cuestionarios y entrevistas a los auditores de la Corte de Cuentas de la República.

La información relacionada a las técnicas y procedimientos de auditoría forense que permitan recolectar pruebas en la sustracción de fondos y bienes muebles, cometidos en las instituciones autónomas; en su mayor parte son los conceptos vertidos por parte de los auditores que participan en el proceso de fiscalización en este segmento de instituciones del sector público.

2.3.1 BIBLIOGRAFICA.

Las fuentes bibliográficas en el desarrollo de la investigación fueron: Consulta de libros, leyes, reglamentos, circulares, folletos, trabajos de investigación e información obtenida a través de internet, tomando en cuenta aspectos relacionados al tema en estudio.

2.3.2 DE CAMPO.

Referente a opiniones, conocimientos, actitudes o sugerencias integrados en el trabajo de investigación de campo, se

obtuvieron por medio de los cuestionarios y entrevistas, instrumentos utilizados en la recolección de los datos.

2.4 UNIVERSO Y DETERMINACION DE LA MUESTRA.

La investigación tuvo un universo finito, constituido por los auditores de la Corte de Cuentas de la República, destacados en las diferentes direcciones que auditan las instituciones autónomas.

Para efectos de esta investigación se consideró como universo los 269 auditores de la Corte de Cuentas de la República y con base al procedimiento estadístico del muestreo aleatorio simple, se tomó al azar del universo, las entidades que fueron objeto de estudio; determinando así la muestra a investigar.

En la investigación se utilizó el muestreo de probabilidades, en éste, los elementos de la muestra se seleccionaron con base a probabilidades conocidas. De donde el método utilizado para determinarla fue el muestreo aleatorio simple con lo cual todas las posibles muestras extraídas tuvieron la misma posibilidad de ser elegidas.

De conformidad al tamaño del universo, se consideró el método de muestreo para poblaciones finitas, por lo cual se utilizó la siguiente fórmula⁹:

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

En donde:

n = Será la muestra

Z = Es el nivel de confianza

E = Error máximo permisible de la muestra

p = Probabilidad de éxito, que los auditores de la Corte de Cuentas no utilicen técnicas y procedimientos de auditoria forense en la realización de su trabajo.

q = Probabilidad de fracaso, que los auditores de la Corte de Cuentas utilicen técnicas y procedimientos de auditoria forense en la realización de su trabajo.

N = Tamaño de la población

Cálculo del Tamaño de la Muestra

Z: Nivel de confianza en la curva normal 95% (1.96)

p.q: Variabilidad del fenómeno 0.90x0.10

⁹ Formula Extraída del libro *Estadística Básica en Administración*, Pág. 347, fórmula 10.5B, Pág. 351 fórmula 10.10, Mark L. Berenson y David M. 4ta. Edición.

N: Es toda la población (269 auditores de la Corte de Cuentas de República)

E: Precisión con que se generalizan los resultados (10%)

n: Tamaño de la muestra.

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

$$n = \frac{(1.96)^2 \times 0.90 \times 0.10 \times 269}{(269-1)(0.10)^2 + (1.96)^2 (0.90)(0.10)}$$

$$n = \frac{93.005136}{2.68 + 0.345744}$$

$$n = \frac{93.005136}{3.025744}$$

$$n = 30.7379395$$

$$n = 31$$

Con base a lo anterior resultó una muestra de 31 auditores de la Corte de Cuentas de la República, que pueden ser de las diferentes direcciones que auditan las instituciones autónomas, los cuales fueron tomados al azar.

2.5 INSTRUMENTOS PARA RECOPIRAR LA INFORMACIÓN

El objetivo principal de ejecutar las entrevistas y complementar los cuestionarios por los auditores, se hizo con el fin de

extraer los conocimientos y experiencias que tienen, con relación a la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense.

2.5.1 ENTREVISTA

Esta se ejecutó mediante la interacción personal con las unidades de observación y se efectuaron preguntas relacionadas con aspectos normativos, técnicos y legales que fortalecieron el conocimiento sobre la investigación, logrando encausar la experiencia de éstos en el trabajo final de las técnicas y procedimientos de auditoría forense.

2.5.2 CUESTIONARIO

La recolección de la información estadística por este instrumento, fue dirigida a los auditores de la Corte de Cuentas de la República, que fueron seleccionados, con el objeto de conocer la opinión de ellos sobre el tema en estudio.

Las preguntas que se emplearon en el cuestionario fueron estructuradas en forma abierta y cerrada, con el fin de poder establecer si éstos cuentan con las técnicas y procedimientos de auditoría forense para recolectar las pruebas en la sustracción de fondos y/o bienes muebles en las instituciones autónomas.

2.6 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA

Al recopilar toda la información, se procedió a tabular los datos obtenidos en la investigación. La cual se muestra en los distintos cuadros resúmenes y análisis porcentuales elaborados, esto implicó que antes de elaborar la exposición escrita fue necesario previamente clasificarla.

El procesar los datos ha permitido estar en condiciones de formular las conclusiones correspondientes, que han servido de base para la redacción de la propuesta que contiene las técnicas y procedimientos de auditoría forense que suministren las pruebas en la sustracción de fondos y/o bienes muebles ocurridos en las instituciones autónomas.

2.7 TABULACION DE DATOS

Los resultados de la investigación de campo se describen en el anexo 2 en forma detallada por cada una de las preguntas planteadas en el cuestionario, así mismo se describe el objetivo y el análisis de las respuestas, finalizando con el comentario respectivo de cada una de ellas.

2.8 DIAGNOSTICO.

A continuación se describe el resultado del trabajo de campo efectuado para recolectar la información estadística por medio del instrumento de investigación diseñado, el cual fue dirigido a los auditores de la Corte de Cuentas de la República, destacados en las diferentes direcciones que auditan las instituciones autónomas y que fueron seleccionados en forma aleatoria; a fin de conocer la opinión de ellos sobre el tema en estudio.

Las preguntas utilizadas en el cuestionario fueron estructuradas en forma abierta y cerrada, con el fin de establecer si éstos conocen y cuentan con las técnicas y procedimientos de auditoria forense para recolectar las pruebas en la sustracción de fondos y/o bienes muebles en las instituciones autónomas. Así mismo se agruparon las respuestas según el detalle siguiente:

- a. Conocimiento de la Auditoria Forense y capacitación de los auditores.
- b. Utilización de técnicas y procedimientos de Auditoria Forense.
- c. Herramientas de la auditoria forense vista por los Auditores Gubernamentales.

De conformidad a lo anterior, el diagnóstico esta descrito según dichos apartados, en donde se hace la interrelación de las diferentes preguntas efectuadas.

2.8.1 CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y CAPACITACION DE LOS AUDITORES.

La investigación efectuada demostró que el 90% de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, destacados en las diferentes direcciones que auditan las instituciones autónomas, conoce poco o nada, acerca de que la auditoria forense es especializada y que ayuda a recolectar las pruebas necesarias para ser presentadas ante un juez competente. Así mismo se establece que el 90% de los encuestados no se ha capacitado en el conocimiento de técnicas y procedimientos de este tipo de auditoría, lo cual es una limitante en la calidad del trabajo de los auditores gubernamentales, en lo que respecta a la cantidad de evidencias y/o pruebas a recolectar.

Con respecto a los auditores que no han recibido capacitación, el 98% afirma que se debe a la falta de cursos dirigidos a aumentar los conocimientos en este tipo especial de auditoria. Por otra parte, el 100% de los que manifestaron haber participado en un curso de técnicas y procedimientos de este tipo de auditoria, lo hicieron contando con el respaldo

financiero de la Corte de Cuentas de la República, lo que demuestra el interés de la institución en capacitar a sus auditores.

Referente al conocimiento de los auditores sobre la normativa técnica y legal que pueda utilizarse como guía para realizar una auditoría forense, el 84% no la conoce, situación que repercute en la calidad del trabajo que ellos realizan, así mismo existiendo en cierta forma el incumplimiento a la normativa relacionada al entrenamiento técnico y capacidad profesional, la cual se puede considerar esencial en el desarrollo de las investigaciones de delitos que afecten la Hacienda Pública.

Al revisar los elementos del Control Interno, que los auditores consideran que deben tomarse en cuenta para determinar la aplicación de las Técnicas y Procedimientos de auditoría forense, manifestaron en orden de prioridad los siguientes: El 90% los controles para el cumplimiento de las leyes y regulaciones; el 77% el ambiente de control; el 68% la evaluación de los riesgos de control y el 65% los controles para salvaguardar los activos.

El 100% de los encuestados, afirma que sus responsabilidades como auditor se cumplen de conformidad como lo establecen las

Normas de Auditoria Gubernamental y a cualquier servicio de auditoría exigida por Ley o Regulaciones Específicas, sin embargo se considera que esta afirmación no es suficiente para dar por sentado que conocen y aplican todas las normas esenciales y legales que sustenta el quehacer de un profesional de la auditoria gubernamental.

Al verificar si los auditores cumple con la Norma General de la Independencia, el 77% considera que pueden en sus actuaciones como tales, estar libres de impedimentos personales y externos para proceder, tanto desde el punto de vista organizacional como personal, por lo tanto sus opiniones, conclusiones y recomendaciones serán imparciales y que así sean considerados por terceros.

De conformidad a las respuestas de las preguntas de la No. 1 a la No. 8. y relacionadas en el cuadro No. 1, incluido en el anexo 4, puede afirmarse que la mayoría de los auditores conocen poco o nada sobre la auditoria forense y no están capacitados adecuadamente para la aplicación de técnicas y procedimientos de este tipo de auditoria, que permita generar los resultados óptimos en beneficio de la Hacienda Pública. Así mismo es importante destacar que se toman como último aspecto del Control Interno, el salvaguardar los activos y se consideran estar

libres de impedimentos personales y externos para proceder; por lo tanto sus opiniones, conclusiones y recomendaciones serán imparciales y que así sean considerados por terceros.

2.8.2 UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE.

Según el estudio realizado, el 55% de los encuestados tiene una experiencia menor a ocho años en la práctica de la auditoría y el 52% no ha participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público, aspecto que desdice del ejercicio profesional de los auditores gubernamentales, dado que la experiencia profesional es necesaria para desempeñarse adecuadamente en el ejercicio de la auditoria, y ésta se obtiene mediante la práctica de trabajos afines entre sí y en este caso con aquellos relacionados con irregularidades en el manejo y/o administración de fondos, valores líquidos y bienes muebles, entre otros.

Los auditores gubernamentales, si en el desarrollo de una auditoría, descubren irregularidades como: Sustracción de fondos y/o Bienes muebles, el 71% manifestó que procede inicialmente informando al superior inmediato, luego el 65% amplía las pruebas y el 61% aplica procedimientos específicos. Respecto a sus responsabilidades, en orden de prioridad, el 71% aplica los

métodos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo, así mismo de la restante información proporcionada por los entes auditados. A su vez el 58% colabora con la elaboración del informe de auditoría, como también el 48% discute los resultados obtenidos con el auditado. Sin embargo solo el 16% conoce la responsabilidad de poder participar como testigo en un juicio.

El 23% de los auditores ha realizado una auditoría forense, enfrentando en un momento determinado las dificultades siguientes: Imposibilidad de obtener documentos originales, fuga de información sobre la investigación, carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos y contaminación de evidencias. Sin embargo existe un 71% de auditores que dicen no haber utilizado técnicas y procedimientos de auditoría forense. Este dato puede mostrar que los auditores gubernamentales tienen problemas con el entrenamiento técnico necesario para obtener evidencia suficiente, competente y oportuna, al no poder implementar aquellas técnicas y procedimientos de este tipo de auditoría, que permitan ser prueba en un proceso judicial, lo cual puede generar la declaración de inadmisibles de parte del juez que conozca del caso.

Referentes a la utilización de las técnicas y procedimientos de auditoría forense, los auditores encuestados han empleado las siguientes: El 67% ha delimitar el área donde se presume se cometió el delito, igual porcentaje ha utilizado la obtención de prueba instrumental, el 44% ha realizado búsqueda de los bienes y propiedades de los sospechosos y finalmente el 33% ha empleado el secuestro de información.

Con base a las respuestas de las preguntas de la No. 9 a la No. 15. y relacionadas en el cuadro No. 2, contenido en el anexo 5, se afirma que los auditores gubernamentales cuentan con una experiencia menor de ocho años y la mayoría no han participado en investigaciones que afecten el Erario Público, así mismo cuando descubren irregularidades como sustracción de fondos y/o bienes muebles informa al inmediato superior y su actitud es la de continuar con la auditoria, a su vez tiene como responsabilidad principal ordenar y organizar los Papeles de Trabajo, no obstante desconocen que el Código Procesal Penal establece que un juez puede llamarlos a que testifiquen o que expliquen y defiendan el trabajo de investigación que han realizado. También los auditores gubernamentales han tenido como dificultad principal la imposibilidad de obtener documentos originales.

Por otra parte la mayoría tiene problemas de entrenamiento técnico, para la ejecución de auditoría forense, el cual es necesario para obtener evidencia suficiente, competente y oportuna que puede llegar a ser consideradas como pruebas por un juez.

2.8.3 HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE VISTA POR LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES.

La evidencia debe ser adecuada para soportar la auditoría forense, por que puede llegarse a convertir en prueba legal, de acuerdo a los hechos o acusaciones en un proceso judicial y los auditores gubernamentales identificaron aquellas que cumplen con los requerimientos de carácter probatorio y por lo tanto admisibles en un juicio, según el orden de preferencias las señalaron así: El 79% la documental, el 59% la física, el 55% la testimonial, el 52% la técnico pericial, el 28% la instrumental y el 10% la circunstancial. Además los auditores aceptan mayoritariamente con un 94% de dotarlos de técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, para fortalecer su desempeño.

Por otra parte todos los encuestados muestran el interés de contar con los conocimientos de esta auditoría especializada, con lo cual se estima que él conocerla permitirá salvaguardar de

mejor manera los intereses de la administración pública, ya que se podrán obtener las evidencias necesarias que prueben, en determinado momento, cualquier delito cometido contra el Erario Público y finalmente es de mencionar que el 100% acepta que es necesario elaborar un documento que contenga Técnicas y Procedimientos de Auditoría Forense, con el fin de utilizarlo como guía para recolectar las pruebas en delitos de sustracción de fondos y/o bienes muebles en la administración pública.

En síntesis, las respuestas a las preguntas de la No. 16 a la No. 19. y relacionadas en el cuadro No. 3, incluido en el anexo 6, los auditores gubernamentales identificaron con certeza aquellas evidencias adecuadas y admisibles como pruebas en un juicio, mostraron receptividad a conocer sobre técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, así mismo para esta auditoría especializada consideran conveniente contar con un documento que contenga las técnicas y procedimientos apropiadas para ejecutarla.

CAPITULO III

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE EN LA SUSTRACCION DE FONDOS Y BIENES MUEBLES EN LAS INSTITUCIONES AUTONOMAS.

La auditoría forense en su función de aportar pruebas y como auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos, así mismo teniendo un campo de acción nuevo, pero que esta cobrando más importancia día a día, dado los niveles de corrupción que actualmente experimenta la sociedad en general y en particular la de El Salvador, hace necesario que se tenga un cuerpo de métodos prácticos de investigación que los contadores públicos puedan utilizar en su función de auditor.

En tal sentido los auditores gubernamentales, cuando en la ejecución de su Plan de Auditoria, en las instituciones autónomas, pueden aplicar técnicas y procedimientos de auditoría forense a fin de detectar circunstancias anormales referente a la administración de los recursos destinados en el Presupuesto General de la Nación, permitiendo descubrir si un determinado funcionario, empleado o grupo de estos, se están beneficiando de forma personal con los recursos estatales, en tal sentido debe llevar a cabo una serie de procedimientos de investigación

especializados con el propósito de dar respuesta a las dudas generadas y así lograr la detección de un posible fraude.

La auditoría forense, en su propósito de combatir el fraude, ha desarrollado y perfeccionado técnicas y procedimientos encaminados a la investigación y soporte documental de los delitos económicos cometidos tanto en empresas del sector privado como en instituciones públicas, ubicándose en este último campo las entidades autónomas. Además tomando en cuenta el poco conocimiento por parte del cuerpo de auditores de la Corte de Cuentas de la República sobre las técnicas y procedimientos de auditoría forense, tal como se demuestra en el capítulo II de este documento "Diseño Metodológico de la investigación y Diagnóstico"; es evidente la necesidad de dotar a dicha institución de éstas, máxime que se constituye por mandato Constitucional y su misma ley, como el Organismo Superior de Control encargado de fiscalizar todas las entidades y organismos del sector público; de tal manera que la propuesta esta encaminada a fortalecer con técnicas y procedimientos de auditoría forense el trabajo de los auditores en la recolección de evidencias para probar los delitos de sustracción de fondos y bienes muebles dentro de las instituciones autónomas.

A través de la práctica de la propuesta, se estará ampliando y fortaleciendo el trabajo que se encuentran desarrollando los auditores, pretendiendo que sus servicios se encuentren libres de errores importantes y así el funcionario de la Corte de Cuentas de la República, será capaz de determinar la existencia o no de fraudes en perjuicio de los recursos asignados a las instituciones autónomas y recopilar la evidencia competente, que conlleve a descubrir a los sujetos implicados, sus métodos de operación y el nivel de participación de cada uno de ellos; así también determinar el monto de lo defraudado.

Con base a lo anterior, las evidencias que se obtengan, se recopilarán respetando las disposiciones penales y procesales vigentes en la legislación salvadoreña, evitando contaminarlas, para que sean aceptadas como pruebas al momento de concretizar una demanda judicial.

A continuación se identifican los apartados, donde se fortalece el trabajo del auditor gubernamental, que podrá adoptar y utilizar al ejecutar la investigación de un funcionario o empleado público o el encargado de un servicio público que posiblemente se estén apropiando en beneficio propio o ajeno, de dinero u otras cosas muebles, de cuya administración,

recaudación, custodia o venta estuviere encargado en virtud de sus funciones o empleo, así:

- a. Planeación para la recolección de evidencia.
- b. Procedimientos de auditoría forense.
- c. Presentación de resultados.

De conformidad a lo anterior, el desarrollo de la propuesta esta descrita de acuerdo a esas secciones.

3.1 PLANEACION PARA LA RECOLECCION DE EVIDENCIA.

La Corte de Cuentas de la República dentro de sus herramientas técnico-administrativas, cuenta con diferentes manuales; entre ellos el relacionado a la auditoría financiera o de exámenes especiales, documento que será solidificado al incluir las técnicas y procedimientos de auditoría forense, de tal forma que se pueda aumentar la cantidad de evidencia obtenida.

El Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública cuenta con el fundamento legal establecido en la Constitución de la República y Ley de la Corte de Cuentas de la República, en tal sentido ésta esta autorizada para el examen posterior y evaluación de:

- i. Las transacciones, registros, informes y estados financieros.

- ii. La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones.
- iii. El control interno financiero.

Dentro de los métodos y procedimientos de trabajo de cada Dirección de Auditoría, el responsable de asignar el equipo de auditoría será el Director de éstas, dependiendo del sector al cual pertenece la institución autónoma sujeta a la auditoría o examen especial. Este grupo de trabajo se conformará de acuerdo a la experiencia de los auditores, así mismo tomando en consideración el tamaño y tipo de la institución.

Respecto a los integrantes del equipo de auditoría se identificarán los puestos de trabajo siguientes: Supervisor, Jefe de Equipo y los auditores que desarrollarán el trabajo.

El Supervisor y Jefe de Equipo son los responsables directos de la forma de cómo se llevará a cabo la auditoría o examen especial, a su vez, éste último controlará las asistencias, actividades y costos financieros en la ejecución de la auditoría o examen especial, así mismo de constatar que los archivos permanente y corriente se actualicen y se conserven en su debida forma y con la diligencia necesaria, para que en un futuro próximo, de darse una auditoría recurrente, existan los

elementos necesarios que puedan servir de base para la realización de otro examen.

La instalación del equipo de auditoría es responsabilidad del Director o Subdirector ante los titulares de la entidad sujeta a examen, a quienes se les dará a conocer la naturaleza y alcance de la auditoría a ejecutarse e identificando a cada uno de los miembros que integran el equipo de trabajo.

La formulación y ordenamiento de los papeles de trabajo será responsabilidad de los auditores, pero éstos deben ser instruidos por el jefe de equipo y el supervisor los revisará, a fin de verificar que estén de acuerdo con el programa e instrucciones escritas específicas, lo cual hará constar en la hoja de supervisión.

Sobre la base que los procedimientos o pruebas de auditoría para la obtención de evidencias pudiesen ser las mismas en una auditoría financiera que en una forense, pero tomando en cuenta que se pretende la obtención de "pruebas" para modificar la conclusión en el informe u opinión, ya que puede ser tomado en cuenta por la Fiscalía de la República para ser presentada a un juzgado; entonces los procedimientos se modifican en el sentido de obtener una seguridad razonable y opinar, a la de tener una

seguridad absoluta y probatoria. O sea trasladarse de conclusiones persuasivas a definitivas o conclusivas fundamentadas en las pruebas, con su fuerza de ley.

En tal sentido, a continuación se establecen los apartados que serán la guía de los auditores gubernamentales, la cual es un resguardo para prevenir la conducta impropia y no profesional que puede perjudicar la reputación de los auditores gubernamentales; así como socavar su credibilidad.

I. INFORMACION DE LA INSTITUCION

1. ANTECEDENTES DE LA ENTIDAD.

Revisar el archivo permanente y recopilar aquella información adicional que permita conocer en forma breve y sustanciosa las características de la institución autónoma, además identificar su forma de gobierno y que funcionarios la integran. De ser posible conocer sus vínculos familiares, políticos y comerciales que podrían ser de interés, por las actividades de la empresa.

2. OBJETIVOS DE LA ENTIDAD.

Identificar y relacionar los fines de la entidad con los establecidos en el Presupuesto asignado, para determinar si las decisiones y el quehacer institucional propende

hacia lo establecido por la base legal de la creación de la institución y lo que esta realizando.

3. ASIGNACION PRESUPUESTARIA DEL PERIODO

(DE 20XX A 20XX)

Revisar la composición presupuestaria y la forma como le asignan los recursos financieros a la institución e indagar si existe alguna otra fuente de uso de fondos considerados extra-presupuestarias, pero que su erogación incida en el financiamiento de la entidad y que no han sido consideradas dentro del Presupuesto institucional, del período sujeto a examen.

4. ENTORNO LEGAL QUE RIGE A LA INSTITUCION

(LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES)

Revisar la vigencia de cada una de los instrumentos legales que sustentan el quehacer de la entidad e investigar con el área jurídica de la entidad, respecto de su armonización entre ellas e identificar la existencia de vacíos que permitan la oportunidad de iniciar un acto ilícito que afecte el Erario Público.

5. FUNCIONARIOS O PERSONAL CLAVE DE LA ENTIDAD.

Identificar aquellos funcionarios o empleados que ejerzan autoridad lineal y funcional en las tomas de decisiones que involucren la entrega de fondos y/o bienes muebles, además cruzar esta información para averiguar la existencia de algún vínculo por afinidad o consanguinidad con los funcionarios que forman parte de las máximas autoridades de la institución autónoma e indagar sobre las relaciones familiares, políticas y comerciales que pudieran generar algún beneficio directo o indirecto de interés con las actividades de la empresa pública.

6. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Comprobar el nivel de calidad que el sistema de control interno ostenta la institución, a fin de establecer el grado de confianza de la auditoría.

II. TIPO DE IRREGULARIDAD A INVESTIGAR

1. OBJETIVOS.

Estos estarán en función del caso que se presenta sujeto a investigación, dejando claro que es la búsqueda de las evidencias que sirva de prueba en la sustracción de fondos y/o bienes muebles, para los cuales se redactará

un general y los específicos que sean necesarios; de conformidad al alcance, procedimientos a emplear y en que oportunidad se aplicarán éstos.

2. CONOCIMIENTO DE LA IRREGULARIDAD.

Indagar sobre la situación que afecta al Erario Público e interrogar a funcionarios y/o empleados sospechosos, de ser posible, dada la gravedad del caso; solicitar la separación en forma temporal de sus funciones a los sospechosos y restringirles el acceso a los lugares y archivos donde se espera recolectar las evidencias que pudieran probar la existencia del ilícito, así mismo tomar las declaraciones que fueren necesarias con presencia de testigos y solicitar la aplicación del polígrafo, máxime si la institución tiene contrato de servicio con alguna empresa de seguridad. En el entendido que la aplicación de esta técnica estará condicionada a la voluntad del sospechoso.

3. CAUSAS DE LA IRREGULARIDAD.

Tomando como base el control interno existente en la institución autónoma, observar y conocer con mayor entendimiento y detalle si ha existido: a) la oportunidad de cometer un acto irregular como

consecuencia de ejercer un cargo de confianza en la estructura organizacional de la entidad auditada, b) presión hacia el funcionario y/o empleado en las actuaciones de su cargo como consecuencia del cumplimiento de los objetivos y metas sobredimensionadas, establecidos en los planes operativos y estratégicos que ejecuten; y c) la racionalización que pudieran hacer de sus actos irregulares, como derivación de las presiones existentes hacia el cumplimiento de objetivos y metas. Provocando la mentalidad que lo importante es cumplir, sin interesar los medios de como se ejecutó las actividades y operaciones desarrolladas.

4. IDENTIFICACION TEORICA DE LOS PUESTOS DE TRABAJO INVOLUCRADOS EN EL ILICITO.

Conocida la irregularidad y obtenida la mayor cantidad posible de información, se debe analizar la situación y considerar como pudieron ocurrir los hechos, a fin de elaborar una hipótesis del caso. Generando así un censo de los diferentes puestos de trabajo involucrados en el ilícito, tal situación originará un listado de nombres de personas que pudieran estar involucrados directa o indirectamente. Esta nómina debe ser sometida a un

estudio muy crítico, logrando con ello minimizar cualquier punto débil o de subestimar o sobreestimar la situación conocida.

III. EVALUACION DE LOS RIESGOS DE AUDITORÍA.

Estos estarán en función del tipo de ilícito que se este investigando y de aquellas circunstancias que lo rodee, pudiéndose efectuar una evaluación total de la información identificada o en algunos casos se aplica una muestra selectiva.

IV. ALCANCE DE LA INVESTIGACION.

Estará en función que no se asume de la buena fe de la administración, tal y como lo dicen los postulados de la auditoría tradicional, se deben examinar todas las presunciones que se relacionen a la motivación, oportunidad y los premios o prebendas que podrían obtenerse de cometer actos ilícitos.

V. DURACION DE LA INVESTIGACION.

Esta en función de lo que el auditor estime oportuno para desarrollar el trabajo, así mismo el volumen de información, además del tipo de ilícito que este investigando. Sin embargo debe realizarse en un tiempo

relativamente corto, tomando en cuenta que aquellos involucrados o señalados como presuntos responsables de una acción indebida, pueden huir y no enfrentar la justicia. Sin embargo la actuación del auditor en este tipo de compromisos debe asegurar la consistencia en la calidad del servicio y reforzar la protección del bien público.

VI. PROGRAMAS DE AUDITORIA.

El auditor gubernamental al estructurar los programas de auditoría, incorpora las técnicas y procedimientos de auditoría forense que pudieran ser aplicadas en el desarrollo de la investigación. Dichos programas deben ser flexibles, es decir susceptibles a modificaciones, según las circunstancias y particularidades que se presenten, influyendo sustancialmente en este aspecto, el criterio y la experiencia del auditor.

De acuerdo a lo anterior, se describen a continuación las técnicas de auditoría forense a utilizar en la recolección de evidencia y la propuesta de los Programas de auditoría se expone en el apartado: 3.2 Procedimientos de auditoría forense.

1. Inspección física de documentos.

Consiste en obtener aquellos instrumentos tales como cheques, vouchers, orden de pagos, etcétera; que pudieren involucrar información sobre irregularidades, prestando atención a las características de los mismos, con el objeto de identificar aquellos que pudieren llegar a convertirse en evidencia.

2. Certificación de fotocopias.

Es la validez jurídica que adquieren los documentos incluidos en los papeles de trabajo del auditor, cuando estos no son los originales, siendo certificados por un notario, quien da fe pública de la existencia del original.

3. Arqueos de Caja Simultáneos:

Es efectuado al mismo tiempo en todas las áreas donde se custodian fondos dentro de la institución, para la realización de los mismos es necesario contar con suficiente personal para realizarlo.

4. Enlistamiento o registro de objetos o cosas existentes en el lugar donde se ha cometido el ilícito.

Detallar por escrito cada uno de los objetos encontrados en el lugar donde se ha cometido el ilícito, generalmente las

oficinas de los funcionarios y/o empleados involucrados, en presencia de las autoridades correspondientes.

5. Examen de huellas digitales.

Se lleva a cabo en los elementos relacionados al ilícito como objetos, documentos, etcétera; sometiéndolos a un análisis de laboratorio con el fin de identificar él o los individuos que han tenido contacto directo con los mismos a través de sus huellas digitales.

6. Restricción del acceso al lugar donde se ha cometido el ilícito.

Limitar el ingresar solamente a las personas debidamente autorizadas por los auditores de la Corte de Cuentas de la República, en aquellas áreas donde se lleva a cabo el proceso de investigación.

7. Instalación de cámaras de video en las instituciones.

Tomando en cuenta la relación costo-beneficio y dando énfasis en aquellas áreas en donde se dispone de efectivo o se custodian bienes muebles cuyo uso es importante en el quehacer de la institución, recomendar el montaje de sistemas de circuito cerrado que fortalezcan la labor de custodia e

identificación de los involucrados con el manejo de los fondos y bienes muebles.

8. Pruebas caligráficas.

Solicitar la colaboración de un especialista para que realice a un grupo del personal de la institución, el cotejar los tipos de letra y las firmas, para relacionarlos con los documentos comprometidos en el ilícito. Se pueden incluir tanto sospechosos y no involucrados en la lista de personas que pudieran estar implicados directa o indirectamente

9. Indagación sobre antecedentes del personal de seguridad de la institución.

Cuando exista la contratación de servicios de seguridad privados, verificar el cumplimiento de la ley respectiva con relación al personal que están al servicio de ésta, con el objeto de conocer sobre el grado de honestidad y responsabilidad de los mismos en el desempeño de sus funciones.

10. Verificación e indagación de horas de ingreso y salida de los funcionarios y/o empleados a los centros de trabajo.

Determinar el tiempo que los mismos permanecen en la institución e identificar la veracidad de los sistemas de

control, registro y autorización del personal que trabaja con frecuencia en horas no hábiles.

11. Indagación de las llamadas telefónicas realizadas por los sospechosos.

Preguntar por los detalles de las llamadas que las empresas telefónicas entregan en anexos a los recibos, tanto de los números fijos y móviles, que los funcionarios y/o empleados utilizan en la institución, con el objeto de establecer algún nexo con relación al ilícito investigado.

12. Verificación de los saldos en cuentas bancarias a nombre de los sospechosos.

De ser posible cotejar los saldos de las cuentas bancarias que relacionan a los sospechosos y la institución, con el fin de determinar alguna relación en el manejo de los fondos y el ilícito.

13. Instalación de sensores de seguridad en aquellos bienes con valor significativo.

Verificar la custodia y manejo de bienes con valor significativo y solicitar la incorporación de componentes o dispositivos de rastreo, el propósito de incrementar el grado

de dificultad en la sustracción de bienes de las instalaciones institucionales.

14. Recopilación de actas de entrega de bienes sustituidos por otros de mayor tecnología.

Inspeccionar con mayor énfasis las actas relacionadas con los equipos computacionales, verificando la ubicación de aquellos que fueron dados de baja y se encuentran en bodega o aquellos reasignados a otros funcionarios y/o empleados.

15. Indagación sobre posibles vicios en los procesos de subasta de bienes.

Confirmar la legalidad de los proceso de venta y descargo de todos los bienes, pero con énfasis en aquellos etiquetados por "obsolescencia" y/o "mal funcionamiento", así mismo verificar los precios de venta de los bienes subastados, para establecer la razonabilidad de éstos. Además obtener los reportes técnicos respectivos.

16. Interrogatorio a funcionarios y/o empleados sospechosos y toma de declaraciones.

Realizarlo con el fin de obtener mayores elementos de prueba y confirmar sospechas, las preguntas deben estar estructuradas en un cuestionario establecido con anterioridad y la forma de

cuestionar de ser con carácter persuasivo. Cuando se halla logrado con la técnica del interrogatorio que los sospechosos confiesen su participación en el ilícito, se procede a obtener las declaraciones por escrito, cuidando de redactarla de acuerdo a lo manifestado por el declarante y atendiendo las normas jurídicas establecidas en estas situaciones.

17. Utilización del Polígrafo.

Con el auxilio de los especialistas se someten a los sospechosos a dicha prueba con la finalidad de obtener la evidencia de primera mano en la participación del ilícito. Sin embargo esta técnica esta condicionada por la voluntad y colaboración del sujeto investigado.

VII. EVALUACION GENERAL DE LA INVESTIGACION.

El auditor después de realizar las pruebas, debe hacer una apreciación objetiva de la investigación cumplida para evitar algún error que pueda tener un impacto negativo en aquellos que podrían ser cuestionados por los resultados de la auditoría; de establecerse un error se deberán realizar procedimientos adicionales de auditoría que complemente y aseguren la inexistencia de equívocos en el proceso de averiguaciones.

Esta evaluación debe concluir con la valoración de que las evidencias obtenidas son conclusivas y dan la seguridad absoluta y probatoria que existe un ilícito que perseguir. Aspecto a fortalecer con una opinión jurídica por escrito.

VIII. PRESENTACION DE RESULTADOS.

Los detalles que describen este apartado se desarrolla en sección 3.3 Presentación de resultados, de este mismo capítulo.

3.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE.

Los enunciados evidentemente ordenados y clasificados de los procedimientos que han de emplearse por los auditores y que incluyen técnicas de auditoría forense se describen a continuación y se identifican de la manera siguiente:

- i. Programa de auditoría: Disponibilidades.
- ii. Programa de auditoría: Caja Chica.
- iii. Programa de auditoría: Anticipo de fondos.
- iv. Programa de auditoría: Deudores monetarios.
- v. Programa de auditoría: Bienes de uso depreciables.

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Objetivos del Programa</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Verificar la existencia de los fondos presentados en el Estado de Situación Financiera. ◆ Comprobar el afianzamiento de los encargados de fondos. ◆ Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a las Disponibilidades ◆ Comprobar el adecuado registro contable, la existencia de controles confiables para el manejo de los fondos y su adecuada presentación en el Estado de Situación Financiera. ◆ Obtener elementos claros y suficientes para sustentar las posibles irregularidades que pudieren encontrarse relacionadas con el manejo de los fondos. ◆ Obtener la información necesaria de los encargados de los fondos, el desempeño de sus funciones y sus actos. ◆ Detectar posibles sustracciones de fondos institucionales, esclareciendo las causas y el alcance del ilícito. 			
	<p>Procedimientos</p>			
1	<p>Identificar las cuentas a favor de la entidad (confirmaciones de saldos)</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
2	Elabore cédula sumaria a nivel de cuenta, con los saldos institucionales.			
3	Prepare cédula analítica que contenga el detalle de cuentas y subcuentas.			
4	Revise el archivo permanente y elabore un detalle de la reglamentación y normatividad, aplicable en esta área, solicite la que no se encuentre incluida en éste, o en papeles de trabajo de la auditoría anterior.			
5	Obtenga un listado de los Funcionarios o Empleados que autoricen o refrenden cheques de las diferentes cuentas bancarias propiedad de la Entidad y el respectivo registro de firmas, para el período examinado.			
6	Solicite acuerdos de creación y de modificación de los diferentes Fondos Circulantes de Monto Fijo y de otros fondos, así como los acuerdos de nombramiento de los encargados y los respectivos a las fianzas.			
7	Obtenga un detalle de todas las cuentas bancarias que maneja la entidad, que contenga: el número, clase de cuenta bancaria, responsable de la custodia, usos o propósitos y el saldo a la fecha sujeta a examen.			
8	<p>Con base al detalle del punto anterior, obtenga las conciliaciones bancarias del último mes del período bajo examen, de todas las cuentas de la entidad y los libros de bancos para efectuar lo siguiente:</p> <p>a) Revise los saldos presentados en las cuentas bancarias y verifique su corrección, comparándolos con los saldos de las conciliaciones bancarias y el</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Estado de Situación Financiera, y asegúrese que las conciliaciones bancarias fueron elaboradas oportunamente.</p> <p>b) Verifique los saldos según bancos en las conciliaciones bancarias con los extractos bancarios.</p> <p>c) Verifique si los registros presentados en el libro de bancos son correctos.</p>			
9	<p>Investigue partidas tales como cheques pendientes de pago por un período prolongado, cheques devueltos y ajustes significativos en el mes siguiente, con el fin de identificar las razones que dieron origen a tales situaciones.</p>			
10	<p>Verifique el adecuado resguardo y protección de las libretas de ahorro y de las chequeras.</p>			
11	<p>Obtenga los originales de las libretas de ahorros de las cuentas aperturadas a nombre de la institución, chequeras, cheques procesados por el banco, estados de cuenta, vouchers, remesas, retiros de ahorros y otros documentos relacionados con las disponibilidades.</p>			
12	<p>Inspeccione de manera minuciosa los documentos mencionados en el numeral anterior observando las fechas, beneficiarios, montos, firmas, sellos, y otras características con el propósito de verificar la legalidad y autenticidad de los mismos.</p>			
13	<p>Verifique la razonabilidad de los montos y conceptos reflejados en los vouchers con el fin de determinar si cumple con las</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	asignaciones presupuestarias.			
14	Si se detectan situaciones irregulares en los procedimientos 11 y 12, obtenga fotocopias de los documentos y gestione la certificación a través de notario, que de fe pública de la existencia del original.			
15	Solicite prueba caligráfica a los funcionarios y/o empleados encargados de los fondos, bajo sospecha de falsificación de firmas, con el objeto de cotejar los tipos de letras y las firmas en los documentos relacionados a la irregularidad detectada.			
16	Obtener verificación de cuentas bancarias de los funcionarios y/o empleados vinculados a la irregularidad a través de la autoridad correspondiente, con el objeto de determinar alguna relación con ésta.			
17	Indague sobre los nexos familiares, laborales y amistosos de los funcionarios y/o empleados sospechosos de cometer la irregularidad con el fin de determinar el grado de complicidad que pudiere existir entre los mismos y descubrir si existen más implicados.			
18	<p>Obtenga la nómina de los funcionarios y/o empleados destacados en el área donde se ha detectado la irregularidad, con el fin de obtener prueba testimonial y realice los pasos siguientes:</p> <p>a) Establezca el orden en que entrevistará a los posibles testigos.</p> <p>b) De a conocer el propósito de la entrevista y establezca un ambiente de confianza.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>c) Observe el comportamiento de cada entrevistado durante la reunión y adecue las preguntas de acuerdo a la actitud demostrada por los mismos.</p> <p>d) Sobre la base del conocimiento que se tiene de la irregularidad detectada, realice preguntas sencillas encaminadas a obtener evidencia.</p> <p>e) Confirme la información proporcionada por el entrevistado.</p> <p>f) Clasifique la información de acuerdo a las respuestas obtenidas.</p> <p>g) Redacte acta de las versiones proporcionada por cada entrevistado, detallando los datos personales, información obtenida, fecha, hora, lugar de la reunión y obtenga la firma del interrogado.</p> <p>h) Al concluir la reunión, proporcione al testigo su nombre y número telefónico, con el objeto de obtener información adicional que éste recuerde posteriormente.</p>			
19	<p>Interrogue a los funcionarios y/o empleados relacionados a la irregularidad, con el propósito de obtener mayores elementos de prueba y confirmar sospechas, para ello realice los siguientes pasos:</p> <p>a) Realice el interrogatorio en un lugar privado, de preferencia que sea pequeño y sencillo para evitar distracciones.</p> <p>b) Interrogue en forma individual a los sospechosos de la irregularidad.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Disponibilidades

