

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA**



**“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE APLICADOS AL SER
CONTRATADOS POR UNA ORGANIZACIÓN NO GUBERNAMENTAL”**

Trabajo de Investigación Presentado por:

**Pineda Lemus, Sandra Carolina
Rivas Hernández, Sandra Patricia**

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Septiembre del 2009

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Máster Rufino Antonio Quezada

Secretario : Licenciado Douglas Vladimir Alfaro

Decano de la Facultad
De Ciencias Económicas : Máster Roger Armando Arias

Secretaria de la Facultad
De Ciencias Económicas : Licenciado José Ciriaco Gutiérrez

Asesor Director : Licenciado Nelson Barahona

Jurado Examinador : Licenciado Nelson Barahona
Licenciado Mauricio Magaña

Septiembre del 2009

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Diosito por prestarme vida hasta este día, darme las fuerzas necesarias en los momentos difíciles y así poder culminar una etapa más en mi vida.

A la Virgencita porque estuvo dándome fuerzas como toda buena madre.

A mi mami y mi papi; por siempre estar a mi lado, por darme la vida, estudio y todos los sacrificios que conlleva traer a un hijo al mundo. Ellos que en todo momento me han acompañado desde que empecé esta travesía del estudio hace más de veinte años, pasando por las noches de desvelo y culminando con esto que empezó como un sueño.

A mis hermanos porque ahí han estado apoyándome y ayudándome en este largo recorrido.

A mi tío Toño porque en el transcurso de los años me ha dado consejos y ánimos para seguir adelante y ser una buena persona así como profesional.

A mis amigos que en ciertos momentos me avoque a ellos para que me ayudaran de una u otra manera, en especial a Iris, porque me dio el último empujón cuando estaba a punto de dejar de estudiar.

A Sandra Patricia, porque gracias a Dios hicimos equipo de trabajo y no tuvimos diferencia en el transcurso del proceso de elaboración de este documento y poder así culminar con éxito lo que para ambas fue un sueño . . .

SACAPILE.

AGRADECIMIENTOS

Dios

Gracias Señor por haberme permitido finalizar esta etapa de mi vida, tu misericordia y amor estuvieron siempre a mi lado, me diste entendimiento para comprender, sabiduría para analizar, apartaste toda dificultad de mi camino, enviaste a tus ángeles para ayudarme, tu gracia y tu poder fueron sobre mi, me otorgaste vida para llegar a éste final, recibe gloria honra y honor.

A mi familia

Agradezco a mi familia por el apoyo brindado durante el transcurso que duró la finalización de mi carrera, especialmente a mi madre por ser constante en su amor y comprensión.

A Sandra Carolina Pineda Lemus

Agradezco a mi compañera de tesis, ya que sin conocerme me dio la oportunidad de trabajar junto a ella, por su apoyo y comprensión que nos permitió finalizar el trabajo de investigación.

Sandra Patricia Rivas Hernández

INDICE

CAPITULO I

	RESUMEN EJECUTIVO	i
	INTRODUCCION	iv
1.	MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL	1
1.1.	Antecedentes	1
1.1.1.	Antecedentes de la auditoria forense en El Salvador	2
1.1.1.1	Familias estafadas por ONG Promoción y Capacitación de Desarrollo (PROCADE)	2
1.2	Conceptos	5
1.2.1	Auditoria forense	5
1.3	Naturaleza y Objetivo de la auditoria forense	6
1.3.1	Naturaleza	6
1.3.2	Objetivo	8
1.4	Características de la auditoria forense	9
1.5	Políticas de Investigación Forense	11
1.6	Beneficios de la auditoria forense	12
1.7	Campos de Acción	12
1.8	Riesgos del Auditor Forense	15
1.9	Perfil del auditor forense	15
1.10	Normativa Técnica	17
1.10.1	Normas Personales	17
1.10.2	Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	19
1.10.3	Normas Relativas al Informe	26
1.10.3.1	Opinión del Auditor o Expresión de que no puede expresarse una Opinión.	26
1.10.4	Contenido del Informe.	27
1.10.4.1	Requisitos legales que debe cumplir el informe	29
1.10.5	Conclusión del informe	30
1.11	Normativa Legal	31
1.11.1	Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Publica	31
1.11.2	Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro	32

1.11.3	Código Penal	33
1.11.4	Código Procesal Penal	33
1.11.5	Código tributario	34
1.11.6	Ley de Impuesto sobre la Renta	35
1.11.7	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)	35
1.11.8	Ley de Instituto Salvadoreño del Seguro Social	36
1.11.9	Ley de Sistema de Ahorro para Pensiones	36
1.11.10	Ley contra el lavado de dinero y activos	36
1.11.11	Ley de protección al consumidor	37
1.11.12	Ley de la Corte de Cuentas	39

CAPITULO II

2.	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.	39
2.1	Diseño Metodológico	39
2.1.1	Tipo De Investigación	39
2.1.2	Tipo De Estudio	39
2.2	Universo y Muestra	40
2.2.1	Determinación de la población	40
2.2.2	Determinación de la muestra	41
2.2.3	Unidad de Análisis.	42
2.2.4	Instrumentos y técnicas de investigación	42
2.3	Tabulación y lectura de datos	43
2.4	Diagnóstico de la información	43
2.5	Resumen de preguntas por área de estudio.	44
2.5.1	Planeación de Procedimientos de auditoría forense.	44
2.5.2	Lineamientos Técnicos para Procedimientos de auditoría forense	47
2.5.3	Normativa legal para elaborar Procedimientos de auditoría forense.	53

CAPITULO III

3.	PROPUESTA	54
3.1	Propuesta y Aplicación Práctica	54
3.1.1	Propuesta	54
3.1.2	Procedimientos de auditoría forense	55
3.1.3	Importancia de Procedimientos de auditoría forense	56
3.1.4	Clasificación de procedimientos de auditoría forense	56
3.1.4.1	Procedimientos generales	57
3.1.4.2	Procedimientos específicos	58
3.2	Procedimientos de auditoría forense	58
3.2.1	Procedimientos de Control Interno	58
3.2.2	Procedimientos de auditoría forense	62

CAPITULO IV

4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	86
4.1	Conclusiones	86
4.2	Recomendaciones	88
-	BIBLIOGRAFIA	90
-	ANEXOS	93

RESUMEN EJECUTIVO

Durante muchos años la rama de la auditoria forense no se ha practicado masivamente eso debido a que no se cuenta con programas de capacitación o seminarios enfocados al desarrollo de la misma. Sin embargo algunos países como Estados unidos, Colombia, Argentina, España entre otros, si hacen uso de este tipo de auditoría para combatir crímenes como: cuello blanco, lavado de dinero y activos, administración fraudulenta, enriquecimiento ilícito, entre otros.

En El Salvador este tipo de auditoría casi no ha sido muy explorada y explotada por los profesionales a pesar de los altos niveles de corrupción ya sea en el sector público o privado; es por ello que surge la necesidad de desarrollar el presente trabajo en cual se desarrollan procedimientos de auditoría forense que van dirigidos hacia los profesionales que prestan servicios a Organizaciones no Gubernamentales.

En tal sentido la finalidad del estudio es contribuir con los contadores públicos y auditores en la aplicación de procedimientos de auditoría forense de tal manera que les permitan detectar con mayor factibilidad y susceptibilidad algún mal proceso y/o procedimiento realizado con "dolo" en Organizaciones no Gubernamentales.

La investigación se realizó bajo el método hipotético-deductivo, estando implícito el científico, determinando que el universo de estudio son los profesionales que al 15 de noviembre del 2008, estaban inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría siendo estos un total de 3,888; el método aplicado fue el: muestreo aleatorio simple, por ser homogéneo con respecto a la población en general.