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	c) Convenza al sospechoso, demostrando seguridad en su tono de voz, que usted tiene evidencia en su poder que lo vincula con la irregularidad detectada, con el fin de obtener su confesión. d) Obtenga confesión verbal o escrita. e) En caso de obtener confesión escrita, redacte acta sobre la misma y obtenga firma del sospechoso.			
20	Tome las declaraciones de los implicados en la irregularidad cuando estos hayan confesado su participación y la de otras personas a través del interrogatorio previo.			
21	Solicitar a la autoridad competente, la separación temporal de funciones con el propósito de evitar la manipulación, alteración o destrucción de pruebas de forma intencional.			
22	Elabore narrativa describiendo en forma detallada, las irregularidades detectadas y obtenga toda la documentación necesaria que sirva de prueba en las instancias respectivas			
Hecho por: _____ Revisado por: _____				

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Caja Chica

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Objetivos del Programa</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Verificar la existencia de los fondos presentados en el Estado de Situación Financiera. ◆ Comprobar el afianzamiento de los encargados de fondos de fondos. ◆ Comprobar el cumplimiento de las disposiciones internas institucionales aplicables a la cuenta Caja Chica. ◆ Comprobar el adecuado registro contable, la existencia de controles confiables para el manejo de los fondos y su adecuada presentación en el Estado de Situación Financiera. ◆ Obtener elementos claros y suficientes para sustentar las posibles irregularidades que pudieren encontrarse relacionadas con el manejo de los fondos. ◆ Obtener la información necesaria de los encargados de los fondos, el desempeño de sus funciones y sus actos. 			
	<p>Procedimientos</p>			
1	<p>Identificar las asignaciones presupuestarias destinadas al fondo de caja chica.</p>			
2	<p>Verifique si el efectivo en caja chica esta separado de otros fondos y si existe una persona responsable del manejo del mismo.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Caja Chica

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
3	Verifique que la administración del fondo fijo de caja chica este separada de las funciones de ingresos y egresos de la entidad.			
4	Solicite acuerdos de creación y de modificación del fondo de caja chica, así como los acuerdos de nombramiento de los Encargados y las respectivas fianzas.			
5	Obtenga un listado de los Funcionarios y/o Empleados autorizados para emitir vales de caja chica y el respectivo registro de firmas, para el período examinado.			
6	Revise el archivo permanente y elabore un detalle de la reglamentación y normatividad, aplicable en esta cuenta, solicite la que no se encuentre incluida en el archivo, o en papeles de trabajo de la auditoría anterior.			
7	Revise el cumplimiento de las políticas institucionales referentes a los límites para los desembolsos pagaderos con el fondo de caja chica.			
8	Elabore cédula sumaria a nivel de cuenta, con los saldos Institucionales.			
9	Prepare cédula analítica que contenga el detalle desde las cuentas hasta las subcuentas.			
10	<p>Obtenga las liquidaciones de caja chica del periodo bajo examen (muestra), los libros de registro y efectúe el siguiente trabajo:</p> <p>a) Revise los saldos en los libros de registro a la fecha.</p> <p>b) Verifique su corrección, comparándolos con los saldos de las liquidaciones de</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Caja Chica

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	caja chica y el Estado de Situación Financiera. c) Asegúrese que las liquidaciones se elaboren oportunamente. d) Verifique si los registros presentados en el libro de caja chica son correctos.			
11	Verifique que los desembolsos estén amparados por vales prenumerados y aprobados previamente, que cuenten con la documentación de soporte (facturas, recibos, etc), y con la debida identificación fiscal del beneficiario.			
12	Investigue los vales pendientes de liquidación por un período prolongado, vales devueltos y ajustes significativos, con el fin de identificar las razones que dieron origen a tales situaciones.			
13	Verifique el adecuado resguardo y protección del efectivo y de los documentos de respaldo.			
14	Obtenga los vales con la debida documentación de soporte (facturas, recibos, etc), originales de las liquidaciones y otros documentos relacionados con las mismas.			
15	Inspeccione los documentos mencionados en el numeral anterior observando las fechas, beneficiarios, montos, firmas, sellos, y otras características con el propósito de verificar la legalidad y autenticidad de los mismos.			
16	Verifique la razonabilidad de los montos y conceptos reflejados en los vales con el fin			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Caja Chica

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	de determinar si cumple con las asignaciones presupuestarias.			
17	Si se detectan situaciones irregulares en los procedimientos 15 y 16, obtenga fotocopias de los documentos y gestione la certificación a través de notario, que de fe pública de la existencia del original.			
18	Solicite prueba caligráfica a los funcionarios y/o empleados encargados de los fondos, bajo sospecha de falsificación de firmas, con el objeto de cotejar los tipos de letras y las firmas en los documentos relacionados a la irregularidad detectada.			
19	Obtener verificación de cuentas bancarias de los funcionarios y/o empleados vinculados a la irregularidad, a través de la autoridad correspondiente, con el objeto de determinar alguna relación con ésta.			
20	Indague sobre los nexos familiares, laborales y amistosos de los funcionarios y/o empleados sospechosos de cometer la irregularidad, con el fin de determinar el grado de complicidad que pudiere existir entre los mismos y descubrir si existen más implicados.			
21	Solicite las actas de los arqueos practicados por auditoria interna y valide si los procedimientos aplicados fueron los adecuados.			
22	Con el apoyo de otros auditores de la Corte de Cuentas de la República, realice arqueos de caja sorprendivos y simultáneos en todas las áreas donde se custodian fondos de caja chica.			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Caja Chica

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
23	<p>Sí a raíz del procedimiento anterior se detectan faltantes de efectivo realice los siguientes procedimientos:</p> <p>a) Establezca el monto total del faltante y determine si es significativo.</p> <p>b) Cuente el efectivo disponible, separe y clasifique los billetes por denominación.</p> <p>c) Indague con el encargado del fondo de caja chica sobre la razón del faltante y evalúe la razonabilidad de la versión.</p> <p>d) Si la versión del encargado del fondo de caja chica, no es razonable y no se justifica el faltante al final del arqueo, redacte acta que contenga los procedimientos desarrollados, monto total del faltante, versión del encargado del fondo de caja chica y obtenga la firma de éste.</p> <p>e) Remita copia del acta al jefe inmediato superior del encargado del fondo de caja chica.</p>			
24	<p>Elabore narrativa describiendo en forma detallada, las irregularidades detectadas y obtenga toda la documentación necesaria que sirva de prueba en las instancias respectivas</p>			
<p>Hecho por: _____ Revisado por: _____</p>				

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Objetivos del Programa</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Comprobar la existencia de los anticipos de fondos presentados en el Estado de Situación Financiera y la confiabilidad de los controles existentes. ◆ Comprobar el afianzamiento de los manejadores de anticipos de fondos. ◆ Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a los anticipos de fondos. ◆ Verificar la correcta contabilización de las operaciones en lo referente a monto, cuenta y periodo. ◆ Obtener elementos claros y suficientes para sustentar las posibles irregularidades que pudieren encontrarse relacionadas con el manejo de los anticipos de fondos. ◆ Obtener la información necesaria de los encargados de los anticipos de fondos, el desempeño de sus funciones y sus actos. ◆ Detectar posibles sustracciones de fondos institucionales, esclareciendo las causas y el alcance del ilícito. 			
	<p>Procedimientos</p>			
1	<p>Elabore cédula analítica del subgrupo anticipos de fondos a nivel de cuenta que presente saldos institucionales.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
2	Elabore cédula analítica a nivel de objeto específico en la que detalle los anticipos de fondos existentes, cruce con el saldo institucional presentado en la sumaria.			
3	Revise el archivo permanente y elabore un detalle de la reglamentación y normatividad, aplicable a esta área, solicitando aquellos que no se encuentren incluidos en éste o en papeles de trabajo de la auditoría anterior.			
4	Con base a la cédula analítica elaborada en el numeral dos, prepare cedula que indique el universo sujeto a examen, estableciendo el porcentaje de participación de cada una de las cuentas con respecto al subgrupo.			
5	Para las cuentas analizadas obtenga el movimiento mensual que detalle o contenga cada una de las partidas contables que integran los saldos de las mismas.			
6	<p>Considerando el detalle obtenido en el numeral anterior, efectúe lo siguiente:</p> <p>a) Verifique que todo anticipo de fondos concedido posee toda la documentación de respaldo para su desembolso y que sea conforme al convenio o contrato de entrega.</p> <p>b) Compruebe que los anticipos de fondos se liquidan en el plazo establecido.</p> <p>c) Cerciórese que la documentación de respaldo este debidamente autorizada por funcionario competente.</p> <p>d) Verifique el cumplimiento de las</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>disposiciones legales para la liquidación oportuna y correcta de los anticipos de fondos.</p> <p>e) Coteje los saldos con el libro mayor y el registro auxiliar asegurándose del adecuado registro contable de las operaciones y si la institución lleva registros auxiliares para el control de los anticipos de fondos.</p> <p>f) Verifique que los responsables y beneficiarios de anticipos de fondos rindan fianza, de conformidad a las disposiciones legales.</p> <p>g) Compruebe el cumplimiento de lo establecido en el Art. 34 de la ley de adquisiciones y contrataciones vigente (LACAP), en lo referente a los anticipos de fondos entregados a los contratistas y proveedores de bienes o servicios.</p> <p>h) Solicite los expedientes de las licitaciones públicas en las cuales se hicieron las adjudicaciones de los contratistas y proveedores de bienes o servicios.</p> <p>i) Obtenga los contratos o convenios relacionados al literal anterior y verifique las condiciones de pago.</p> <p>j) Obtener confirmación de los contratistas o proveedores de servicios en lo referente a los anticipos de fondos recibidos por los mismos.</p> <p>k) Verifique la adecuada segregación de funciones.</p>			
7	Obtenga los originales de los documentos			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	que soportan los anticipos de fondos.			
8	Inspeccione de manera minuciosa los documentos mencionados en el numeral anterior observando las fechas, beneficiarios, montos, firmas, sellos, y otras características con el propósito de verificar la legalidad y autenticidad de los mismos.			
9	Verifique la razonabilidad de los montos y conceptos reflejados en los comprobantes (vouchers) con el fin de determinar si cumplen con las asignaciones presupuestarias.			
10	Investigue si se han practicado arqueos a quien maneja los anticipos de fondos y obtenga evidencia del mismo.			
11	Verifique si los excedentes de fondos no utilizados son reintegrados al pagador general.			
12	Corrobore si al final del ejercicio contable se anexa al estado de situación financiera, el listado de los anticipos de fondos pendientes de liquidación.			
13	Si se detectan situaciones irregulares en los procedimientos anteriores, obtenga fotocopias de los documentos y gestione la certificación a través de notario, que de fe pública de la existencia del original.			
14	Solicite prueba caligráfica a los funcionarios y/o empleados encargados de los anticipos de fondos, bajo sospecha de falsificación de firmas, con el objeto de cotejar los tipos de letras y las firmas en los documentos relacionados a la irregularidad detectada.			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
15	<p>Obtener verificación de cuentas bancarias de los funcionarios y/o empleados vinculados a la irregularidad a través de la autoridad correspondiente, con el objeto de determinar alguna relación con esta.</p>			
16	<p>Indague sobre los nexos familiares, laborales y amistosos de los funcionarios y/o empleados sospechosos de cometer la irregularidad con el fin de determinar el grado de complicidad que pudiere existir entre los mismos y descubrir si existen más implicados.</p>			
17	<p>Obtenga la nómina de los funcionarios y/o empleados destacados en el área donde se ha detectado la irregularidad, con el fin de obtener prueba testimonial, y realice los pasos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Establezca el orden en que entrevistará a los posibles testigos. b) De a conocer el propósito de la entrevista y establezca un ambiente de confianza. c) Observe el comportamiento de cada entrevistado durante la reunión y adecue las preguntas de acuerdo a la actitud demostrada por los mismos. d) Sobre la base del conocimiento que se tiene de la irregularidad detectada, realice preguntas sencillas encaminadas a obtener evidencia. e) Confirme la información proporcionada por el entrevistado. f) Clasifique la información de acuerdo a 			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>las respuestas obtenidas.</p> <p>g) Redacte acta de las versiones proporcionada por cada entrevistado, detallando los datos personales, información obtenida, fecha, hora, lugar de la reunión y obtenga la firma de éste.</p> <p>h) Al concluir la reunión, proporcione al testigo su nombre y número telefónico con el objeto de obtener información adicional que éste recuerde posteriormente.</p>			
18	<p>Interrogue a los funcionarios y/o empleados relacionados a la irregularidad, con el propósito de obtener mayores elementos de prueba y confirmar sospechas, para ello realice los siguientes pasos:</p> <p>a) Realice el interrogatorio en un lugar privado, de preferencia que sea pequeño y sencillo para evitar distracciones.</p> <p>b) Interrogue en forma individual a los sospechosos de la irregularidad.</p> <p>c) Convenza al sospechoso, demostrando seguridad en su tono de voz, que usted tiene evidencia en su poder que lo vincula con la irregularidad detectada, con el fin de obtener su confesión.</p> <p>d) Obtenga confesión verbal o escrita.</p> <p>e) En caso de obtener confesión escrita, redacte acta sobre la misma y obtenga firma del sospechoso.</p>			
19	<p>Tome las declaraciones de los implicados en la irregularidad cuando estos hayan</p>			

NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN FISCALIZADORA

106

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Anticipos de Fondos

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	confesado su participación y la de otras personas a través del interrogatorio previo.			
20	Solicitar a la autoridad competente, la separación temporal de funciones con el propósito de evitar la manipulación, alteración o destrucción de pruebas de forma intencional.			
21	Elabore narrativa describiendo en forma detallada, las irregularidades detectadas y obtenga toda la documentación necesaria que sirva de prueba en las instancias respectivas			
<p>Hecho por: _____ Revisado por: _____</p>				