Entre los resultados de mayor relevancia obtenidos, se tiene que un 43.10% de los profesionales encuestados no tienen conocimientos sobre auditoría forense; a su vez un 86.20% de estos no ha recibido seminarios relacionados con ésta área. Un 21.50% dice que ha prestado sus servicios a Instituciones Gubernamentales; en concordancia un 29.20% de los encuestados respondió que dichas instituciones son en las cuales se puede tener mayor probabilidad que se realicen actos ilícitos, lavado de dinero y corrupción; dichos porcentajes son una clara visión de lo que ha sucedido en los últimos años en El Salvador referentes a dichos actos en las Instituciones del Gobierno. Entre los encuestados un 92.30%, considera de vital importancia el hecho de impartir seminarios de auditoría forense ya que como se expresa con anterioridad un alto porcentaje (30.80%) de los contadores públicos opinaron que no habían asistido a seminarios por falta de programas de capacitación en el área.

Muchas empresas o entidades cometen actos ilícitos como consecuencia de la falta de mecanismos y/o procedimientos adecuados para la detección de

fraudes, dicha situación pone al descubierto la falta de preparación académica del profesional de auditoría forense, ya que si no cuenta con la pericia necesaria para detectar irregularidades puede obviar evidencia comprobatoria con la cual probaría la existencia de actos de corrupción.

Los profesionales de la contaduría y auditoría deben dar mayor relevancia a la capacitación profesional y educación continua, con el objetivo de incrementar sus oportunidades en el mercado laboral y a su vez lograr la competitividad en el desarrollo de la profesión; en tal sentido los mayores beneficiarios serán: el país y los profesionales que ejercen la auditoría; ya que con la aportación de estos últimos se tratara de evitar la ejecución de los diferentes delitos inmersos en el crimen organizado.

INTRODUCCION

Con el descubrimiento de las fraudulentas prácticas que se vieran envueltas varias empresas de reconocido prestigio internacional y que sacudieran al mundo de las finanzas tales como: Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat, por mencionar las más relevantes, ha puesto de manifiesto la susceptibilidad que el riesgo inherente sea alto, al momento de realizar dichas prácticas.

Conforme el tiempo avanza y las exigencias del mundo de las finanzas evolucionan, el riesgo de que se cometan errores, irregularidades y omisiones en la información financiera de una entidad crece, permitiendo que se implanten controles internos y procedimientos de seguridad según las necesidades de cada empresa.

Surge entonces la auditoria forense con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, combatir el delito y trabajar estrechamente con la aplicación de justicia. Su utilización y desarrollo en nuestro medio es muy reciente, la metodología de trabajo que se necesita para su implementación está presente en diversas áreas del acontecer diario. Se aplica en distintas investigaciones y en diversas entidades, con nombres como: investigaciones especiales, auditoría del fraude; auditorias efectuadas por la Corte de Cuentas de

la República a municipalidades, entidades del Estado, así como instituciones de tipo privado, Organizaciones no Gubernamentales.

El propósito del presente trabajo es desarrollar los procedimientos de auditoría forense que pueden ser aplicados al momento de ser contratados por Organizaciones no Gubernamentales, el contenido está desarrollado en cuatro capítulos los cuales se describen a continuación:

En el Capítulo I se desarrolla el Marco Teórico y conceptual de la investigación, haciendo énfasis en las generalidades de la auditoría forense como las características que posee, naturaleza y objetivo, así como también se hace mención de los beneficios y campos de acción de la misma; sin obviar el perfil a cumplir por parte del auditor y los riesgos a los que está expuesto en el desarrollo de la auditoría. También cabe mencionar que se hace referencia a la normativa técnica y legal que se debe de cumplir al momento de ejecutar la auditoría forense en el país.

En el segundo capítulo se desarrolla el resultado de la investigación de campo, tomando como base el cuestionario el cual fue dirigido a los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría al 15 de noviembre del año 2008.

En el Capítulo III, se presenta la propuesta que contiene el desarrollo de los procedimientos de auditoría forense útiles para la ejecución de este tipo de auditorías dentro de una Organización no Gubernamental.

Finalmente en el Capítulo IV, se presentan las conclusiones y recomendaciones que como grupo se han determinado sobre el tema investigado.

CAPITULO I

1. MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL

1.1. Antecedentes

Aunque no existe un dato histórico de referencia para indicar cuál y cuando es el origen de la auditoría forense, llama la atención un artículo publicado por el señor Nelson Camargo en la página de internet Red Contable.com, donde refería que "el primer auditor forense fue probablemente el funcionario del departamento del Tesoro que había visto en la cinta "Los Intocables", en ésta un contador desenmascaró al mafioso Al Capone en los años 30 en Estados Unidos de América. Sin embargo indicaba que la auditoría forense es algo más antiguo, tanto que nació con la primera ley conocida.

Al respecto, tomando como referencia el Código Hammurabi de Babilonia, de la antigua Mesopotamia en el año 1780 a.c. aproximadamente, los fragmentos del 100 al 126 pueden interpretarse como un concepto básico de auditoría forense y consistían en demostrar con documentación contable un fraude o una mentira, como también se comentaba sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para lo cual era requerido los servicios de un contador.

Un claro ejemplo es cuando un comerciante reclamaba un pago realizado, éste tenía que mostrar el recibo, y se abocaba a un contador considerado como forense para presentar ante un tercero el documento que correspondía al pago y demostrar que el mismo ya había sido efectuado.

Durante los últimos diez años la auditoría forense se ha desarrollado significativamente, siendo su base el sector público en el cual se han efectuado las mejores prácticas de este campo y un ejemplo de estas son las auditorías gubernamentales que articulan procesos de investigación con el de auditoría.

La auditoría forense es una de las áreas menos mencionada, sin embargo en el ambiente empresarial actual se está convirtiendo rápidamente en uno de los campos más fascinantes y decisivos.

1.1.1. Antecedentes de la auditoría forense en El Salvador

1.1.1.2 Familias estafadas por ONG Promoción y Capacitación de Desarrollo (PROCADE)

En marzo de 1999, 96 familias que residían en el Proyecto El Carmen en la jurisdicción de Jiquilisco, denunciaron haber sido estafados por la ONG Promoción y Capacitación de Desarrollo (PROCADE). Al parecer estas resultaron favorecidas 4 años antes, fue cuando miembros de PROCADE visitaron el Proyecto, para que personas de escasos recursos económicos se hicieran propietarias de los lotes, teniendo para ello que cancelar cuotas mensuales por varios años. Al inicio del Proyecto se les dijo a los ciudadanos que las tierras eran donaciones para personas de escasos recursos, después les hicieron saber que la ONG había comprado las parcelas de tierra, por lo tanto tuvieron que aportar una cuota mínima por varios años. El dinero era depositado a la entidad a través del Banco de Desarrollo, entre todos los afectados habrían aportado

aproximadamente 57 mil dólares, las cuotas dejaron de pagarse por el temor de perder las tierras y la cantidad de dinero ya pagada¹.

ONG UNIMAF Prometió construcción de viviendas y no cumplió.

En julio del 2003; 25 familias salvadoreñas acusaron la ONG Unimaf (Unidad para el Medio Ambiente y la Familia), de estafa por haberles prometido construcción de viviendas. Según fuentes ésta organización ofreció en el año 2002 la construcción de casas a 25 familias, sobre un terreno ubicado en el desvío a Guaycumen, cerca de la carretera Troncal del Norte. Los ciudadanos que fueron estafados entregaron \$34.12 como reserva de vivienda y parcela y \$40.00 por gastos de trámite y análisis de crédito, combustible, contrato y administración.

En el terreno solamente se encontró una construcción sin techo, ventanas ni puertas².

ONG No registrada en el Ministerio de Gobernación estafó a salvadoreños.

En Julio del 2006, una ONG que no estaba registrada en el Ministerio de Gobernación se aprovechó de la ingenuidad y necesidad de algunos salvadoreños. Ofreció un futuro próspero en Italia o España, lo que incluiría el arribo, estadía, trabajo y legalización.

Fundazione per la pace sociale, establecida supuestamente en Milán, tenía en El Salvador su representante llamada Fundapas, por medio de

¹ Publicación EDH, sábado 13 de marzo de 2003

² Publicación EDH, martes 15 de julio de 2003

ésta alrededor de 35 salvadoreños fueron objeto de engaño y estafa, creyeron en las posibilidades de obtener un futuro mejor, desembolsaron \$500.00 en concepto de donación, \$800.00 para el supuesto directivo de Fundapas y \$1,200.00 para el boleto aéreo³.

El Embajador de Italia acreditado en El Salvador, Giovanni Marocco, negó la existencia de un programa migratorio que concediera estadia permanente en el país europeo, aseguró desconocer casos de salvadoreños que hubiesen sido engañados por la ONG fantasma⁴.

Así como la Organización No Gubernamental Fundación para la Paz Social (Fundapas), la cual no se legalizó en el Centro de Registro de Organizaciones sin fines de lucro del Ministerio de Gobernación, y por lo tanto no debió operar en el país, apareció otra entidad involucrada en casos de estafas a salvadoreños, denominada Horizontes, cuya forma de operar fue similar a la ONG citada².

En agosto del 2006, la compañía Oceanía Worlwide Services, cuya sede se encuentra en Sidney al Sudeste de Australia, prestó servicios de asesoría migratoria en El Salvador, ofreciendo además empleos en el país europeo y Nueva Zelanda. Más de 25 personas asistieron a escuchar charla en el Hotel Holiday, llenando formularios y cancelando \$25.00 por la participación. Al parecer hubo engaño, ya que en la charla impartida hicieron referencia al proceso migratorio y obtención de visa, dejando de lado la oportunidad de empleo ofrecida. Una persona

³ Publicación EDH, lunes 31 de julio de 2006

⁴ Publicación EDH, domingo 30 de julio de 2006

interesada comentó que con el afán de cumplir su sueño se inscribió, dos días después recibió correo electrónico con un cronograma de pagos que debían realizarse a Oceanía Worlwide Service, éste incluía un procedimiento que duraría 25 semanas y durante los primeros días el interesado pagaría \$665.00 en concepto de contactos iniciales entre cliente y Oceanía más honorarios. Al final de éste tiempo el interesado entregaría un total de \$3,675 dólares, sin garantizar que las autoridades inmigratorias Australianas extendieran la visa.⁵

1.2 Conceptos

1.2.1 Auditoría forense

Miguel Cano (Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero 2003), la define como una "Auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc."

Para Braulio Rodríguez Castro (2003), "La auditoría forense procede dentro del contexto de un conflicto real o de una acción legal con una pérdida financiera significativa, donde el auditor forense ofrece sus servicios basados en la aplicación del conocimiento relacionado con los dominios de lo contable (como información financiera, contabilidad, finanzas, auditoría y control) y del conocimiento relacionado con

⁵ Publicación EDH, miércoles 2 de agosto de 2006

investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley".

La firma panameña Grant Thornton Chen y Asociados (1999), la define como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia".

1.3 Naturaleza y Objetivo de la auditoría forense

1.3.1 Naturaleza

El término "forense" etimológicamente se deriva del latín *forensis* que significa público y del francés "forum", el primero proviene desde 1659 y posee tres acepciones:

- Pertenece a, usado en, o adecuado a las cortes, las judicaturas, o discusión y debates públicos.
- Argumentativo retórico.
- Relacionado con o que trata con la aplicación de conocimiento científico a problemas legales (medicina, ciencia, patología, expertos).

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

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

La Real Academia Española (2001), lo define como "Perteneiente al foro, lugar donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas".

Lo forense, se encuentra estrechamente vinculado a la administración de justicia, a la aportación de pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizadas a la luz de todo el mundo ("el foro"), tiene como función aplicar las leyes de la naturaleza a la de los hombres. En este sentido, "los científicos forenses examinan e interpretan evidencia y hechos en los casos legales, dando su opinión a las cortes".

Por lo tanto la actividad de auditoría forense recoge, evalúa y contribuye con evidencias que soportan la investigación, con el objeto de prevenir transacciones ilícitas o para detectar las pruebas necesarias para tipificar un hecho de carácter delictual.

1.3.2 Objetivo

La proliferación de los escándalos financieros y fraudes en los últimos años ha hecho a la auditoría forense una de las áreas de mayor crecimiento, han exigido la participación frecuente de los contadores en procesos de naturaleza jurídica y en la mayoría de veces en casos de delitos económicos. Las empresas a causa de los colapsos corporativos y fallas de negocio están contratando a auditores forenses para prevenir, además de investigar varios tipos de errores.⁶

⁶ <http://cesarlandasanchez.blogspot.com/>

La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos.

La auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre:

- Crímenes fiscales.
- Crimen corporativo y fraude.
- Lavado de dinero y terrorismo
- Discrepancias entre socios o accionistas.
- Siniestros asegurados.
- Disputas conyugales, divorcios.
- Pérdidas económicas en los negocios, entre otros.

En determinadas circunstancias los auditores son responsables de informar sobre actos ilícitos directamente a los interesados externos de la entidad auditada.

1.4 Características de la auditoría forense

La auditoría forense, investiga, analiza, evalúa, interpreta, y con base en ello testifica y persuade a jueces, jurados y a otros acerca de

la información financiera sobre la cual pesa una presunción de delito.

Por lo tanto se debe de tener en cuenta:

a) Momento en que se inicia la auditoría forense

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

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

b) Forma de comprobar

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

c) Persona que lo solicita

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

d) Contempla la existencia de dolo

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

e) Auditoría especial

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

f) Poca difusión

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

g) Obtención y validación de pruebas

Cuando se ejecutan los programas de auditoría forense, el profesional contable obtiene evidencia que le permite soportar su investigación; asimismo puede verificar la veracidad e integridad de las pruebas presentadas por una de las partes en un tribunal de justicia, a requerimientos de las instancias competentes. Las características ayudan a determinar si el compromiso en particular constituye un trabajo de auditoría forense.⁷

⁷ www.google.com-Rodriguez Castro, Braulio, "Auditoría Forense, una herramienta frente a la corrupción". Universidad Javeriana de Colombia, Boletín Bogota 2002.

1.5 Políticas de Investigación Forense

La contabilidad juega un papel importante en las investigaciones criminales, sin embargo son múltiples las razones por las cuales, los investigadores forenses deben prepararse integralmente en diferentes ramas del conocimiento, para aportar pruebas con respecto a delitos tales como:

- Ocultar el monto u origen de los ingresos.
- Intencionalmente omitir llevar registros financieros.
- Retener registros, cuando se le solicite proporcionarlos.
- Omitir presentar declaraciones de renta o evadir impuestos.
- Declarar menores ingresos.
- Aumento inexplicable de la riqueza.
- Hacer partidas falsas en los registros.
- Declarar cantidades substancialmente menores en las ventas.
- Inflar las compras.
- Utilizar testaferros (esposa, hijos, socios y amigos).
- Abrir cuentas bancarias con nombres ficticios.
- Ejercer influencia sobre los testigos.
- Sobornar o intentar sobornar a la autoridad

1.6 Beneficios de la auditoría forense

Entre los beneficios que se pueden mencionar están:

- Apoyo a los procesos de legitimaciones (peritos).
- Investigación (auditor).
- Aplicación de las habilidades del auditor a situaciones que tiene consecuencias legales.