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Objetivos del Programa</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Comprobar la existencia de los deudores monetarios presentados en el Estado de Situación Financiera y la confiabilidad de los controles existentes. ◆ Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a los deudores monetarios. ◆ Verificar la correcta contabilización de las operaciones en cuanto a monto, cuenta y periodo. ◆ Obtener elementos claros y suficientes para sustentar las posibles irregularidades que pudieren encontrarse relacionadas con el manejo de los deudores monetarios. ◆ Obtener la información necesaria de los encargados del control de la cuenta deudores monetarios, el desempeño de sus funciones y sus actos. ◆ Detectar posibles sustracciones de fondos institucionales, esclareciendo las causas y el alcance del ilícito. 			
	<p>Procedimientos</p>			
1	<p>Elabore cédula sumaria a nivel de cuenta, con los saldos institucionales.</p>			
2	<p>Prepare cédula analítica que contenga el detalle de cuentas y subcuentas.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
3	Revise el archivo permanente y elabore un detalle de la reglamentación y normatividad, aplicable a esta área, solicitando aquellos que no se encuentren incluidos en éste o en papeles de trabajo de la auditoría anterior.			
4	Con base a la cédula analítica elaborada en el numeral dos, prepare cedula que indique el universo sujeto a examen, estableciendo el porcentaje de participación de cada una de las cuentas con respecto al subgrupo.			
5	Para las cuentas analizadas obtenga el movimiento mensual que detalle o contenga cada una de las partidas contables que integran los saldos de las mismas.			
6	<p>Considerando el detalle obtenido en el numeral anterior, efectúe lo siguiente:</p> <p>a) Verifique que todo los derechos monetarios devengados poseen la documentación de respaldo para su convertibilidad en disponibilidades de acuerdo a su plazo.</p> <p>b) Compruebe que los derechos monetarios devengados se recuperan en el plazo establecido.</p> <p>c) Cerciórese que la documentación de respaldo este debidamente autorizada por funcionario competente.</p> <p>d) Verifique el cumplimiento de las disposiciones legales para la recuperación oportuna y correcta de los derechos devengados.</p> <p>e) Coteje los saldos con el libro mayor y el registro auxiliar asegurándose del adecuado registro contable de las</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>operaciones y si la institución lleva registros auxiliares para el control de los deudores monetarios.</p> <p>f) Obtener confirmación de los deudores monetarios en lo referente a los derechos devengados, con el fin de determinar el monto del adeudo.</p> <p>g) Verifique la adecuada segregación de funciones.</p>			
7	<p>Obtenga los originales de los documentos que soportan los derechos monetarios devengados.</p>			
8	<p>Inspeccione de manera minuciosa los documentos mencionados en el numeral anterior observando las fechas, deudores, montos, firmas, sellos, y otras características con el propósito de verificar la legalidad y autenticidad de los mismos.</p>			
9	<p>Verifique la razonabilidad de los montos y conceptos reflejados en los comprobantes con el fin de determinar si cumple con las políticas internas institucionales aplicables a los deudores monetarios.</p>			
10	<p>Investigue si se han practicado arqueos a los encargados de los deudores monetarios y obtenga evidencia de los mismos.</p>			
11	<p>Verifique si las transferencias de fondos realizadas por los deudores monetarios son depositadas en las cuentas institucionales.</p>			
12	<p>Corrobore si al final del ejercicio contable se anexa al estado de situación financiera, el listado de los deudores monetarios.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
13	Si se detectan situaciones irregulares en los procedimientos anteriores, obtenga fotocopias de los documentos y gestione la certificación a través de notario, que de fe pública de la existencia del original.			
14	Solicite prueba caligráfica a los funcionarios y/o empleados encargados de los deudores monetarios, bajo sospecha de falsificación de firmas, con el objeto de cotejar los tipos de letras y las firmas en los documentos relacionados a la irregularidad detectada.			
15	Obtener verificación de cuentas bancarias de los funcionarios y/o empleados vinculados a la irregularidad a través de la autoridad correspondiente, con el objeto de determinar alguna relación con esta.			
16	Indague sobre los nexos familiares, laborales y amistosos de los funcionarios y/o empleados sospechosos de cometer la irregularidad con el fin de determinar el grado de complicidad que pudiere existir entre los mismos y descubrir si existen más implicados.			
17	<p>Obtenga la nómina de los funcionarios y/o empleados destacados en el área donde se ha detectado la irregularidad, con el fin de obtener prueba testimonial, y realice los pasos siguientes:</p> <p>a) Establezca el orden en que entrevistará a los posibles testigos.</p> <p>b) De a conocer el propósito de la entrevista y establezca un ambiente de confianza.</p> <p>c) Observe el comportamiento de cada testigo durante la entrevista y adecue</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>las preguntas de acuerdo a la actitud demostrada por los mismos.</p> <p>d) Sobre la base del conocimiento que se tiene de la irregularidad detectada, realice preguntas sencillas encaminadas a obtener evidencia.</p> <p>e) Confirme la información proporcionada por el testigo.</p> <p>f) Clasifique la información de acuerdo a las respuestas obtenidas.</p> <p>g) Redacte acta de las versiones proporcionada por cada testigo, reflejando los datos personales, información obtenida, fecha, hora, lugar de la entrevista y de ser posible obtenga la firma del testigo.</p> <p>h) Al concluir la entrevista, proporcione al testigo su nombre y número telefónico con el objeto de obtener información adicional que éste recuerde posteriormente.</p>			
18	<p>Interrogue a los funcionarios y/o empleados relacionados a la irregularidad, con el propósito de obtener mayores elementos de prueba y confirmar sospechas, para ello realice los siguientes pasos:</p> <p>a) Realice el interrogatorio en un lugar privado, de preferencia pequeño y sencillo para evitar distracciones.</p> <p>b) Interrogue en forma individual a los sospechosos de la irregularidad.</p> <p>c) Convenza al sospechoso, demostrando seguridad en su tono de voz, que usted tiene evidencia en su poder que lo vincula con la irregularidad detectada,</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Deudores Monetarios

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	con el fin de obtener su confesión. d) Obtenga confesión verbal o escrita. e) En caso de obtener confesión escrita, redacte acta sobre la misma y obtenga firma del sospechoso.			
19	Tome las declaraciones de los implicados en la irregularidad cuando estos hayan confesado su participación y la de otras personas a través del interrogatorio previo.			
20	Solicitar a la autoridad competente, la separación temporal de funciones con el propósito de evitar la manipulación, alteración o destrucción de pruebas de forma intencional.			
21	Elabore narrativa describiendo en forma detallada, las irregularidades detectadas y obtenga toda la documentación necesaria que sirva de prueba en las instancias respectivas			
Hecho por: _____ Revisado por: _____				

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>Objetivos del Programa</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Comprobar la existencia de los bienes depreciables. ◆ Verificar el adecuado registro, resguardo y control de los bienes depreciables que posee la Institución. ◆ Comprobar el cumplimiento de disposiciones legales en las adquisiciones de bienes de uso. ◆ Verificar su adecuado registro contable y presentación en el Estado de Situación Financiera. ◆ Obtener elementos claros y suficientes para sustentar las posibles irregularidades que pudieren encontrarse relacionadas con el manejo de los bienes de uso depreciables institucionales. ◆ Obtener la información necesaria de los encargados de los bienes de uso depreciables, el desempeño de sus funciones y sus actos. ◆ Detectar posibles sustracciones de bienes de uso depreciables institucionales, esclareciendo las causas y el alcance del ilícito. 			
	<p>Procedimientos</p>			
1	<p>Prepare cédula sumaria que contenga todas las cuentas que integran las cifras presentadas en el subgrupo bienes de uso depreciables.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
2	<p>Obtenga conocimiento y actualización de la normativa legal aplicable y verifique su cumplimiento.</p>			
3	<p>Prepare cédula analítica de todas las cuentas que conforman el saldo de los bienes de uso depreciables, y realice lo siguiente:</p> <p>a) Elabore un detalle de los cambios en las inversiones en bienes de uso depreciables durante el ejercicio a auditar.</p> <p>b) Compare el saldo al inicio del año con el saldo al 31 de diciembre del año anterior.</p>			
4	<p>Investigue si la entidad ha recibido donaciones de bienes de uso depreciables durante el ejercicio, de ser así verifique lo siguiente:</p> <p>a) Su adecuado y oportuno registro contable.</p> <p>b) Su adecuado control en el inventario debiendo contener las características principales, ubicación y valor.</p> <p>c) Cumplimiento con las disposiciones legales que norman el trámite para las donaciones.</p>			
5	<p>Elabore cédula analítica detallando el movimiento mensual de cada una de las cuentas, a fin de establecer el saldo total acumulado y el saldo específico del año auditado y realice lo siguiente:</p> <p>a) Verifique cálculos aritméticos</p> <p>b) Coteje el saldo acumulado al final del período auditado, con el libro mayor y el estado de situación financiera.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	c) Coteje el saldo total del movimiento mensual con la cedula de variación elaborada en el punto anterior.			
6	En aquellas cuentas que tengan movimiento, efectúe las acciones siguientes: a) Solicite los comprobantes contables relativos a las partidas, con su correspondiente documentación de soporte original. b) Prepare un detalle de los bienes adquiridos durante el período auditado que contenga la siguiente información: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Código de la cuenta ✓ Número de la partida ✓ Fecha de partida ✓ Número de cheque ✓ Proveedor o suministrante ✓ Concepto o detalle del bien ✓ Número de la factura ✓ Fecha de factura ✓ Valor unitario ✓ Valor total ✓ Observaciones y/o comentarios c) Constate que la documentación este debidamente clasificada y registrada de acuerdo a su naturaleza. d) Verifique los cálculos aritméticos. e) Asegúrese que toda la documentación de soporte esté debidamente legalizada y que las operaciones estén correctamente aplicadas. f) Cerciórese que se registren como bienes depreciables aquellos que tienen un valor unitario mayor a \$ 600.00 g) Verifique que no se esté capitalizando			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>los gastos de reparación y mantenimiento y que éstos sean razonables.</p> <p>h) Verifique que las adquisiciones se encuentren en el plan anual de compras. Tome nota de los costos aprobados y compárelos con las de adquisición e investigue cualquier diferencia.</p> <p>i) Compruebe que para la adquisición de bienes depreciables se haya cumplido con lo establecido en la ley de adquisiciones y contrataciones vigente (LACAP), en sus diferentes formas de adquisición, revise el proceso y cerciórese que no exista fraccionamiento.</p> <p>j) Verifique que los pagos se hayan hecho de conformidad a las facturas o recibos y que estén a nombre de quienes proporcionaron los bienes.</p> <p>k) Asegúrese que los bienes adquiridos han sido recibidos por la institución y que exista evidencia de la recepción de dichos bienes a través de acta.</p> <p>l) Verifique que el costo de adquisición se contabilice por el valor total, registrando la obligación correspondiente, cruce dicha información con acreedores monetarios.</p> <p>m) Verifique que los bienes hayan sido adquiridos para fines institucionales.</p>			
7	<p>Inspeccione de manera minuciosa los documentos mencionados en el numeral anterior observando las fechas, beneficiarios, montos, firmas, sellos, y otras características con el propósito de verificar la legalidad y autenticidad de los mismos.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
8	<p>Verifique la razonabilidad de los montos y conceptos reflejados en los comprobantes (vouchers) de las compras de bienes de uso depreciables con el fin de determinar si cumple con las asignaciones presupuestarias.</p>			
9	<p>Obtenga el inventario de bienes de uso depreciables de la institución, debiendo incluir aquellos que fueron adquiridos durante el período de examen y verifique lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Compruebe que el inventario posea las características necesarias para el registro completo y adecuado de los bienes. b) Verifique la existencia de seguros para protección de los bienes. c) Revise los bienes detallados en el inventario incluyendo las adquisiciones efectuadas en el período y verifique su existencia, adecuado uso, resguardo, registro y codificación. d) Obtenga actualización de los datos del inventario con respecto a ubicación, encargado del bien, etc. e) Compruebe que para la compra de equipo de computación se haya cumplido previamente con las políticas de compra, si existieran. f) Compruebe que a los bienes se les haya aplicado correctamente la depreciación. g) Verifique si para los bienes existen programas de mantenimiento preventivo y correctivo que permitan prolongar al máximo la vida útil de éstos. 			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
10	<p>Obtenga un detalle de los bienes dados de baja que han sido sustituidos por otros de mayor tecnología, o por encontrarse fuera de uso o inservibles, y realice lo siguiente:</p> <p>a) Obtenga las actas de los bienes sustituidos por otros de mayor tecnología.</p> <p>b) Verifique la ubicación de los bienes dados de baja, si se encuentran en bodega, han sido reasignados a otros funcionarios o empleados, o fueron subastados.</p> <p>c) En el caso de aquellos bienes vendidos, indague sobre posibles vicios en los procesos de subasta.</p> <p>d) Verifique los precios de venta de los bienes subastados.</p> <p>e) Obtenga los reportes técnicos de los bienes subastados.</p>			
11	<p>Obtenga un listado de los funcionarios y/o empleados que tengan asignados bienes de uso depreciables y verifique su existencia y condición.</p>			
12	<p>Verifique el adecuado resguardo y protección de los bienes de uso depreciables, verificando lo siguiente:</p> <p>a) Seguridad de las instalaciones donde se encuentra ubicado el bien (chapas de puertas, alarmas contra robo, sistemas contra incendios, etc)</p> <p>b) Condiciones ambientales de las instalaciones (temperatura, humedad, limpieza, etc)</p> <p>c) Instalación de cámaras de video.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	d) Instalación de sensores de seguridad en los bienes con alto costo y fácil sustracción. e) Restricción de acceso a personal no autorizado, a las instalaciones donde se resguarden los bienes de uso depreciables.			
13	Compruebe que se ha designado por medio de acuerdo al responsable de la custodia y control de vehículos.			
14	En los casos de vehículos asignados a funcionarios o empleados, obtener las actas de entrega al inicio de la asignación y al final de ésta, en donde se detalle: a) Descripción de las generalidades del vehículo (Número de chasis, motor, placas, asientos, etc) b) La condición física del vehículo, anexando fotografías de todos los ángulos del mismo, tomadas durante el levantamiento del acta y un reporte técnico del funcionamiento del vehículo. c) Condiciones de uso, custodia y resguardo del mismo. d) Juegos de llaves del vehículo, accesorios (llanta de repuesto, equipos de sonidos, herramientas, etc), tarjeta de circulación. e) Firmas de autorización y aceptación de los acuerdos plasmados en el acta. f) Lugar y fecha del levantamiento del acta.			
15	Obtenga un detalle de los vehículos propiedad de la institución que contenga			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	lo siguiente: a) Número de inventario. b) Número de placa. c) Modelo, año, marca, tipo. d) Número de chasis y motor. e) Ubicación o asignación. f) Fecha de adquisición y costo.			
16	Indague si durante el período examinado se reportó algún accidente o daño a vehículos propiedad de la institución y solicite las explicaciones pertinentes a la administración.			
17	Verifique si la institución ha efectuado inventario físico de los vehículos, por lo menos una vez por año.			
18	Efectúe inspección física de los vehículos de la institución, verificando lo siguiente: a) Por cada vehículo, compare los datos de la tarjeta de circulación vigente con los números de chasis, motor, placas, y verifique que esté a nombre de la institución. b) Condición en la que se encuentran, detallando aquellos casos en los que presenten daños o se encuentren accidentados y solicite las explicaciones pertinentes a la administración. c) Características generales de los vehículos, las cuales deberán estar detalladas de acuerdo al inventario. d) Verifique que poseen el logotipo de la			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>institución.</p> <p>e) Para los vehículos no inspeccionados por encontrarse fuera de la entidad, obtenga evidencia suficiente de su existencia física y solicite confirmación directa a los jefes responsables, además revise notas relativas a la asignación de vehículos.</p> <p>f) Verifique que los vehículos queden estacionados dentro de la institución al final de la jornada diaria y durante los fines de semana.</p> <p>g) Obtenga y revise los controles que el encargado de transporte lleva de las salidas, entradas, reparaciones, y mantenimiento de cada vehículo.</p>			
19	<p>Obtenga las pólizas de seguros de los vehículos propiedad de la institución y prepare un cédula que contenga:</p> <p>a) Bienes cubiertos, riesgos y montos.</p> <p>b) Número de póliza y vencimiento de la misma.</p> <p>c) Compañía aseguradora.</p> <p>d) Numeración de los pagos de primas de seguro.</p> <p>e) Vigencia de las renovaciones de pólizas de seguros y verifique que estén a nombre de la entidad.</p>			
20	<p>Para los vehículos nuevos, verifique la fecha de adquisición y el tiempo o kilometraje por el cual tendrían garantía.</p>			
21	<p>Investigue si las pérdidas en bienes son identificadas oportunamente y su importe contabilizado en la cuenta Detrimento de Inversiones en Bienes de Uso, mientras no</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	se dicte una resolución definitiva.			
22	Verifique si los descargos de bienes se han efectuado de conformidad a los procedimientos legales.			
23	Si se detectan situaciones irregulares en los procedimientos anteriores, obtenga fotocopias de los documentos y gestione la certificación a través de notario, que de fe pública de la existencia del original.			
24	Solicite prueba caligráfica a los funcionarios y/o empleados encargados de la compra, custodia, resguardo, control y administración de los bienes de uso depreciables, bajo sospecha de falsificación de firmas, con el objeto de cotejar los tipos de letras y las firmas en los documentos relacionados a la irregularidad detectada.			
25	Obtener verificación de cuentas bancarias de los funcionarios y/o empleados vinculados a la irregularidad a través de la autoridad correspondiente, con el objeto de determinar alguna relación con esta.			
26	Indague sobre los nexos familiares, laborales y amistosos de los funcionarios y/o empleados sospechosos de cometer la irregularidad con el fin de determinar el grado de complicidad que pudiere existir entre los mismos y descubrir si existen más implicados.			
27	Obtenga la nómina de los funcionarios y/o empleados destacados en el área donde se ha detectado la irregularidad, con el fin de obtener prueba testimonial, y realice los pasos siguientes: a) Establezca el orden en que entrevistará a los posibles testigos.			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	<p>b) De a conocer el propósito de la entrevista y establezca un ambiente de confianza.</p> <p>c) Observe el comportamiento de cada entrevistado durante la reunión y adecue las preguntas de acuerdo a la actitud demostrada por los mismos.</p> <p>d) Sobre la base del conocimiento que se tiene de la irregularidad detectada, realice preguntas sencillas encaminadas a obtener evidencia.</p> <p>e) Confirme la información proporcionada por el entrevistado.</p> <p>f) Clasifique la información de acuerdo a las respuestas obtenidas.</p> <p>g) Redacte acta de las versiones proporcionada por cada entrevistado, detallando los datos personales, información obtenida, fecha, hora, lugar de la reunión y obtenga la firma del testigo.</p> <p>Al concluir la reunión, proporcione al testigo su nombre y número telefónico con el objeto de obtener información adicional que éste recuerde posteriormente.</p>			
28	<p>Interrogue a los funcionarios y/o empleados relacionados a la irregularidad, con el propósito de obtener mayores elementos de prueba y confirmar sospechas, para ello realice los siguientes pasos:</p> <p>a) Realice el interrogatorio en un lugar privado, de preferencia que sea pequeño y sencillo para evitar distracciones.</p> <p>b) Interrogue en forma individual a los sospechosos de la irregularidad.</p>			

Dirección de Auditoría, Sector _____

Programa de Auditoría: Bienes de Uso Depreciables

No.	DESCRIPCION	REF P/T	FECHA	HECHO POR
	c) Convenza al sospechoso, demostrando seguridad en su tono de voz, que usted tiene evidencia en su poder que lo vincula con la irregularidad detectada, con el fin de obtener su confesión. d) Obtenga confesión verbal o escrita. e) En caso de obtener confesión escrita, redacte acta sobre la misma y obtenga firma del sospechoso.			
29	Tome las declaraciones de los implicados en la irregularidad cuando estos hayan confesado su participación y la de otras personas a través del interrogatorio previo.			
30	Solicitar a la autoridad competente, la separación temporal de funciones con el propósito de evitar la manipulación, alteración o destrucción de pruebas de forma intencional.			
31	Elabore narrativa describiendo en forma detallada, las irregularidades detectadas y obtenga toda la documentación necesaria que sirva de prueba en las instancias respectivas.			
Hecho por: _____ Revisado por: _____				

3.3 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Posterior a la evaluación general de la investigación, el trabajo se finaliza con la presentación de los resultados, los cuales se concretizan en el informe final, el cual debe ser leído por las instancias correspondientes y ampliado verbalmente en aquellos aspectos donde no sea de fácil comprensión.