1.7 Campos de Acción

La auditoría forense, originalmente surge como una alternativa para el combate de la corrupción y particularmente su principal elemento: la impunidad en el área gubernamental. Actualmente la misma está siendo utilizada como un soporte en las compañías privadas para investigar hechos anómalos y efectuar evaluaciones empresariales.

Consecuentemente es aquí donde la participación de la auditoría forense es más recurrente, pues se le considera como un medio para aportar datos o asesorar un proceso de carácter técnico-científico-penal, ya que auxilia a las ciencias jurídicas en la investigación criminal, logrando identificar la naturaleza del hecho, descubrir a los involucrados y estimar la pérdida financiera.

Por lo que se distinguen tres campos de aplicación como lo son: el sector gubernamental, privado y en la persecución penal. Para realizar una auditoría forense en las entidades públicas, hay que tener en cuenta los hechos anómalos que frecuentemente se presentan, como lo

son: el fraude, lavado de dinero, enriquecimiento ilícito, peculado entre otros, los cuales se escudan en la corrupción e impunidad.⁸

La entidad fiscalizadora de evaluar estos hechos es la Corte de Cuentas de la República, la cual dentro de sus funciones se encuentra la de examinar los movimientos de ingresos y egresos de los organismos del Estado, las municipalidades, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos estatales o bien que realice colectas públicas.

Por aparte, el sector privado convoca a un Contador Público y Auditor para investigar hechos irregulares tales como: fraudes, defraudación y evasión fiscal, lavado de activos, reclamos de seguros, pérdidas económicas en los negocios, entre otros.

El común denominador que existe en los dos campos de acción que anteriormente se describen, es que al detectar estos hechos anómalos y de establecer a los autores y coautores de los mismos, son remitidos a las dependencias de persecución penal (Ministerio Público y Tribunales de Justicia). Para lo cual estas entidades solicitan un informe forense sobre las causas o la naturaleza de los hechos, mismos que son presentados a la hora de un juicio público por medio de un dictamen.

Cano y Castro (2003) señalan que: "No solo en procesos en curso, sino en la etapa previa, el Contador Público actúa realizando

⁸ <http://mundocontable2.blogdiario.com/tags/forense>

investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso”.

Al mismo tiempo, por la variedad de actividades profesionales de un Contador Público y Auditor dentro del contexto empresarial y financiero, se encuentra capacitado para llevar a cabo análisis exhaustivos en las entidades, de manera que el dictamen que realice a través de una auditoría forense, logre comprobar si la situación financiera de una empresa se encuentra más que razonable. Regularmente este tipo de auditoría es utilizada por corporaciones que desean fusionarse, cuando existen desacuerdos entre accionistas o incumplimiento de contratos, entre otras.

Es decir, que aunque la auditoría forense no es una actividad muy conocida y utilizada, se puede comprender que su contexto de aplicación es amplio.

1.8 Riesgos del Auditor Forense

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

- Riesgo inherente, de control y detección
- La credibilidad ante un gremio en particular
- Cuestionamiento de los resultados posteriores a la emisión de un juicio basado en las pruebas de auditoría.
- Pérdida de credibilidad como profesional ante la sociedad.
- La falta de imparcialidad y objetividad en el desarrollo del trabajo.

- Los resultados no satisfacen las expectativas de los jueces.
- Puede afectar la imagen del auditor ante cuestionamientos realizados por falta de ética en el ejercicio de su profesión.⁹
- Sanciones específicas de la legislación salvadoreña.

1.9 Perfil del auditor forense

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

De manera especial, debe resaltar la mentalidad investigativa, como la habilidad básica, la cual va mas allá del enfoque de auditoría tradicional, se basa en las limitaciones del alcance como resultado de la materialidad y/o importancia relativa, y el uso de muestreo para recolectar evidencia.¹⁰

Para el autor argentino Pablo G. Fudim, señala lo siguiente respecto de los conocimientos y habilidades del auditor forense:

⁹ Auditoría forense una nueva especialidad (Universidad de Santiago de Chile)

¹⁰ Auditoría forense una nueva especialidad (Universidad de Santiago de Chile)

- Mentalidad investigadora;
- Comprensión de motivación;
- Comunicación, persuasión y una habilidad de comunicar en las condiciones de ley;
- Mediación y negociación;
- Habilidades analíticas;
- Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones.¹¹

1.10 Normativa Técnica

1.10.1 Normas Personales¹²

Estas normas hacen referencia a las características, habilidades y cualidades que debe poseer el auditor antes y durante el ejercicio profesional de la auditoría. Estas son: Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional, Independencia, y Cuidado y Diligencia Profesional.

a. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional

Se logra a través del cumplimiento de requisitos académicos que permiten la obtención de un título de Contador Público, éste estudio debe complementarse con la aplicación práctica, junto con auditores con experiencia en la rama de auditoría, durante un período razonable.

¹¹ <http://auditoriaforense.net>

¹² Declaraciones sobre Normas de Auditoría Tomo 1 año 1997

b. Independencia

La independencia del auditor es el punto clave sobre el cual se cimienta el juicio objetivo de la opinión profesional que emita, ya que es necesario que ésta no esté fundada solo con la capacidad profesional, sino también con independencia mental.

Cualidades de la Independencia

- **Conducta:** La conducta del auditor debe ser tal que no permita que se exponga a presiones que lo obliguen a aceptar o silenciar hechos que alterarían el contenido de su informe.
- **Ecuanimidad:** La actitud del auditor debe ser totalmente libre de prejuicios; colocarse en una posición imparcial respecto al cliente, a sus directivos, accionistas, y demás autoridades.
- **Parentesco y amistad:** El auditor debe evaluar si por razones de parentesco o amistad puede verse afectada su posición de independencia.
- **Independencia económica:** El auditor no debe poseer intereses comunes con su cliente. No puede tener relación de dependencia ni ser directivo del ente examinado, ni tampoco ser accionista, deudor, acreedor o garante del mismo por importes significativos en relación al patrimonio de la compañía o del suyo propio, que comprometan su libertad de opinión.

c. Cuidado y diligencia profesional.

Esta norma requiere que el auditor desempeñe su trabajo con debido cuidado lo que implica una revisión crítica del mismo, y del criterio empleado en cada uno de los niveles que supervisan el trabajo de auditoría.

1.10.2 Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo¹³

Las normas relativas a la ejecución del trabajo son: Planeación y supervisión, Estudio y evaluación del Control Interno, Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

a. Planeación y Supervisión

La auditoría forense es un examen o revisión de carácter pericial, por lo tanto, debe ser: objetivo, crítico y sistemático.

Tal como lo expresa la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (NITA) 3000; la planeación no es una fase discrecional, sino mas bien un proceso continuo y repetitivo a lo largo del trabajo.¹⁴

El proceso de planeación en auditoría forense inicia al descubrir actos ilícitos o fraudulentos, que conllevan al auditor a considerar procedimientos especiales en la ejecución de su trabajo, a partir de éste momento comienza ésta fase no como una investigación previa al hallazgo encontrado sino más bien como el punto de partida para

¹³ Declaraciones sobre Normas de Auditoría Tomo 1 año 1997.

¹⁴ Normas Internacionales de Auditoría

desarrollar la estrategia o plan de auditoría a seguir, de lo contrario se daría incumplimiento a la independencia de las normas personales.

Dentro de las primeras acciones que el auditor forense debe de incluir en su planeación, además de tener un conocimiento de la empresa a auditar, se encuentra el de identificar los distintos eventos, transacciones y prácticas que se encuentran directa o indirectamente ligados al área que quiera examinar. Esto incluirá levantar, recopilar y clasificar las evidencias autorizadas por una orden judicial.

Convenidas las acciones a realizar en un trabajo de auditoría forense, el Contador Público y Auditor podrá realizar un programa de auditoría específico, de manera que pueda justificar el porqué de las acciones a tomar, el tipo de las evidencias autorizadas que recolectará, establecer los riesgos posibles, y los alcances que el mismo trabajo tenga. De esta manera se podrá preparar también, las matrices de los riesgos y sus contingencias a considerar.

La Norma Internacional de Auditoría 315, expresa que el auditor deberá evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, ya sea debido a fraude o a error, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, proporcionando, por lo tanto, una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados.¹⁵

¹⁵ Norma Internacional de Auditoría 315 "Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno".

Según la NIA 240 las representaciones erróneas pueden surgir ya sea por fraude o error; distinguiéndose uno del otro por la acción de carácter intencional o no que conlleven¹⁶.

La normativa anterior señala que pueden presentarse dos formas de fraude:

1. Representaciones erróneas que resulten de información financiera fraudulenta, y
2. Representaciones erróneas que resulten de malversación de activos.

Puede surgir fraude al utilizar técnicas como:

1. Omitir, adelantar o retrasar reconocimientos, hechos o transacciones.
2. Ocultar o no revelar hechos que pudieran afectar los registros contables.
3. Participar erróneamente en transacciones complejas
4. Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.
5. Registrar asientos ficticios en el Libro Diario.
6. Ajustar de manera impropia los supuestos.
7. Cambiar juicios usados para estimaciones.

En la NIA 240, el tema sobre malversación de activos implica un robo de los mismos a una entidad, esto puede lograrse en una variedad de formas y pueden ser:

¹⁶ Norma Internacional de Auditoría 240 "Responsabilidades del auditor relativas al fraude en una auditoría de estados financieros".

1. Usar activos de la empresa para uso personal o empresas relacionadas, préstamos.
2. Falsificar recibos, malversar cuentas por cobrar
3. Robar activos físicos o propiedad intelectual, robo de inventarios.
4. Pagos por bienes o servicios no recibidos.
5. Pagos a empleados o vendedores ficticios.

La auditoría forense preventiva, disuasiva y combativa a la corrupción y fraude se puede resumir como un procedimiento técnico legal que combina diferentes áreas, tales como:

- La investigación
- Análisis de información
- Técnicas criminalísticas
- Recopilación de prueba y evidencia legales
- Declaraciones, testimonios certificados y juramentados
- Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante el tribunal.

La primera diligencia a practicar por parte del equipo que está a cargo de la auditoría forense es la visita, la cual debe contener:

- Generalidades, nombre de la entidad, dependencia, funcionarios a cargo, ciudad, fecha entre otras.
- Objetivo de la visita: Se describe en forma clara lo que se pretende establecer en la visita.

- Desarrollo de la visita: A través de formas preestablecidas (cuestionarios).
- Análisis de la información financiera y documental.

La planeación adecuada del trabajo ayuda a asegurar que se presta atención a áreas importantes de la investigación; también ayuda a la apropiada asignación de trabajo a los expertos que colaboran con los auditores forenses.

b. Estudio y evaluación de control interno

Una auditoría forense, requiere como mínimo observar los siguientes aspectos:

- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Supervisión del trabajo de auditoría.
- Evidencia suficiente, competente y relevante.
- Los papeles de trabajo deben estar organizados con todos los registros y detalle de la labor efectuada; pues serán susceptibles de convertirse en prueba documental.

c. Evidencia Comprobatoria.

En una auditoría forense, la prueba comprobatoria, se basa en descubrir peculiaridades y modelos de actuación, adoptando las distintas pruebas sustantivas que en una auditoría tradicional se realizan. Para el caso de este ultimo tipo de auditoría, las evidencias son productos de un porcentaje determinado, en el cual el criterio de la materialidad juega

un papel importante; mientras que en la auditoría forense "va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener seguridad razonable" (Rodríguez Braulio 2003).

Al mismo tiempo el auditor forense hace deducciones y las relaciona con las pruebas encontradas, de esta manera, las evidencias que se recolectan se convierten en pruebas periciales.

Para determinar si la prueba es suficientemente persuasiva, el auditor forense considera la calidad, cantidad y causalidad de la evidencia. Cuando se habla de una prueba pericial, se está hablando de recopilar información en base a los principios de derecho probatorio y analizarlos de acuerdo a las disposiciones legales, fiscales, mercantiles, civiles y penales, así como utilizar técnicas forenses cuando sean necesarias.

Para que una evidencia se convierta en prueba pericial, se recomienda que cumplan con las siguientes características:

- Que se encuentren ordenadas por un juez.
- Que se planifique cuidadosamente el tipo de trabajo a realizar, de manera que las evidencias obtenidas sean validas.
- Quienes las recolectan deben encontrarse libres de sindicaciones de haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia, es decir que se encuentren capacitados.

- Que lo hagan con independencia y sin algún interés personal.
- No debe de obtenerse evidencia por un solo investigado.
- Documentar ampliamente los diferentes procedimientos que se realizan, a través de una bitácora.

Para la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (NITA) 3000, el Contador Público debe obtener evidencia suficiente apropiada en un trabajo para atestiguar con certeza razonable, se obtiene como parte de un proceso repetitivo sistemático del trabajo que implica:

- Obtener un entendimiento del asunto principal y otras circunstancias del trabajo.
- Con base en dicho entendimiento, evaluar los riesgos de que la información del asunto principal pueda estar representada erróneamente en una forma de importancia relativa,
- Responder a los riesgos evaluados, incluyendo desarrollar respuestas globales, y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales,
- Desempeñar procedimientos adicionales claramente vinculados a los riesgos identificados, usando una combinación de inspección, observación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar, procedimientos analíticos e investigación.
- Evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia.

1.10.3 Normas Relativas al Informe¹⁷

El resultado final del trabajo del auditor es su informe, por medio de él se da a conocer a las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. La confianza sobre las cifras presentadas en los estados financieros descansa en el informe del auditor.

Las normas relativas al informes son: Aplicación de Principios de Contabilidad, Uniformidad en los Principios de Contabilidad respecto a un período Anterior, y Opinión del Auditor o Expresión de que no puedes Expresarse una Opinión.

1.10.3.1 Opinión del Auditor o Expresión de que no puede expresarse una Opinión.

El auditor que no exprese de manera explícita una conclusión sobre la confiabilidad de una afirmación que es responsabilidad de otra persona, debe estar enterado de que hay circunstancias en las cuales tal conclusión puede ser razonablemente deducida.

1.10.4 Contenido del Informe.

Las conclusiones del informe, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y bajo los parámetros de la investigación legal.

¹⁷ Declaraciones sobre Normas de Auditoría Tomo 1 año 1997.

El auditor forense puede comunicar los resultados de su trabajo de forma oral y/o a través de un informe escrito. Por ejemplo, pueden usarse los informes orales para proporcionar la información sobre el progreso del trabajo, comunicar los resultados preliminares o hacer pensar en posibles acercamientos y procedimientos.

Generalmente se expresan las conclusiones a través de un informe escrito. Además, el Tribunal puede exigir al auditor forense que concluya oralmente como parte de su testimonio.

Al expresar una conclusión, el informe del auditor forense debe ser entendible, bien organizado, documentado y consistente. A su vez debe de:

- Describir los hechos que se relacionan con el propósito de la investigación.
- Proporcionar información necesaria para entender la materia y el ambiente.
- Especificar la naturaleza y alcance del trabajo realizado y la evidencia recopilada.
- Descripción de los acercamientos tomados y los procedimientos aplicados.
- Explicación de los factores importantes considerados para formular la conclusión.
- Labores pertinentes, los horarios, el informe del documento y otra información útil.