Este informe debe contener por lo menos los elementos siguientes:

- a) Portada (Carátula)
- b) Índice
- c) Objetivo de la investigación
- d) Naturaleza
- e) Alcance
- f) Información del entorno
- g) Descripción de los hallazgos
- h) Base legal y técnica con que se sustentan las conclusiones
- i) Indicación de cómo y dónde obtener las evidencias documentales
- j) Identificación del auditor y lugar del informe.
- k) Evidencia agrupada y organizada, anexa.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Posterior a la realización de la investigación, se considera a continuación los aspectos de mayor relevancia para concluir sobre ellos y proceder a la elaboración de las recomendaciones, orientadas a la búsqueda de una solución a la problemática planteada.

4.1 CONCLUSIONES

- En la actualidad, el conocimiento sobre la auditoría forense es limitado en el país, pese a los esfuerzos por impulsar este campo especializado, de algunas instituciones académicas vinculadas a la profesión de la Contaduría Pública, en consecuencia a lo anterior, los auditores gubernamentales no cuentan con las herramientas suficientes en la recolección de evidencias.

- La poca capacitación recibida en auditoría forense por los auditores gubernamentales, limita el apoyo de los mismos en investigaciones de delitos cometidos contra el Erario Público.

- Los programas de auditoría para las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, ejecutados por los auditores

gubernamentales en las instituciones autónomas del país, no están fortalecidos con técnicas y procedimientos de auditoría forense, razón por la cual no se profundiza en las irregularidades detectadas, incrementándose el número de fraudes cometidos que afecten las finanzas públicas.

- La aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de irregularidades en las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, ayudaría a que las evidencias recopiladas a través de las mismas sean conclusivas para ser aceptadas en las instancias judiciales correspondientes.

4.2 RECOMENDACIONES

- A las instituciones académicas vinculadas con la profesión de la Contaduría Pública, que incluyan en sus programas de estudio, las técnicas y procedimientos orientados al descubrimiento, divulgación y documentación de fraudes. Contribuyendo de esta manera a la formación de profesionales con conocimientos integrales que les permita desenvolverse con eficiencia y eficacia en cualquier servicio de auditoría exigido por Ley o Regulaciones Específicas.

- A las autoridades de la Corte de Cuentas de la República, se les exhorta a capacitar a su cuerpo de auditores, en lo relativo a la auditoría forense, contribuyendo con esta práctica a la difusión de ésta en el país y a la vez generando la obtención de mayor cantidad de pruebas recolectadas y fraudes descubiertos, mejorando así el trabajo de los auditores gubernamentales.

- A Los auditores gubernamentales del país a capacitarse sobre la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, además sobre aspectos relevantes del campo procesal penal, mejorando así sus conocimientos que les permitan ir a la vanguardia de la profesión contable, manteniendo por lo tanto la calidad del trabajo y contribuyendo de mejor forma con las investigaciones sobre ilícitos económicos.

- A los auditores gubernamentales a implementar las técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de irregularidades detectadas en las áreas de Fondos y Bienes de Uso Depreciables, para que las evidencias recopiladas a través de las mismas, tengan seguridad absoluta y probatoria para ser aceptadas en las instancias correspondientes.

BIBLIOGRAFÍA

- Berenson, Mark L. y otros. Estadística Básica en Administración, 4ª Edición.
- Cashin, James A., y otros. Enciclopedia Océano Centrum, Nueva York EE.UU, Grupo Editorial Océano. 1992.
- Código Penal y sus Reformas. D. L. No. 1030, D. O. 105, Tomo 334, 1997
- Código Procesal Penal. D. L. No. 904, D. O. 11, Tomo 334. 1997
- Código Tributario. D. L. No. 230, del 13 de diciembre de 2000, D. O. No. 241, Tomo 349, del 22 de Diciembre de 2000.
- Constitución de la República y sus Reformas. Año 1983
- Escamilla Gonzáles, Rolando. Los motivos y conductas del fraude. Revista Corsario del Instituto Panamericano de Ciencia y Tecnología Forense S.C.
- Escoto Quintanilla, Yasmín Carolina y otros. Lineamientos para el desarrollo de una adecuada planeación y elaboración de informes de auditoría forense requeridos por la administración de justicia. Universidad de El Salvador, 2004.
- Flores Cordova, Ana Militza. Herramientas de auditoría forense. Un enfoque a las unidades de auditoría interna del sector gubernamental. Universidad de El Salvador, 2004.
- Grinaker, Robert L. y otros. Auditoría. Examen de los estados financieros. 9ª edición, México, Editorial Continental, S.A. de C.V. 1987.
- Hernández Sampieri, Roberto y otros. Metodología de la Investigación, 3ª edición, México, Editorial Mc Graw Hill. 2002.
- Ley de Salarios y Presupuesto. Año 2003 y 2004
- Ley de la Corte de Cuentas de la República y sus Reformas. D. L. No. 438 del 31 de agosto de 1995

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría. D. L. No. 828, del 26 de Enero de 2000.

Mantilla B., Samuel Alberto. Auditoría 2005, 1ª edición, Colombia, Ecoe ediciones. 2003.

Mattessich, Richard. Hitos de la investigación en contabilidad moderna. Segunda Mitad del siglo. Bogotá. Revista Legis del Contador. No 6, Abril-Junio 2001.

Normas de Auditoria Gubernamental. Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos, revisión junio de 1994, traducción de la Contraloría General de la República del Perú.

Normas de Auditoría Gubernamental. Decreto 5 de la Corte de Cuentas de la República. D. O. No. 180, T 364, del 29 de septiembre de 2004.

Normas Técnicas de Control Interno. Decreto 15 de la Corte de Cuentas de la República. D. O. No. 21, T 346, del 31 de enero del 2000.

Normas Técnicas de Control Interno. Decreto 4 de la Corte de Cuentas de la República. D. O. No. 180, T 364, del 29 de septiembre de 2004.

Normas y Procedimientos de Auditoria, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 17º edición, enero 1996, boletín 5010-1, 5.

Página web de la Universidad de El Salvador www.UES.edu.sv

Páginas web:

www.google.com

www.redcontable.com

www.monografias.com

www.yahoo.com

www.ricondelvago.com

Rasiel Meléndez, Maymo. Como preparar el anteproyecto de investigación y la tesis de graduación. 1ª edición, El Salvador, Ediciones Myssa. 1991.

Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima primera edición. Tomo I. Madrid: Real Academia Española. 1992

- Reglamento para la determinación de Responsabilidades. Decreto 3 de la Corte de Cuentas de la República. D. O. No. 230 Tomo 353 del 5 de diciembre del 2001
- Rodríguez Castro, Braulio. Ciencias Contables / Auditoria Forense, Colombia 2001.
- Rodríguez Castro, Braulio. Guía para el trabajo del auditor forense. Universidad Javeriana, Colombia. 2003.
- Rodríguez Castro, Braulio. La auditoria forense en el sector público colombiano, Pontificia Universidad Javeriana. Colombia 2002.
- Rojas Soriano, Raúl. Guía para realizar investigaciones sociales.(prólogo de Fernando Holguín Quiñonez) 7ª edición, México, Editorial Plaza y Valdés, 1991.
- Santillana González, Juan Ramón. Auditoria Santillana VI, 1ª edición, México, Editoriales contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V. 1998.
- Tercer Seminario Regional Interamericano de Contabilidad. El Salvador. Desafíos en el Nuevo Orden Mundial de la Auditoría y Finanzas. 2003.
- Vega Ventura, Elvelyn Dagoberto y otros. Técnicas y procedimientos de auditoría forense, para investigar actos de administración fraudulenta en empresas privadas y obtener evidencia probatoria para entablar demanda judicial. Universidad de El Salvador, 2004.
- Whittington, O. Ray y otros. Auditoria. Un enfoque integral, 12ª edición, Colombia, Editorial Mc Graw Hill. 1999.
- Willingham, John J. y otros. Auditoría. Conceptos y Métodos, 1ª edición, México, Editorial Mc Graw Hill, 1988.

ANEXOS

INDICE DE ANEXOS

1. Encuesta de investigación
2. Tabulación de datos
 - 2.1 Conocimiento de la auditoria forense y capacitación de los auditores
 - 2.2 Utilización de técnicas y procedimientos de auditoria forense
 - 2.3 Herramientas de la auditoria forense vista por los auditores gubernamentales
3. Instituciones Autónomas del Órgano Ejecutivo Gobierno de El Salvador
4. Conocimiento de la auditoria forense y capacitación de los auditores
5. Utilización de técnicas y procedimientos de auditoria forense
6. Herramientas de la auditoria forense vista por los auditores gubernamentales



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



ENCUESTA DE INVESTIGACIÓN

Dirigido a: Auditores de la Corte de Cuentas de la República

Finalidad: Recolectar información para el desarrollo del trabajo de investigación titulado **"TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE PARA RECOLECTAR EVIDENCIAS EN DELITOS QUE AFECTEN EL ERARIO PUBLICO"**

La objetividad en las respuestas solicitadas es de vital importancia, dado que contribuirán en la elaboración de la propuesta de trabajo, atentamente solicitamos marcar con una "X" en la(s) casilla(s) en blanco, de acuerdo a su criterio.

Agradecemos su valioso tiempo y colaboración por la información que será proporcionada, garantizando que la misma será utilizada con fines académicos y con la confidencialidad del caso.

Marco Antonio Ventura

José William Olmedo

José Antonio Zavaleta

1. ¿Considera que sus responsabilidades como auditor se cumplen de conformidad como lo establecen las Normas de Auditoría Gubernamental y a cualquier servicio de Auditoría exigida por Ley o Regulaciones Específicas?

Si _____ No _____

2. ¿Considera que los auditores gubernamentales están libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para actuar con la independencia necesaria para el desarrollo de su trabajo?

Si _____ No _____

3. Auditoría Forense es una "auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, que implica revisión de registros y transacciones, para determinar la adherencia a las normas y principios de contabilidad, y así recopilar evidencia para interponer una demanda o para asistir en asuntos legales a un tribunal de justicia"

¿Esta familiarizado con este concepto?

Nada _____ Poco _____ Mucho _____

4. ¿A su criterio existe normativa técnica y legal que sirva de guía para realizar una Auditoría Forense?

Si _____ No _____

Explique: _____

5. ¿Cuáles considera usted que son los elementos del control interno que deben tomarse en cuenta para la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense?

- a) Ambiente de control _____
 - b) Controles para salvaguardar los activos _____
 - c) Controles para el cumplimiento de las leyes y regulaciones _____
 - d) Evaluación de los riesgos de control _____
 - e) Otros (especifique) _____
-

6. ¿Ha participado en algún curso sobre técnicas y procedimientos de Auditoría Forense?

Si _____ No _____

7. Si su respuesta a la pregunta anterior es afirmativa ¿Por qué medios lo hizo?

- a) Recursos Propios _____
- b) Institucionales _____

8. Si su respuesta a la pregunta No. 6 fue negativa ¿Qué factor incide?

- a) No existen capacitaciones en Auditoría Forense _____
 - b) Limitante de tiempo disponible _____
 - c) Falta de recursos financieros _____
 - d) Otros (especifique) _____
-

9. ¿En cuál de los siguientes niveles ubica su experiencia, en el campo de la auditoría?

- a) De 1 a 4 años _____
- b) De 4 a 8 años _____
- c) Más de 8 años _____
- d) Ninguna _____

10. ¿Ha participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público?

Si _____ No _____

11. Cuando en el desarrollo de una auditoría descubre irregularidades tales como: Sustracción de fondos y/o Bienes muebles, ¿Qué actitud toma ante tales situaciones?

- a) Informa al superior inmediato _____
- b) Amplía las pruebas o Procedimientos _____
- c) Aplica Procedimientos específicos _____
- d) Suspender o Posponer la auditoría o parte de ella _____

12. Al finalizar una auditoría, ¿Cuál es su responsabilidad como auditor?

- a) Ordenar y organizar los Papeles de Trabajo _____
- b) Discutir con el auditado, los resultados obtenidos _____
- c) Colabora con el Jefe de Equipo en la elaboración del informe de auditoría. _____
- d) Participar como testigo en un juicio _____
- e) Otras (especifique) _____

13. ¿Al momento de obtener evidencia en el desarrollo de una auditoría forense, ha enfrentado algún tipo de dificultad?

Si _____ No _____

Si su respuesta es afirmativa, identifique las dificultades:

- a) Imposibilidad de obtener documentos Originales _____

- b) Contaminación de evidencias _____
- c) Fuga de información sobre la investigación _____
- d) Carencia de conocimientos sobre
sistemas informáticos _____
- e) Dificultades para investigar operaciones
en el extranjero _____
- f) Otras (especifique) _____
-

14. ¿Considera que en el desarrollo de su trabajo ha utilizado técnicas y procedimientos de Auditoría Forense?

Si _____ No _____

15. Si su respuesta es afirmativa en la pregunta anterior ¿Cuáles de las siguientes utilizó?

- a) Delimitar el área donde se presume se
cometió el delito _____
- b) Secuestro de información _____
- c) Obtención de prueba instrumental _____
- d) Realizar pruebas caligráficas _____
- e) Búsqueda de los bienes y propiedades
de los sospechosos _____
- f) Otras (especifique) _____
-

16. ¿Que tipo de evidencia considera adecuada para soportar el trabajo del auditor forense?

- | | | | |
|-------------------|-------|------------------------|-------|
| a) Documental | _____ | e) Física | _____ |
| b) Instrumental | _____ | f) Técnico Pericial | _____ |
| c) Testimonial | _____ | g) Otras (especifique) | _____ |
| d) Circunstancial | _____ | | _____ |

17. ¿Considera conveniente que los auditores conozcan de técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, que puedan utilizarse para la ejecución de una auditoria forense?

Si _____ No _____

18. ¿Considera que los Auditores Gubernamentales necesitan contar con mayor información sobre la Auditoría Forense?

Si _____ No _____

19. ¿Considera conveniente que sea elaborado un documento que contenga Técnicas y Procedimientos de Auditoría Forense que sirvan de guía y le permitan al auditor desarrollar su trabajo, a fin de recolectar las pruebas fehacientes y necesarias en delitos de sustracción de fondos y/o bienes muebles que afecten el Erario Público?

Si _____ No _____

2. TABULACION DE DATOS

2.1 CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y CAPACITACION DE LOS AUDITORES

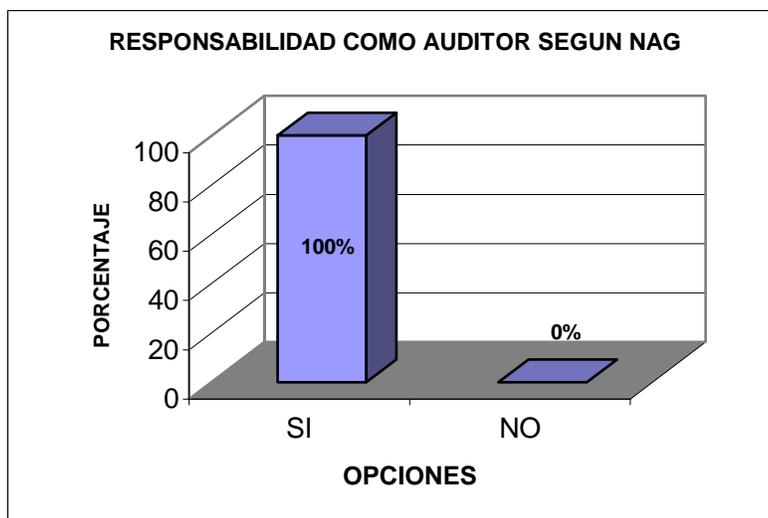
Pregunta No. 1

¿Considera que sus responsabilidades como auditor se cumplen de conformidad como lo establecen las Normas de Auditoría Gubernamental y a cualquier servicio de auditoría exigida por Ley o Regulaciones Específicas?

Objetivo:

Determinar si los auditores tienen conocimiento de las normas esenciales (NAG) y legales para desarrollar las auditorías.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	31	100
NO	0	0
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 100% de los auditores de la Corte de Cuentas de la República considera que sus responsabilidades se cumplen de conformidad a las Normas de Auditoría Gubernamental.

Al evaluar el resultado de las respuestas se denota que los auditores tienen el conocimiento básico de la existencia de las normas esenciales y legales que sustentan su quehacer como profesionales de la auditoría gubernamental.

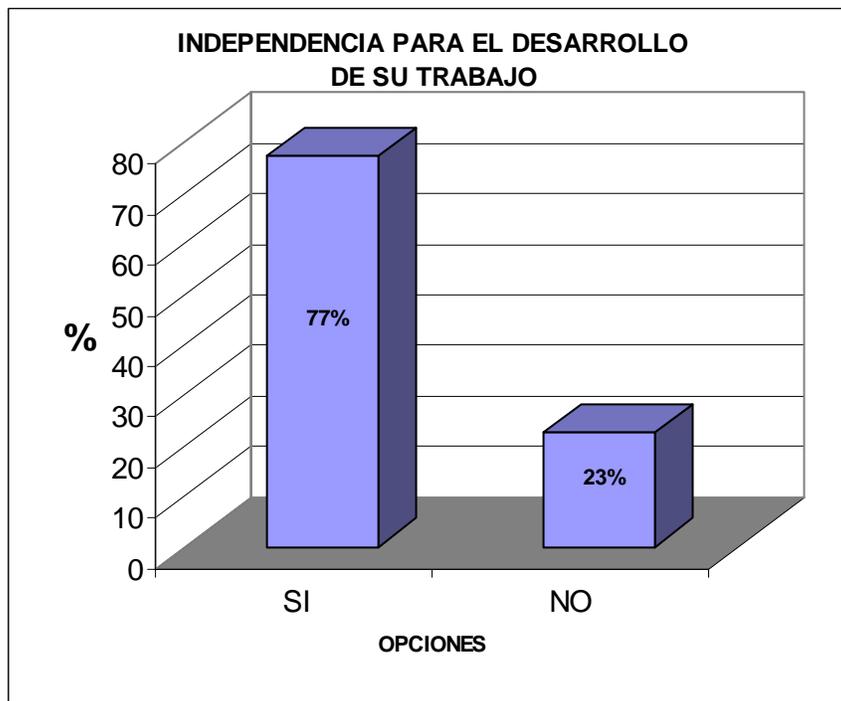
Pregunta No. 2

¿Considera que los auditores gubernamentales están libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para actuar con la independencia necesaria para el desarrollo de su trabajo?

Objetivo:

Identificar si los auditores cumplen con la Norma General de la independencia.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	24	77
NO	7	23
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 77% de los encuestados considera que poseen independencia necesaria para desarrollar su trabajo, no así el 23% restante.

Los auditores en su mayoría consideran que pueden en sus actuaciones como tales, estar libre de impedimentos personales y externos para proceder, tanto desde el punto de vista organizacional como personal, por lo tanto sus opiniones, conclusiones y recomendaciones serán imparciales y que así sean considerados por terceros. Situación contraria para la minoría, quienes no lo consideran así.