- Comunicación de los resultados del trabajo por parte del auditor forense y opinión de los problemas sometidos.
- El estado a la fecha del informe.
- Identificación del nombre del auditor forense.
- Identificación del lugar de la auditoría.
- Especificación de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de la conclusión.

Para la NITA 3000 el informe de atestiguar además del contenido anterior también debe de incluir los siguientes elementos básicos:

- Un título que indique claramente que el informe es de atestiguar independiente.
- Un destinatario: identifica a la parte o partes a quienes se dirige el informe de atestiguar.
- Identificación y descripción de la información del asunto principal.
- Identificación de criterios.
- Descripción de cualquier limitación inherente importante asociada con la evaluación o medición del asunto principal.
- Una declaración para identificar la parte responsable y describir el papel que desempeña; también mencionar cuál es el rol del Contador Público.
- Una declaración de que el trabajo se realizó de acuerdo a NITAS.
- Un resumen del trabajo realizado.
- La conclusión del Contador Público.

- Fecha del informe a atestiguar
- Nombre de la firma o del Contador Público, sello, y un lugar específico donde mantiene la oficina que tiene la responsabilidad del trabajo.

1.10.4.1 Requisitos legales que debe cumplir el informe

El informe tiene requisitos como:

- La prueba debe haber sido decretada en forma legal.
- El auditor forense debe estar altamente capacitado para realizarla.
- La persona asignada se posesionará del cargo de la debida forma.
- El informe se rendirá o presentará en forma legal.
- El acto tendrá que ser consciente, libre de coacción, violencia, dolo, cohecho o seducción.
- No existirá norma legal que prohíba esta prueba.
- Puede delegarse a un encargado para realizar los estudios básicos del informe o ejecutarlos personalmente el sujeto competente y utilizar medios legítimos para desarrollar dicho estudio.

1.10.5 Conclusión del informe

La conclusión del auditor forense debe comunicar los resultados del trabajo de una manera clara, concisa y consistente. No expresará una opinión en el efecto legal de los hechos consignados en el informe. Este último debe fecharse a partir del momento en que se tiene la conclusión a ser apoyada suficientemente.

Según la NITA 3000 el Contador Público no deberá expresar una conclusión libre cuando existan las siguientes circunstancias, y a su juicio el efecto del asunto sea o pueda ser de importancia relativa:

- a. Hay una limitación en el alcance del trabajo del Contador; es decir las circunstancias impiden, o la parte responsable que contrata impone una restricción que restringe al profesional obtener la evidencia que se requiere para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar al nivel apropiado. El Contador deberá expresar una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión.

- b. En aquellos casos en que:
 - i. La conclusión se redacte en términos de la aseveración de la parte responsable, y que la aseveración no esté declarada de una manera razonable, respecto de todo lo importante.
 - ii. La conclusión esté redactada directamente en términos del asunto principal y de los criterios, y la información del asunto principal este representada erróneamente en una manera de importancia relativa, el Contador deberá expresar una conclusión con salvedad o adversa; o
 - iii. Cuando se descubra, después de que se ha aceptado el trabajo, que los criterios son inadecuados o que el asunto principal no es apropiado para atestiguar. El Contador deberá expresar:

- Una conclusión con salvedad o una adversa cuando sea probable que los criterios inadecuados o el asunto principal inapropiado sean equívocos para los presuntos usuarios; o
- Una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión en otros casos.

1.11 Normativa Legal

1.11.1 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Esta ley faculta al profesional contable, según el artículo 17, literal j), a realizar "la compulsa de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios a petición del juez de la causa o de las partes en conflicto".¹⁸

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

1.11.2 Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro¹⁹

En el año 1996, entró en vigencia la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, la cual se convirtió en el instrumento normativo

¹⁸ Asamblea Legislativa de El Salvador, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

¹⁹ Decreto Legislativo 894 República de El Salvador, año 1996

legal, más para las nuevas organizaciones aparecidas como puentes sustitutos a las carencias que el Estado Salvadoreño no podía cubrir en las épocas del conflicto bélico y la reconstrucción luego de los Acuerdos de Paz. Se hace la distinción de un organismo sin fines de lucro, en el cual su origen tuvo raíz en nada más causas altruistas de cualquier índole como las iglesias, de acuerdo al Artículo número 10 del capítulo 1 de esta ley.

1.11.3 Código Penal²⁰

Dentro de este código se definen conceptos de los diferentes tipos de delito que pueden ser cometidos, los cuales son necesarios tener claros al momento de la planeación y ejecución de una auditoría de tipo forense; y de tal manera poder definir la naturaleza del fraude y tipificarlo como penal. Así como también estipula en el artículo 305 una sanción de dos a cinco años de prisión a: "los peritos, intérpretes, traductores y asesores que actuando como tales ante autoridad, afirmaren una falsedad u omitieren la verdad en sus manifestaciones", lo cual está estrechamente relacionado con las sanciones aplica el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría y Auditoría, ya que el artículo 46 de dicha Ley expresa que son los encargados de aplicar sanciones a los Contadores Públicos, las cuales están tipificadas en el artículo 47 de dicha ley.

²⁰ Decreto Legislativo 1030 República de El Salvador año 1997

1.11.4 Código Procesal Penal²¹

Dentro de este código, se puede encontrar información relacionada con: La facultad de requerir especialistas para descubrir o valor elementos de prueba ante un caso en particular, lo cual esta expresado en el articulo 226; los requisitos que debe cumplir el especialista para la ejecución de este tipo de trabajos lo detalla el articulo 227; la notificación y el nombramiento están estrechamente vinculados en el artículo 231; formas permisibles de ejecutar el trabajo; requisitos del informe del especialista; todo esto detallado en el Titulo V del capítulo IV, de dicho código, mientras que en el Capitulo V y VI se hace mención de las pruebas ya sean estas por medio de objetos o documentadas.

1.11.5 Código Tributario²²

Se considerarán las leyes tributarias si el caso investigado tiene relación con la defraudación fiscal, evasión intencional, problemas de facturación, no pago de retenciones del Impuesto sobre la Renta, entre otros, tipificados por el Código Tributario. Entre las obligaciones que deben de cumplir estas entidades según dicho código están: obligaciones generales y la presentación de las declaraciones tributarias;

- Tramitar la exención del Impuesto sobre la Renta,
- Presentación de Declaración de Renta (no paga impuestos),
- Presentar balance y estado de ingresos,
- Declaración mensual de retención de renta,
- Informe de donaciones,

²¹ Decreto Legislativo 733 República de El Salvador año 2009

²² Decreto Legislativo 230 República de El Salvador año 2000

- Documentar las donaciones con sus respectivos comprobantes,
- Solicitar autorización para los comprobantes de donación,
- Estado de origen y aplicación de fondos
- Informe anual de retención de renta,
- Extender constancia de retención de renta,
- Nombrar auditor para dictaminar fiscalmente cuando: sean ONG contribuyentes que tengan ingresos mayores a \$ 571,428.57 o que posea activos superiores a \$ 1,142,857.14.

1.11.6 Ley de Impuesto sobre la Renta²³

Esta ley establece que las Organizaciones no Gubernamentales por ser de utilidad pública, sin fines de lucro y destinar sus ingresos y patrimonio hacia los objetivos de su institución, sin distribuirlos directa o indirectamente entre los miembros que la integran, están exentas del pago del impuesto sobre la renta.