Pregunta No. 3

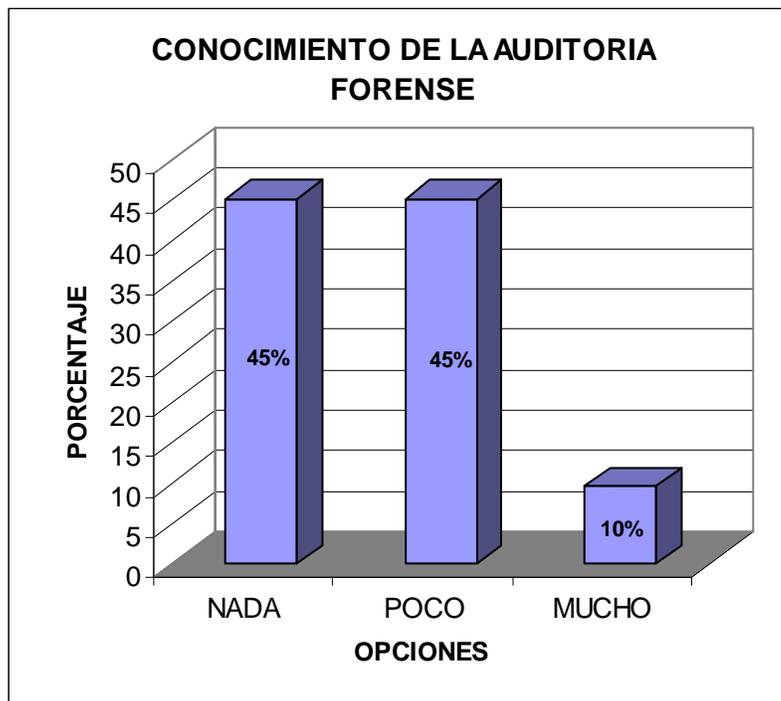
Auditoría Forense es una "auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, que implica revisión de registros y transacciones, para determinar la adherencia a las normas y principios de contabilidad, y así recopilar evidencia para interponer una demanda o para asistir en asuntos legales a un tribunal de justicia"

¿Esta familiarizado con este concepto?

Objetivo:

Establecer si los auditores tienen conocimiento de la Auditoría Forense

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
NADA	14	45
POCO	14	45
MUCHO	3	10
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

Con relación a la familiarización del concepto de auditoría forense, el 90% de la muestra dice que nada y poco lo conocen, no así el 10% restante que manifestó estar muy familiarizado con éste.

La mayoría de los auditores de la Corte de Cuentas de la República no conoce que la auditoría forense es una auditoría especializada, y que puede ayudar a recolectar las pruebas necesarias para ser presentadas ante un juez competente, situación que se considera interesante, dado que ellos pertenecen al ente rector de la auditoría gubernamental del país.

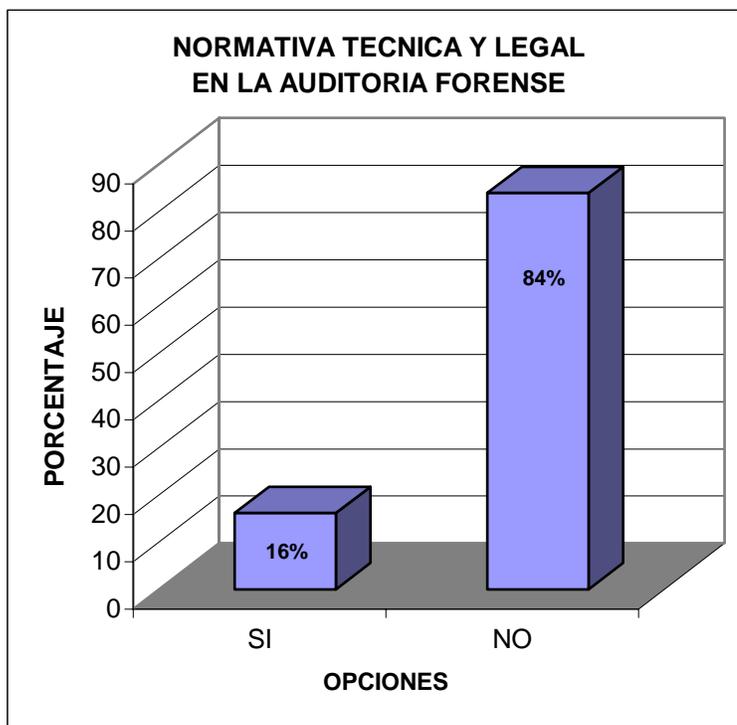
Pregunta No. 4

¿A su criterio existe normativa técnica y legal que sirva de guía para realizar una Auditoría Forense?

Objetivo:

Indagar si el auditor conoce sobre la normativa técnica y legal que puede utilizar en la ejecución de una Auditoría Forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	5	16
NO	26	84
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

Basándose en los resultados obtenidos, el 84% de la muestra considera que no existe normativa técnica y legal que se pueda utilizar en la ejecución de una auditoría forense, sin embargo el 16% restante señala que dicha normativa si existe.

Tomando en cuenta que la normativa técnica y legal constituye uno de los aspectos fundamentales en la ejecución de una auditoría forense, se afirma que la mayoría de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, no tienen conocimiento sobre la misma, situación que redundará en la calidad del trabajo que ellos realizan.

Pregunta No. 5

¿Cuáles considera usted que son los elementos del control interno que deben tomarse en cuenta para la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense?.

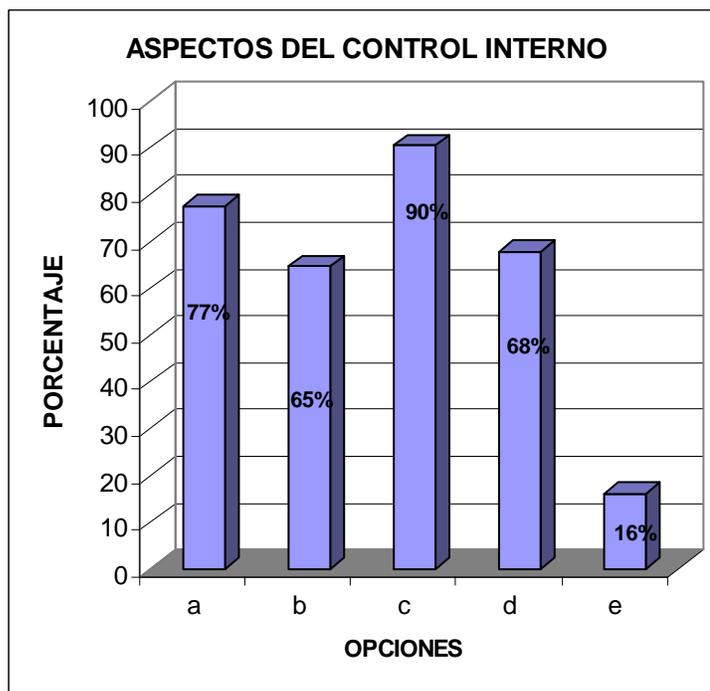
- a) Ambiente de control
- b) Controles para salvaguardar los activos
- c) Controles para el cumplimiento de las leyes y regulaciones
- d) Evaluación de los riesgos de control
- e) Otros.

Objetivo:

Conocer los aspectos del Control Interno que debe considerar el auditor para determinar las Técnicas y Procedimientos ha aplicar en el desarrollo de una Auditoría Forense.

OPCIONES		FRECUENCIAS	
		ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a)	AMBIENTE DE CONTROL	24	77
b)	CONTROLES PARA SALVAGUARDAR LOS ACTIVOS	20	65
c)	CONTROLES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES	28	90
d)	EVALUACION DE LOS RIESGOS DE CONTROL	21	68
e)	OTROS	5	16

Base: 31 encuestados



Análisis y comentarios

Los 31 encuestados dieron múltiples respuestas, las cuales mayoritariamente consideran a los controles para el cumplimiento de las leyes y regulaciones (90%) como el elemento principal de control interno que debe tomarse en cuenta para la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, luego el ambiente de control (77%), en tercer lugar la evaluación de los riesgos de control (68%) y finalmente los controles para salvaguardar los activos (65%). Respecto al rubro otros, se obtuvieron cinco respuestas (16%) diferentes entre sí pero relacionadas con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)

Los auditores de la Corte de Cuentas de la República, con su respuesta mayoritaria; privilegian el aspecto legal dentro del Control Interno, dado que éste para el cumplimiento de leyes y regulaciones así lo establece y luego el ambiente de control.

Resulta importante destacar que los encuestados toman como último aspecto, los controles para salvaguardar los activos, elemento que dentro del estudio interesa conocer como es asociado por los auditores.

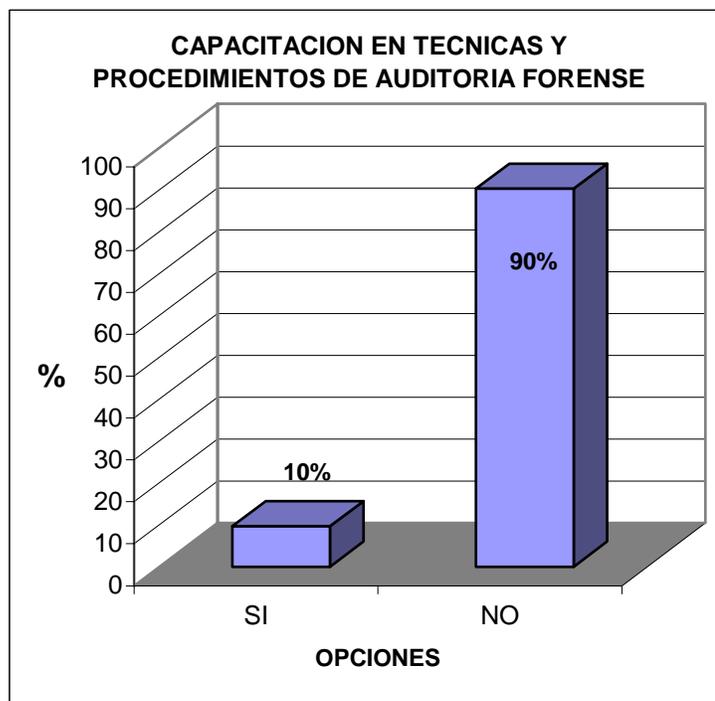
Pregunta No. 6

¿Ha participado en algún curso sobre técnicas y procedimientos de Auditoría Forense?

Objetivo:

Establecer si el auditor de la Corte de Cuentas de la República se ha especializado en técnicas y procedimientos de auditoría forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	3	10
NO	28	90
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 90% de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, manifiesta no haber participado en alguna capacitación sobre técnicas y procedimientos de auditoría forense, no así el 10% que afirma sí haberla recibido.

La mayoría de los auditores no ha recibido capacitación sobre técnicas y procedimientos de auditoría forense, situación que demuestra la existencia de un terreno fértil para capacitar a este personal, a fin de mejorar la calidad de las auditorías como la cantidad de evidencias y/o pruebas a recolectar.

Pregunta No. 7

Si su respuesta a la pregunta anterior es afirmativa

¿Por qué medios lo hizo?

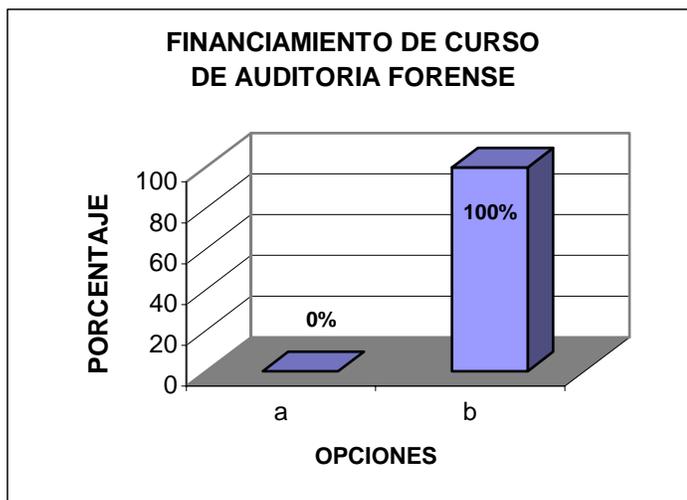
- a) Recursos Propios
- b) Institucionales

Objetivo:

Identificar con que medios financió el auditor de la Corte de Cuentas de la República su especialización en técnicas y procedimientos de auditoría forense.

OPCIONES		FRECUENCIAS	
		ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a)	RECURSOS PROPIOS	0	0
b)	INSTITUCIONALES	3	100
TOTALES		3	100

Base: 3 encuestados



Análisis y comentarios

El 100% de la población que manifestó haber recibido algún tipo de capacitación sobre técnicas y procedimientos de auditoría forense, confirmó haberlo hecho con recursos institucionales.

La Corte de Cuentas de la República, por medio de sus autoridades demuestra el interés en capacitar a sus auditores, dado que dentro de la muestra seleccionada la totalidad que manifestaron haber participado en algún curso de técnicas y procedimientos de auditoría forense, lo hicieron con recursos institucionales.

No obstante lo anterior, es de hacer notar que la mayoría de ellos (90%) no ha recibido ningún curso sobre técnicas y procedimientos de auditoría forense.

Pregunta No. 8

Sí su respuesta a la pregunta No. 6 fue negativa ¿Qué factor incide?

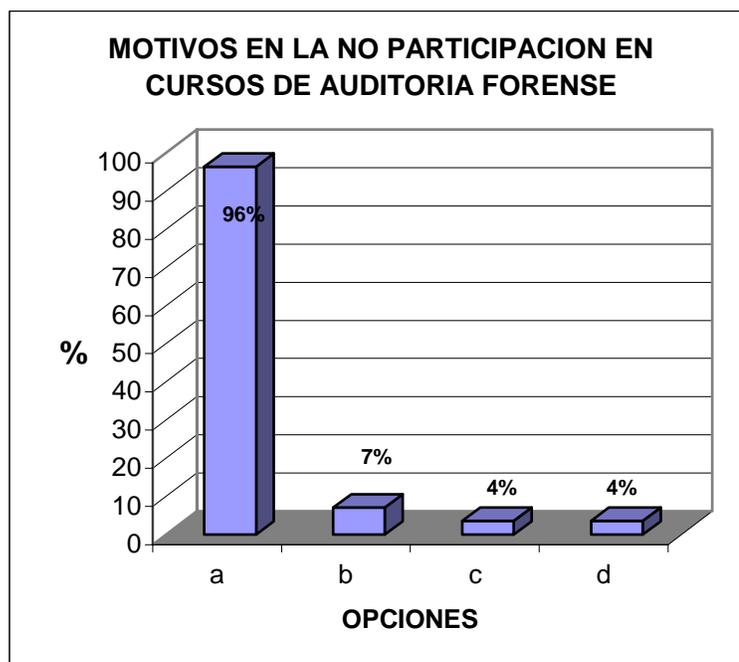
- a) No existen capacitaciones en Auditoría Forense
- b) Limitante de tiempo disponible
- c) Falta de recursos financieros
- d) Otros.

Objetivo:

Identificar los motivos por los cuales el auditor no ha recibido capacitación en técnicas y procedimientos de auditoría forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a) NO EXISTEN CAPACITACIONES EN AUDITORIA FORENSE	27	96
b) LIMITANTES DE TIEMPO DISPONIBLE	2	7
c) FALTA DE RECURSOS FINANCIEROS	1	4
d) OTROS	1	4

Base: 28 encuestados



Análisis y comentarios

Dentro de las múltiples respuestas a la interrogante planteada, la mayoría (96%) considera que no existen capacitaciones en auditoría forense, el 7% identificó la limitante de tiempo disponible y el 4% argumentó escasez de recursos financieros. Respecto a otros factores, el 4% detalla la "falta de visión institucional sobre la aplicación del concepto" de auditoría forense.

Tomando en cuenta que la mayoría manifestó que no existen capacitaciones en auditoría forense, se considera muy congruente con la realidad nacional, dado que el grupo de trabajo al momento que investigó en el mercado de capacitaciones, no logró encontrar una capacitación que desarrolle las técnicas y procedimientos de auditoría forense.

2.2 UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE

Pregunta No. 9

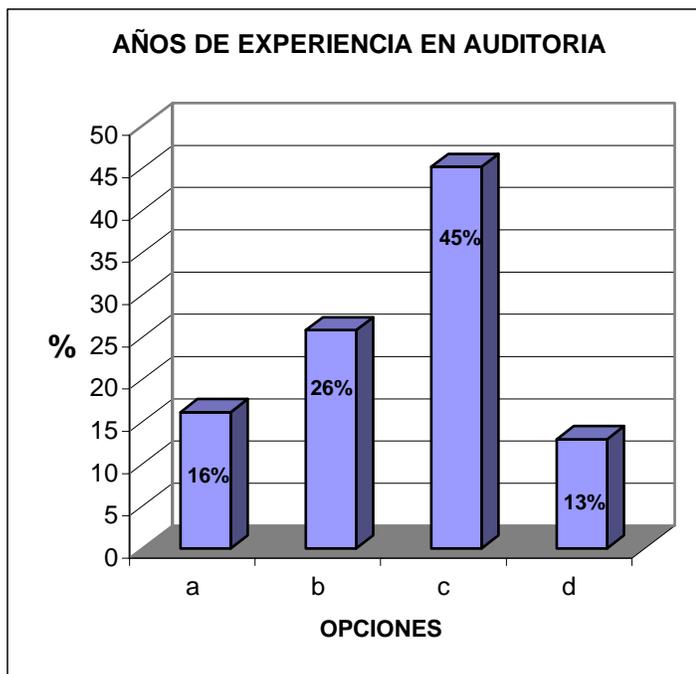
¿En cuál de los siguientes niveles ubica su experiencia, en el campo de la auditoría?

- a) De 1 a 4 años
- b) De 4 a 8 años
- c) Más de 8 años
- d) Ninguna

Objetivo:

Determinar los años de experiencia en auditoría, que el auditor de la Corte de Cuentas de la República posee.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA(%)
a) DE 1 A 4 AÑOS	5	16
b) DE 4 A 8 AÑOS	8	26
c) MAS DE 8 AÑOS	14	45
d) NINGUNA	4	13
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 45% de la población encuestada, manifestó tener más de 8 años de experiencia en auditoría, el 26% de 4 a 8 años, el 16% de 1 a 4 años, y el 13% restante respondió que su nivel de experiencia es inferior a un año.

Los auditores de la Corte de Cuentas de la República, tienen experiencia menor a los ocho años, en la función de auditoría, situación que demuestra una debilidad para la ejecución de su labor.

Por otra parte se asume que los conocimientos que tienen sobre el quehacer de la administración pública, en sus métodos, procedimientos de trabajo y el control interno son limitados, dado que por la naturaleza de cada una de las distintas entidades públicas que integran el gobierno, éstos difieren entre sí; como resultado del alto grado de especialización en cada entidad.

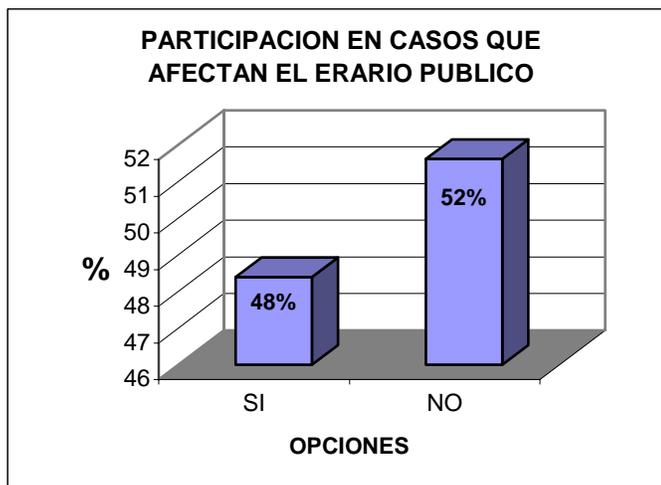
Pregunta No. 10

¿Ha participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público?

Objetivo:

Establecer la participación del auditor en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	15	48
NO	16	52
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 52% de los auditores manifestó no haber participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público y el 48% restante dice haber participado en estos casos.

De los que manifestaron haber participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público se considera que en algún momento encontraron algún tipo de irregularidad en el manejo y/o administración de fondos, valores líquidos y bienes muebles; entre otros.

Pregunta No. 11

Cuando en el desarrollo de una auditoría descubre irregularidades tales como: Sustracción de fondos y/o Bienes muebles, ¿Qué actitud toma ante tales situaciones?

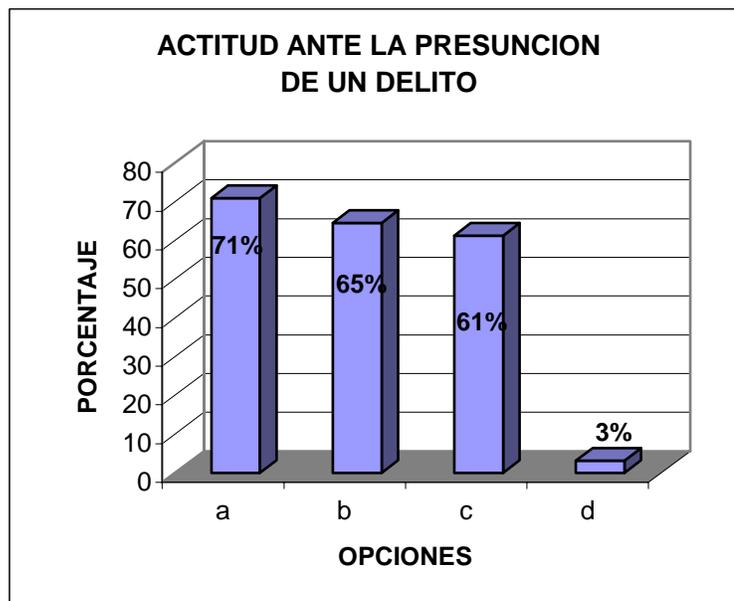
- a) Informa al superior inmediato
- b) Amplía las pruebas o Procedimientos
- c) Aplica Procedimientos específicos
- d) Suspender o Posponer la auditoría o parte de ella

Objetivo:

Conocer la opinión del auditor sobre el procedimiento que utilizan en la Corte de Cuentas de la República, ante la presunción de la existencia de un delito en el cual se puede utilizar la auditoría forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a) INFORMA AL SUPERIOR INMEDIATO	22	71
b) AMPLIA LAS PRUEBAS O PROCEDIMIENTOS	20	65
c) APLICA PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	19	61
d) SUSPENDER O POSPONER LA AUDITORIA O PARTE DE ELLA	1	3

Base: 31 encuestados



Análisis y comentarios

El 71% de los encuestados manifestó que informa al superior inmediato, el 65% amplía las pruebas o procedimientos, el 61% aplica procedimientos específicos y finalmente el 3% suspende o pospone la auditoría o parte de ella.

Al considerar las opciones elegidas por los auditores se observa que todas tienen la propensión a continuar con la auditoría e intentan obtener evidencia suficiente, competente y oportuna, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría programados, que luego les permita concluir sobre una base objetiva y real.

Pregunta No. 12

Al finalizar una auditoría, ¿Cuál es su responsabilidad como auditor?

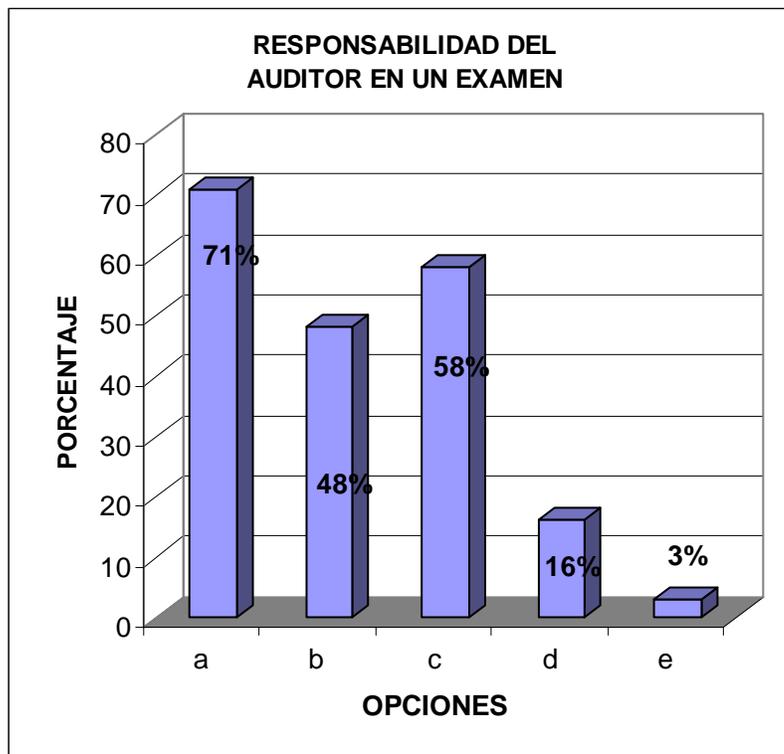
- a) Ordenar y organizar los Papeles de Trabajo
- b) Discutir con el auditado, los resultados obtenidos
- c) Colabora con el Jefe de Equipo en la elaboración del informe de auditoría.
- d) Participar como testigo en un juicio
- e) Otras.

Objetivo:

Conocer de parte del auditor hasta donde llega su responsabilidad en las auditorías realizadas, principalmente si él conoce que puede participar como testigo en un juicio.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a) ORDENAR Y ORGANIZAR LOS PAPELES DE TRABAJO	22	71
b) DISCUTIR CON EL AUDITADO, LOS RESULTADOS OBTENIDOS	15	48
c) COLABORA CON EL JEFE DE EQUIPO EN LA ELABORACION DEL INFORME DE AUDITORIA	18	58
d) PARTICIPAR COMO TESTIGO EN UN JUICIO	5	16
e) OTRAS	1	3

Base: 31 encuestados



Análisis y comentarios

El 71% de los auditores asume la responsabilidad de ordenar y organizar los papeles de trabajo, el 58% colabora con el jefe de equipo en la elaboración del informe de auditoría, el 48% ayuda en la discusión con el auditado de los resultados obtenidos, el 16% conoce que puede participar como testigo en un juicio y finalmente el 3% considera que todo el trabajo de auditoría debe ser en equipo desde la planeación hasta el informe definitivo.

Los auditores en su mayoría adoptan los procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo, así mismo de la restante información

proporcionada por los entes auditados. Sin embargo solo la minoría conoce la responsabilidad de poder participar como testigo en un juicio.

Pregunta No. 13

¿Al momento de obtener evidencia en el desarrollo de una auditoría forense, ha enfrentado algún tipo de dificultad?

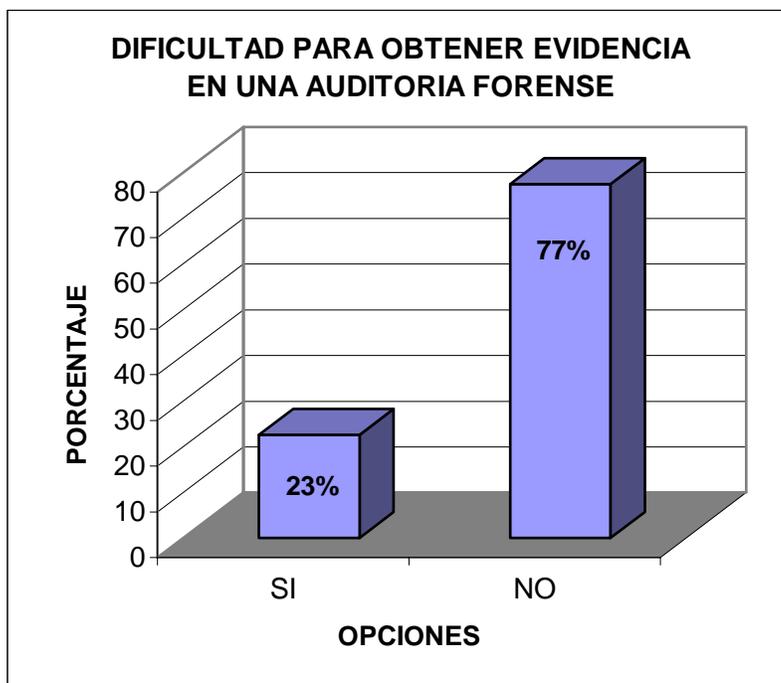
Si su respuesta es afirmativa, identifique las dificultades:

- a) Imposibilidad de obtener documentos originales
- b) Contaminación de evidencias
- c) Fuga de información sobre la investigación
- d) Carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos
- e) Dificultades para investigar operaciones en el extranjero
- f) Otras.

Objetivo:

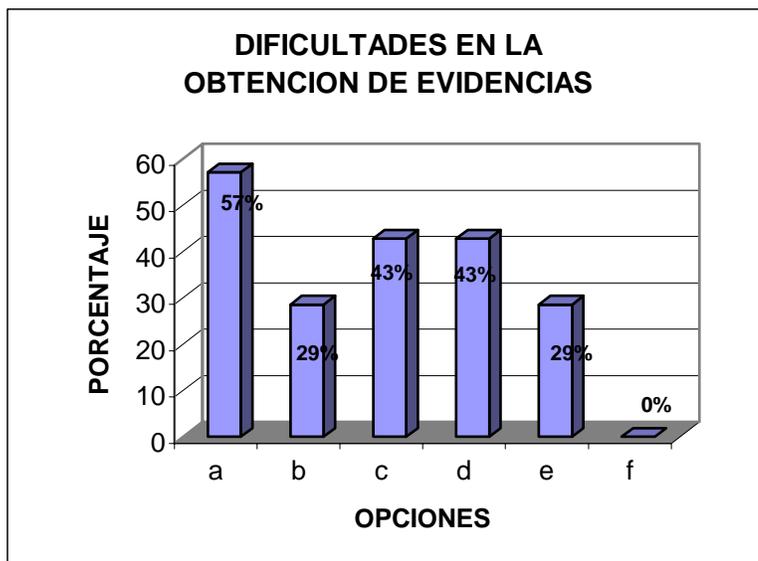
Establecer si el auditor tuvo limitaciones al realizar la auditoría forense, de ser así, identificar cuales fueron. Así mismo conocer los que no han realizado una auditoría forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	7	23
NO	24	77
TOTALES	31	100



OPCIONES		FRECUENCIAS	
		ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a)	IMPOSIBILIDAD DE OBTENER DOCUMENTOS ORIGINALES	4	57
b)	CONTAMINACIÓN DE EVIDENCIAS	2	29
c)	FUGA DE INFORMACION SOBRE LA INVESTIGACION	3	43
d)	CARENCIA DE CONOCIMIENTOS SOBRE SISTEMAS INFORMATICOS	3	43
e)	DIFICULTADES PARA INVESTIGAR OPERACIONES EN EL EXTRANJERO	2	29
f)	OTRAS	0	0

Base: 7 encuestados



Análisis y comentarios

El 77% de la muestra manifiesta no haber realizado una auditoría forense y el 23% restante al realizarla enfrentó algún tipo de dificultad, siendo la principal la imposibilidad de obtener documentos originales con el 57%, luego tuvieron como obstáculo la fuga de información sobre la investigación y la carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos con el 43% respectivamente. Finalmente con el 29% en cada una ellas, la contaminación de evidencias y dificultad para investigar operaciones en el extranjero.

De los auditores encuestados, la minoría refiere que han realizado una auditoría forense, quiénes al momento de ejecutarla enfrentaron como dificultad principal la

imposibilidad de obtener documentos originales, luego la fuga de información sobre la investigación y la carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos.

La contaminación de evidencia y la oportunidad para investigar operaciones en el extranjero, han sido las dificultades menores cuando obtuvieron las evidencias.

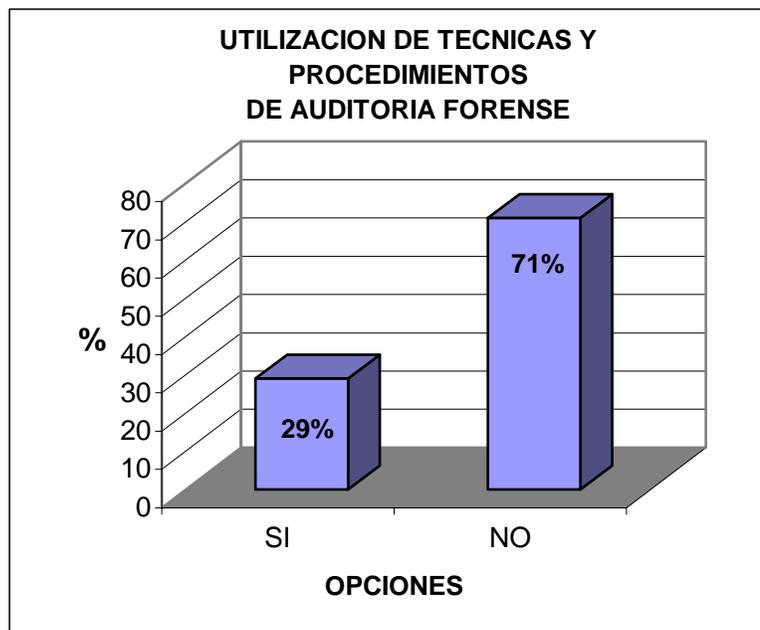
Pregunta No. 14

¿Considera que en el desarrollo de su trabajo ha utilizado técnicas y procedimientos de Auditoría Forense?

Objetivo:

Conocer si los auditores han utilizado técnicas y procedimientos de Auditoría Forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	9	29
NO	22	71
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 71% de la muestra considera que no han utilizado técnicas y procedimientos de auditoría forense y el 29% manifestó que si las han empleado en sus responsabilidades como auditores.

Los auditores de la Corte de Cuentas de la República, en su mayoría no han utilizado técnicas y procedimientos de auditoría forense, lo cual demuestra el desconocimiento que tienen sobre el tema; así mismo están expuestos en determinado momento a infringir la ley cuando obtengan una evidencia en forma inadecuada, que luego podría ser prueba pero declarada inadmisibile en un proceso judicial.

Pregunta No. 15

Si su respuesta es afirmativa en la pregunta anterior ¿Cuáles de las siguientes utilizó?

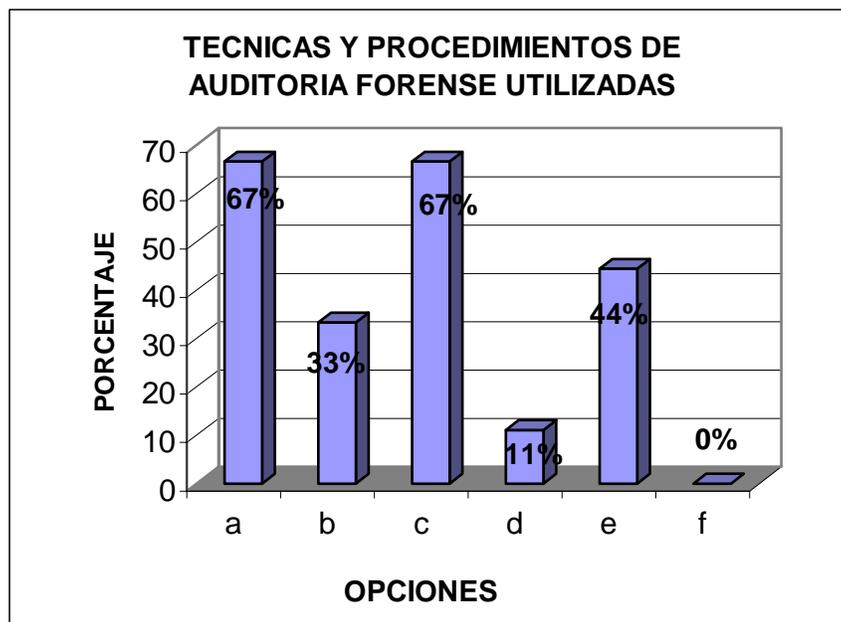
- a) Delimitar el área donde se presume se cometió el delito
- b) Secuestro de información
- c) Obtención de prueba instrumental
- d) Realizar pruebas caligráficas
- e) Búsqueda de los bienes y propiedades de los sospechosos
- f) Otras

Objetivo:

Conocer las técnicas y procedimientos de Auditoría Forense utilizadas por los auditores.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a) DELIMITAR EL AREA DONDE SE PRESUME SE COMETIO EL DELITO	6	67
b) SECUESTRO DE INFORMACIÓN	3	33
c) OBTENCION DE PRUEBA INSTRUMENTAL	6	67
d) REALIZAR PRUEBAS CALIGRAFICAS	1	11
e) BUSQUEDA DE LOS BIENES Y PROPIEDADES DE LOS SOSPECHOSOS	4	44
f) OTRAS	0	0

Base: 9 encuestados



Análisis y comentarios

De los que han empleado técnicas y procedimientos de auditoria forense, utilizaron la delimitación del área donde se presume se cometió el delito, al igual que la obtención de prueba instrumental, con el 67% respectivamente, el 44% empleó la búsqueda de bienes y propiedad de los sospechosos, el 33% aplicó el secuestro de información y el 11% realizó pruebas caligráficas.