La exención se refiere al pago del impuesto sobre la renta, pero no a la presentación de declaración correspondiente, pues están sujetas a cumplir con las demás obligaciones formales que la Ley dicta. Para lograr de esta exención deben ser calificadas previamente por la Dirección General de Impuestos Internos,

²³ Decreto Legislativo 134 República de El Salvador, año 1991

1.11.7 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)²⁴

En esta Ley establece que las Organizaciones no Gubernamentales podrán obtener exención del pago de este impuesto sobre los servicios crediticios y asistencia técnica que proporcionen a sus clientes, siempre que atendiendo a su calidad de utilidad pública, sean calificados por la Dirección General de Impuestos Internos, no obstante deberán cumplir con las obligaciones señaladas en la ley.

1.11.8 Ley de Instituto Salvadoreño del Seguro Social²⁵

Las Organizaciones no Gubernamentales por contratar personal remunerado deberán contribuir como patrono junto con los trabajadores y el Estado de pago de la seguridad social en la forma y cuantía que determine la Ley. Los patronos de las Organizaciones no Gubernamentales deberán inscribir a la entidad y afiliarse al personal en el Instituto Salvadoreño del Seguro Social ISSS, en los plazos que se establece en el Reglamento de la Ley del Seguro Social.

1.11.9 Ley de Sistema de Ahorro para Pensiones²⁶

Las Organizaciones no Gubernamentales como empleadoras están obligadas a darle cumplimiento a los lineamientos de las tasas de cotizaciones de las cuales llevarán controles en cuentas por pagar a las Administradoras de Fondos de Pensiones, AFP en las que estén afiliados sus empleados.

²⁴ Decreto Legislativo 296 República de El Salvador año 1992

²⁵ Decreto Legislativo 1263 República de El Salvador 1985

²⁶ Decreto Legislativo 927 República de El Salvador 1996

1.11.10 Ley contra el lavado de dinero y activos²⁷

Esta Ley tiene por Objetivo, prevenir, detectar, sancionar y erradicar el delito de lavado de dinero y de activo, así como su encubrimiento y le será aplicable a cualquier persona natural o jurídica aun cuando esta última no se encuentre legalmente constituida.

Tal como lo expresa el artículo 4 de dicha ley: "se entenderá también por lavado de dinero y de activos, cualquier operación, transacción, acción u omisión encaminada a ocultar el origen ilícito y a legalizar bienes y valores provenientes de actividades delictivas cometidas dentro o fuera del país."²⁸ En dichas instituciones existe la posibilidad de que se efectuase alguno de dichos delitos.

1.11.11 Ley de protección al consumidor²⁹

El objeto de esta ley es proteger los derechos de los consumidores a fin de procurar el equilibrio, certeza y seguridad jurídica en sus relaciones con los proveedores.

Así mismo tiene por objeto establecer el Sistema Nacional de Protección al Consumidor y la Defensoría del Consumidor como institución encargada de promover y desarrollar la protección de los consumidores, disponiendo su organización, competencia y sus relaciones con los órganos e instituciones del Estado y los particulares, cuando requiera coordinar su actuación.

En tal sentido, las ONG'S como proveedoras de bienes y/o prestación de servicios, según el artículo 7 de la Ley de Protección al Consumidor,

²⁷ Decreto Legislativo 498 República de El Salvador 1998

²⁸ Decreto Legislativo 498, Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.

²⁹ Decreto Legislativo 776 República de El Salvador 2005

insta a éstas instituciones a facilitar el control, vigilancia e inspección de las autoridades competentes, con el objeto de no arriesgar la vida, salud, intereses, seguridad de las personas y el medio ambiente.

También el artículo 24 de la misma Ley dice: "Los profesionales o instituciones que ofrezcan o presten servicios, están obligados a cumplir estrictamente con lo ofrecido a sus clientes. Las ofertas de servicios deberán establecerse en forma clara, de tal manera que, según la naturaleza de la prestación, los mismos no den lugar a dudas en cuanto a su calidad, cantidad, precio, tasa o tarifa y tiempo de cumplimiento, según corresponda".

El artículo 59 enfatiza que los funcionarios y empleados de la Defensoría, en el ejercicio de sus atribuciones, tendrán derecho al auxilio de la fuerza pública, y en su caso, al de la Fiscalía General de la República, cuando se niegue acceso a los establecimientos del proveedor o éstos no proporcionen la información requerida. Cuando en el ejercicio de sus funciones, los empleados de la Defensoría adviertan la aparente comisión de un delito, el Presidente de la misma certificará la información obtenida y la remitirá a la Fiscalía General de la República.

En tal sentido las ONG'S en su calidad de proveedores de prestaciones de servicios deberán cumplir con lo estipulado en ésta Ley.

1.11.12 Ley de la Corte de Cuentas³⁰

En dicha ley se contemplan las atribuciones y funciones que tiene la Corte de Cuentas de la República, con respecto a la realización de auditorías a entidades u organismos que manejen recursos del Estado y puede solicitar a la Fiscalía General de la República a proceder en contra de los funcionarios que estén involucrados en faltantes de dinero.

De acuerdo al artículo 8 literal 6 de ésta Ley, la Corte de Cuentas de la República debe informar a la Fiscalía General sobre cualquier acto ilícito, así como está expresado en los artículos 13, 14 y 15. También puede realizar la contratación de firmas privadas de auditoría, desarrollar trabajos especiales, y mantener un registro actualizado de éstas según lo determina el artículo 39. El artículo 40 hace énfasis en la independencia que deben guardar las firmas de auditoría en el desempeño de sus funciones, y los requisitos que deben cumplir según la Ley de la Corte de Cuentas y su Reglamento.

³⁰ Decreto Legislativo 438 República de El Salvador 1995

CAPITULO II

2. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.

2.1 Diseño Metodológico

2.1.1 Tipo De Investigación

La investigación se realizó bajo el método hipotético-deductivo, estando implícito el científico; auxiliándose de otros entre los cuales se puede mencionar el de investigación, como: análisis, síntesis, abstracción y elaboración de juicios pertinentes.

Esta estrategia metodológica (hipotético-deductiva), permitió explicar y precisar un fenómeno racional y lógico en base al problema, a la delimitación, justificación, su utilidad o aporte aplicado a las Organizaciones No Gubernamentales, con el propósito de expresar realidades o mecanismos específicos de prueba que proyectaron una alternativa de solución. De esta manera se partió de lo general a lo específico, iniciando con conocimientos usuales y empíricos, para luego formular una hipótesis que orientara el resultado del proceso investigativo en estudio.

2.1.2 Tipo De Estudio

La propuesta de investigación teórica y de campo, se basó en un tipo de estudio descriptivo, por medio del cual se explicó como es y la forma en que se manifiesta el fenómeno, dado por la falta de conocimientos en el área de auditoría forense y aplicación de procedimientos.

Este trabajo de investigación se representó estadísticamente en forma descriptiva, a través de:

a. Histogramas

La problemática planteada se midió sobre la base de los siguientes elementos:

a) Tiempo de ocurrencia de los hechos: Considerada retrospectiva por la incidencia o manifestación del problema en tiempo pasado, ya que se tomaron como base los proyectos realizados durante los períodos 2006 y 2007, pues la Organización no Gubernamental proporcionó acceso a los datos comprendidos durante los años mencionados.

b) Análisis y alcance de los resultados: Se define correlacional, porque se indagó la relación o asociación existente entre la falta de conocimientos por parte de los auditores en la rama forense para descubrir hechos de administración fraudulenta y aplicación de procedimientos apropiados para obtención de evidencia probatoria.

2.2 Universo y Muestra

2.2.1 Determinación de la población

La población está formada por los Contadores Públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, que según fecha del día 15 de noviembre del 2008 estaban inscritos un total de 3,888 considerándose en dicho registro tanto personas naturales como jurídicas.