La mayoría de los auditores que han realizado una auditoria forense utilizaron las técnicas y procedimientos siguientes: Delimitar el área donde se presume se cometió el delito y obtención de prueba instrumental, también la búsqueda de los bienes y propiedades de los sospechosos, facultad otorgada por la legislación salvadoreña, así mismo el secuestro de información. Por otra parte también realizaron pruebas caligráficas.

2.3 HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE VISTA POR LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES.

Pregunta No. 16

¿Que tipo de evidencia considera adecuada para soportar el trabajo del auditor forense?

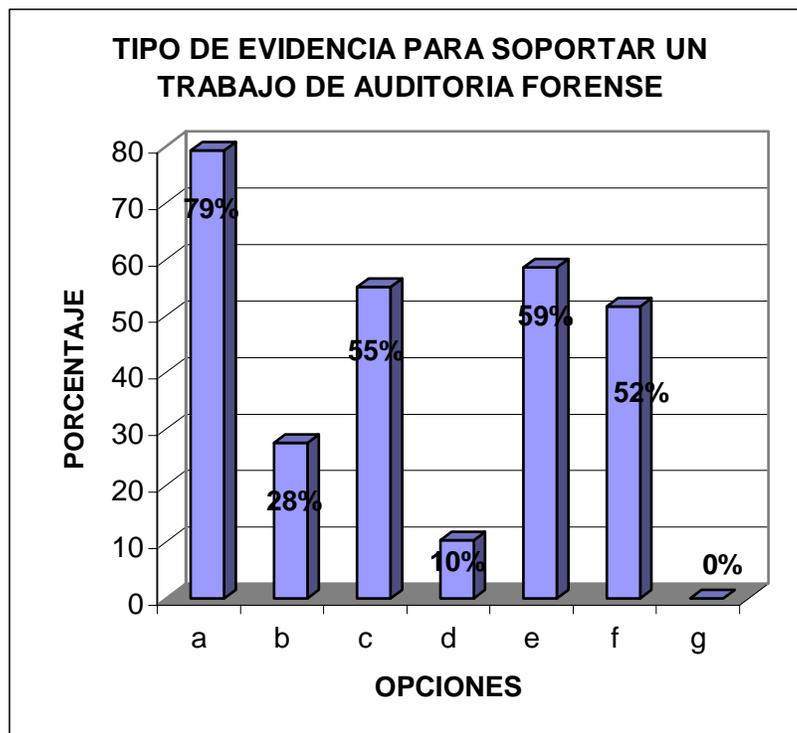
- a) Documental
- b) Instrumental
- c) Testimonial
- d) Circunstancial
- e) Física
- f) Técnico Pericial
- g) Otras

Objetivo:

Conocer cual es el tipo de evidencia que utiliza el auditor para soportar el trabajo ejecutado en una auditoría forense.

OPCIONES		FRECUENCIAS	
		ABSOLUTA	RELATIVA (%)
a)	DOCUMENTAL	23	79
b)	INSTRUMENTAL	8	28
c)	TESTIMONIAL	16	55
d)	CIRCUNSTANCIAL	3	10
e)	FÍSICA	17	59
f)	TECNICO PERICIAL	15	52
g)	OTRAS	0	0

Base: 29 encuestados



Análisis y comentarios

El 79% de los encuestados consideró como evidencia adecuada para soportar el trabajo de auditoria forense, la documental; el 59% la física; el 55% la testimonial; el 52% la técnico pericial; el 28% la instrumental y el 10% la circunstancial.

Los auditores de la Corte de Cuentas de la República consideran mayoritariamente como las evidencias más adecuadas las siguientes: En primer lugar la documental o sea aquella información elaborada tales como: Contratos, registros de contabilidad, facturas y otros documentos de la administración relacionados a las decisiones de ésta dentro de su proceso administrativo.

En segundo lugar la física, que es la que se obtiene mediante la inspección u observación directa de las actividades que realiza la administración y que se encuentra en memorándums, mapas, gráficos y fotografías.

En tercer lugar la testimonial o sea la que se obtiene de otras personas por medio de las declaraciones que éstas realizan en el desarrollo de una investigación.

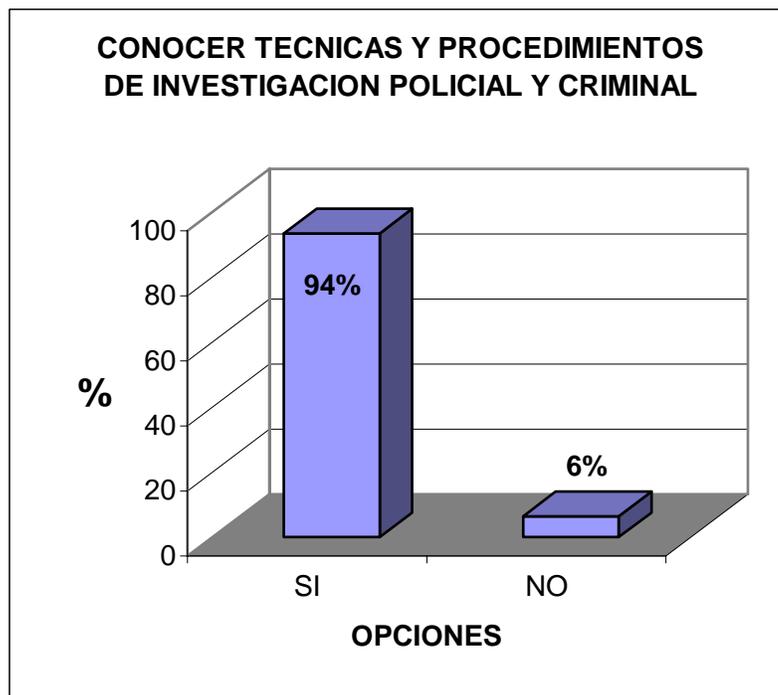
Pregunta No. 17

¿Considera conveniente que los auditores conozcan de técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, que puedan utilizarse para la ejecución de una auditoria forense?

Objetivo:

Conocer la aceptación o rechazo de los auditores, de dotarles de técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal que fortalezcan la ejecución de la Auditoría Forense.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	29	94
NO	2	6
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 94% de los encuestados consideró conveniente conocer sobre técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, que pueden utilizarse en la ejecución de una auditoria forense y el 6% restante estima que no es conveniente conocerlas.

Los auditores mayoritariamente aceptan la alternativa de dotarlos de técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal, a fin de fortalecer su desempeño en la ejecución de una auditoria forense, se nota a su vez el poco rechazo al conocimiento de las técnicas y procedimientos en cuestión.

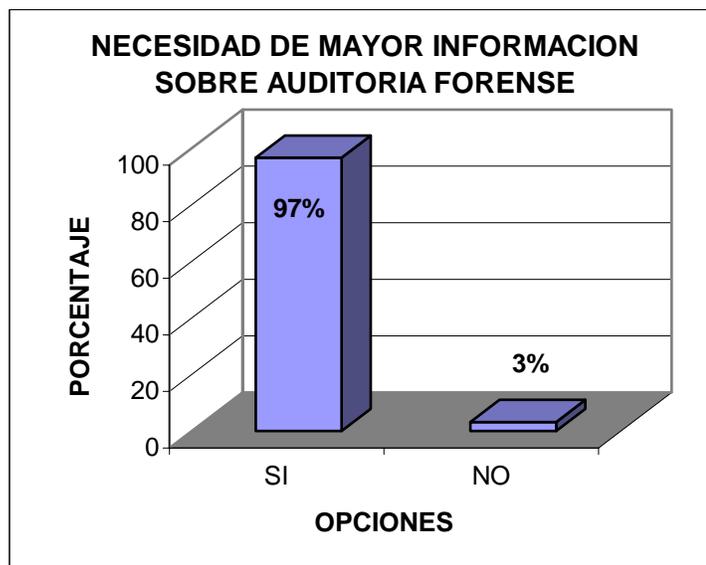
Pregunta No. 18

¿Considera que los Auditores Gubernamentales necesitan contar con mayor información sobre la Auditoría Forense?

Objetivo:

Conocer el interés de los Auditores Gubernamentales sobre este tipo especial de auditoría.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	30	97
NO	1	3
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 97% de los Auditores Gubernamentales estima necesario contar con mayor información sobre la auditoría forense y el 3% restante respondió que no es necesario.

Siendo que la auditoría forense es especializada, se considera muy importante su conocimiento entre los auditores, a su vez se estima que el conocerla permitirá salvaguardar de mejor manera los intereses de la administración pública, ya que se podrán obtener las evidencias necesarias que prueben, en determinado momento, cualquier delito cometido contra el Erario Público.

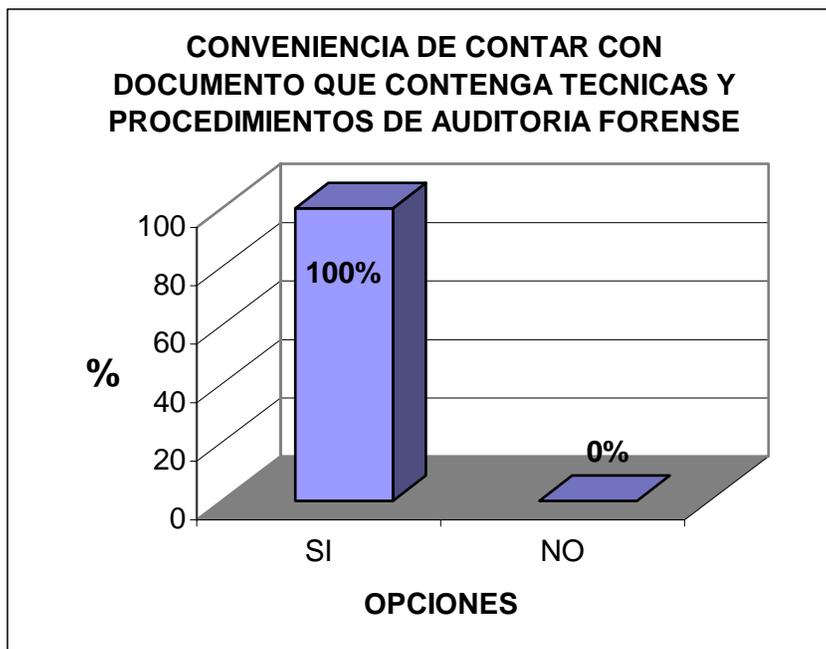
Pregunta No. 19

¿Considera conveniente que sea elaborado un documento que contenga Técnicas y Procedimientos de Auditoría Forense que sirvan de guía y le permitan al auditor desarrollar su trabajo, a fin de recolectar las pruebas fehacientes y necesarias en delitos de sustracción de fondos y/o bienes muebles que afecten el Erario Público?

Objetivo:

Conocer la aceptación o rechazo de los auditores, de dotarles de técnicas y procedimientos de Auditoría Forense que contribuirían a recolectar pruebas en los delitos mencionados.

OPCIONES	FRECUENCIAS	
	ABSOLUTA	RELATIVA (%)
SI	31	100
NO	0	0
TOTALES	31	100



Análisis y comentarios

El 100% de los encuestados acepto la conveniencia de contar con un documento que incluya Técnicas y Procedimientos de Auditoría Forense.

La totalidad de los Auditores Gubernamentales considera necesario que sea elaborado un documento que contenga Técnicas y Procedimientos de Auditoría Forense que se utilice como guía para recolectar las pruebas en delitos de sustracción de fondos y/o bienes muebles en la administración pública.

INSTITUCIONES AUTONOMAS DEL ORGANO EJECUTIVO

GOBIERNO DE EL SALVADOR

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA

1. Instituto Libertad y Progreso (ILP)
2. Instituto Nacional de los Deportes (INDES)
3. Fondo de Inversión Social y Desarrollo Local (FISDL)
4. Instituto Salvadoreño para el Desarrollo Integral de la Niñez y la Adolescencia (ISNA)
5. Instituto Salvadoreño para el Desarrollo de la Mujer (ISDEMU)
6. Fondo Solidario para la Familia Microempresaria

MINISTERIO DE HACIENDA

VICEMINISTERIO DE HACIENDA

1. Lotería Nacional de Beneficencia (LNB)
2. Instituto Nacional de Pensiones de Empleados Públicos (INPEP)
3. Fondo Salvadoreño para Estudios de Preinversión (FOSEP)

MINISTERIO DE ECONOMIA

VICEMINISTERIO DE COMERCIO E INDUSTRIA

1. Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT)
2. Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL)
3. Corporación Salvadoreña de Inversiones (CORSAIN)

VICEMINISTERIO DE ECONOMIA

1. Consejo Salvadoreño del Café (CSC)
2. Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública
3. Fondo de Inversión y Garantía de la Pequeña Empresa
(FIGAPE)
4. Comité Ejecutivo de la Feria Internacional
5. Centro Nacional de Registros (CNR)

MINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERIA

VICEMINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERIA

1. Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal
(CENTA)
2. Banco de Fomento Agropecuario (BFA)
3. Instituto Salvadoreño de Transformación Agraria
(ISTA)

MINISTERIO DE TRABAJO Y PREVISIÓN SOCIAL

VICEMINISTERIO DE TRABAJO Y PREVISIÓN SOCIAL

1. Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo
(INSAFOCOOP)
2. Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS)
3. Instituto Salvadoreño de Formación Profesional
(INSAFORP)
4. Fondo de Protección de Lisiados y Discapacitados a
consecuencia del Conflicto Armado

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN

VICEMINISTERIO DE GOBERNACIÓN

1. Unidad Técnica Ejecutiva del Sector Justicia (UTE)
2. Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal (ISDEM)

MINISTERIO DE TURISMO

1. Instituto Salvadoreño de Turismo (ISTU)
2. Corporación Salvadoreña de Turismo (CORSATUR)

MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL

VICEMINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL

1. Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada
(IPSFA)

MINISTERIO DE SALUD PÚBLICA Y ASISTENCIA SOCIAL

VICEMINISTERIO DE SALUD PÚBLICA Y ASISTENCIA SOCIAL

1. Consejo Superior de Salud
2. Hospitales Nacionales del País
3. Instituto Salvadoreño de Rehabilitación de Inválidos
(ISRI)

MINISTERIO DE EDUCACIÓN

VICEMINISTERIO DE EDUCACIÓN

1. Caja Mutual de los Empleados del Ministerio de
Educación
2. Universidad de El Salvador (UES)
3. Federación Salvadoreña de Fútbol (FESFUT)
4. EDUCREDITO (en proceso de liquidación)

**MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS, TRANSPORTE, VIVIENDA Y
DESARROLLO URBANO**

VICEMINISTERIO DE VIVIENDA Y DESARROLLO URBANO

1. Fondo Nacional de Vivienda Popular (FONAVIPO)
2. Fondo Social para la Vivienda (FSV)
3. Administración Nacional de Acueductos y
Alcantarillados (ANDA)

VICEMINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS

1. Fondo de Conservación Vial (FOVIAL)

VICEMINISTERIO DE TRANSPORTE

1. Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA)

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

VICEMINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

1. Fondo Ambiental de El Salvador (FONAES)
2. Servicio Nacional de Estudios Territoriales

C U A D R O No. 1
CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA FORENSE Y CAPACITACION
DE LOS AUDITORES

Enunciado	Frecuencia Absoluta.	Frecuencia Relativa.
Conocen nada y poco el concepto de Auditoria Forense.	28	90%
No se han capacitado en Técnicas y Procedimientos de Auditoria Forense	28	90%
No esta capacitado por falta de cursos dirigidos a aumentar los conocimientos en este tipo especial de auditoria	27	96%
Capacitación en Auditoria Forense con recursos institucionales	3	100%
No conocen de la existencia de normativa técnica y legal que pueden utilizar en la Auditoria Forense	26	84%
Elementos del Control Interno que toman en cuenta los auditores para la aplicación de Técnicas y Procedimientos de Auditoria Forense:		
a) Controles para el cumplimiento de las leyes y regulaciones	28	90%
b) Ambiente de Control	24	77%
c) Evaluación de los Riesgos de Control	21	68%
d) Los controles para salvaguardar los activos	20	65%
Sus responsabilidades como auditor se cumplen como lo establecen las Normas de Auditoria Gubernamental y cualquier servicio de Auditoria exigida por la Ley o Regulaciones Específicas	31	100%
Consideran que el auditor gubernamental esta libre de impedimentos personales, externos y organizacionales para actuar con la independecia necesaria para el desarrollo de su trabajo.	24	77%

C U A D R O No. 2
UTILIZACION DE TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
FORENSE

Enunciado	Frecuencia Absoluta.	Frecuencia Relativa.
Experiencia menor a 8 años en la práctica de la Auditoria	17	55%
No ha participado en investigaciones sobre casos que afecten el Erario Público	16	52%
Actitud del auditor cuando descubre irregularidades como: Sustracción de fondos y/o Bienes muebles		
a) Informa al superior inmediato	22	71%
b) Amplia las pruebas o procedimientos	20	65%
c) Aplica procedimientos específicos	19	61%
Responsabilidad del auditor gubernamental al finalizar una auditoria:		
a) Ordena y organiza los Papeles de Trabajo	22	71%
b) Colabora con el jefe de equipo en la elaboración del informe de auditoria	18	58%
c) Discute con el auditado, los resultados obtenidos	15	48%
d) Participar como testigo en un juicio	5	16%
Dificultad para obtener evidencia en el desarrollo de una Auditoria Forense		
a) Imposibilidad de obtener documentos originales	4	57%
b) Fuga de información	3	43%
c) Carencia de conocimientos de sistemas informáticos	3	43%
d) Contaminación de evidencias	2	29%
Consideran que no han utilizado Técnicas y Procedimientos de Auditoria Forense	22	71%
Técnicas y Procedimientos de Auditoria Forense utilizadas:		
a) Delimitación del área donde se presume se cometió el delito	6	67%
b) Obtención de prueba instrumental	6	67%
c) Búsqueda de los bienes y propiedades de los sospechosos	4	44%
d) Secuestro de información	3	33%

C U A D R O No. 3

HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA FORENSE VISTA POR LOS
AUDITORES GUBERNAMENTALES

Enunciado	Frecuencia Absoluta.	Frecuencia Relativa.
Evidencia adecuada para soportar la auditoria forense		
a) Documental	23	79%
b) Física	17	59%
c) Testimonial	16	55%
d) Técnico Pericial	15	52%
e) Instrumental	8	28%
f) Circunstancial	3	10%
Es conveniente conocer técnicas y procedimientos de investigación policial y criminal para la ejecución de una Auditoria Forense	29	94%
Los Auditores Gubernamentales necesitan contar con mayor información sobre la Auditoría Forense	31	100%
Consideran conveniente contar con un documento que contenga técnicas y procedimientos de Auditoría Forense.	31	100%