2.2.2 Determinación de la muestra

El tipo de muestreo utilizado para desarrollar la temática, dejó obtener elementos que representaran la muestra en forma aleatoria, garantizando de esta forma la representatividad del gremio de profesionales que ejercen la auditoría. Por tal razón se aplicó el método de "Muestreo aleatorio simple" por ser homogéneo con respecto a la población en general.

Se determinó el tamaño de la muestra utilizando la fórmula estadística aplicable a poblaciones finitas, esta es usada cuando se conoce el total de las unidades de análisis, en la aplicación de éste modelo cada uno de los elementos tendrán igual probabilidad de ser seleccionados, la presentación esquemática es la siguiente:

$$n = \frac{Z^2.P.Q.N}{Z^2.P.Q + (N-1)e^2}$$

Donde:

N = Tamaño de la población	= 3888
Z = Nivel de confianza	= 1.90
E = Nivel de precisión (Margen de error)	= 0.07
P = Probabilidad de éxito	= 0.90
Q = Probabilidad de fracaso	= 0.10

Sustituyendo

$$n = \frac{(1.90)^2(0.90)(0.10)(3888)}{(1.90)^2(0.90)(0.10) + (3888-1)(0.07)^2}$$

$$n = \frac{3.61 (0.90) (0.10) (3888)}{3.61 (0.90) (0.10) + (3887) (0.0049)}$$

$$n = \frac{1263.2112}{0.3249 + 19.0463}$$

$$n = \frac{1263.2112}{19.3712}$$

n = 65 profesionales que ejercen la auditoría.

2.2.3 Unidad de Análisis.

Las unidades de análisis considerados en el trabajo de campo fueron los profesionales independientes que ejercen la auditoría, así como los representantes legales de los diferentes despachos.

2.2.4 Instrumentos y técnicas de investigación

La técnica utilizada para la obtención de los datos, fue la encuesta, a través de la elaboración de un cuestionario, éste instrumento facilitó la recolección de la información; de una forma clara, breve y precisa, se dirigió a los profesionales que ejercen la auditoría como personas naturales y jurídicas.

2.3 Tabulación y lectura de datos

Los datos obtenidos a través de la encuesta, fueron tabulados mediante programa estadístico SPSS y hojas electrónicas de EXCEL, a través de representaciones graficas estadísticas, cuadros y estimaciones, procediéndose a su análisis e interpretación por cada uno de los resultados de las respuestas recabadas en los cuestionarios.

2.4 Diagnóstico de la información

En base al estudio realizado se logró determinar la proporción relativa al conocimiento sobre el área de auditoría forense; tomando en cuenta la educación continuada a través de seminarios enfocados en ésta área; se evaluó también la perspectiva de los profesionales sobre la aplicación de procedimientos de auditoría forense, partiendo desde el perfil que debe poseer un profesional especializado en ésta rama, hasta considerar la normativa técnica y legal utilizada en la ejecución de éste tipo de trabajos.

Se estableció el diagnóstico en las fases de auditoría siguientes:

- a) Planeación de procedimientos de auditoría forense.
- b) Lineamientos técnicos para procedimientos de auditoría forense.
- c) Normativa legal para elaborar procedimientos de auditoría forense.

2.5 Resumen de preguntas por área de estudio.

2.5.1 Planeación de Procedimientos de auditoría forense.

La investigación desarrollada demostró que un 43.10% de los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, no tiene conocimientos sobre auditoría forense; a su vez un 86.20% de estos no ha recibido seminarios relacionados con ésta área, considerándose un factor determinante la falta de tiempo con una ponderación de 43.10% y un 30.80% dice que faltan programas de capacitación en esta rama. Los contadores públicos que prestan los servicios de auditoría externa están distribuidos en los diferentes sectores económicos, los cuales son los de mayor dinamismo dentro de la economía nacional; y se pueden mencionar el sector Gubernamental, Comercial, de Servicios, Financieros, Instituciones no Gubernamentales y en el Industrial; a dichos sectores el 26.20% de los mismos ha prestado sus servicios. Un 21.50% dice que ha prestado sus servicios a Instituciones Gubernamentales; en concordancia un 29.20% de los encuestados respondió que dichas instituciones son en las cuales se puede tener mayor probabilidad que se realicen actos ilícitos, lavado de dinero y corrupción; dichos porcentajes son una clara visión de lo que ha sucedido en los últimos años en El Salvador referentes a dichos actos en las Instituciones del Gobierno.

Entre los encuestados un 92.30%, considera de vital importancia el hecho de impartir seminarios de auditoría forense ya que como se expresa con anterioridad un alto porcentaje (30.80%) de los contadores

públicos opinaron que no habían asistido a seminarios por falta de programas de capacitación en el área.

Así también los resultados revelan que un 89.20% de los sujetos objeto de estudio no han participado en la ejecución de auditorías forenses, esto es una afirmación al hecho que los contadores públicos no conocen sobre el área forense, ni han recibido la capacitación adecuada, por lo tanto no tienen la capacidad profesional requerida para desarrollar auditorías de tipo investigativas.

Pregunta No.	Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
1.	Profesionales que no conocen sobre auditoría forense	65	100%
	NO	28	43.10%
2.	Audidores que no han participado en seminarios.	65	100%
	NO	56	86.20%
3.	Causas más significativas, que han afectado la asistencia a seminarios sobre el área forense.	65	100%
	a. Falta de programas de capacitación en dicha área.	20	30.80%

	b. Falta de tiempo.	28	43.10%
4.	Sectores económicos en los cuales el auditor se ha desarrollado profesionalmente.	65	100%
	a. Instituciones Gubernamentales.	14	21.50%
	b. Todas las anteriores.	17	26.20%
5.	Opinión de los auditores sobre el área susceptible de que exista corrupción, realización de actos ilícitos, lavado de dinero entre otros.	65	100%
	a. Instituciones Gubernamentales.	19	29.20%
11.	Auditores que consideran necesario la implementación de plan de estudio sobre auditoría forense.	65	100%
	SI	60	92.30%
12.	Auditores que no han participado en la ejecución de una auditoría forense.	65	100%
	NO	58	89.20%

2.5.2 Lineamientos Técnicos para Procedimientos de auditoría forense.

En el desarrollo de los procedimientos para la ejecución de las auditorías forenses es necesario que los contadores públicos tengan conocimiento de lineamientos técnicos para poder tener resultados eficientes; dentro de dichos lineamientos se cuestionó a los profesionales si era de su conocimiento el perfil que debe de cumplir para ser nombrado auditor forense en auditorías investigativas a lo cual un 44.60% de ellos respondieron que no conocen el perfil necesario a cumplir, para poder realizar un trabajo requerido por los tribunales, un 16.90% de los contadores públicos expresaron que ellos consideran que no existen diferencias entre las auditorías de estados financieros y las auditorías forenses; este porcentaje está vinculado con los profesionales que dicen no conocer sobre la auditoría forense; ya es del conocimiento que una auditoría de estados financieros basa su trabajo en opinar sobre la razonabilidad de los mismos, evaluar el control interno y verificar el cumplimiento de normas contables, legales y fiscales. Mientras que la forense se considera como un estudio especializado que tiene como objetivo primordial la detección, prevención y cuantificación de un acto fraudulento; un 73.80% expresó que en el ejercicio de la profesión ha observado irregularidades, las cuales pudiesen ser indicios de actos de administración fraudulenta.

Para un 23.10% de los encuestados no existe diferencia entre perito contable y Contador Público, dicho resultado es atribuible a la falta de conocimiento del perfil del auditor forense.

Una ponderación del 33.80% manifestó que debido al desconocimiento de la normativa legal aplicable a la realización de auditorías forenses impediría la participación en las mismas por parte de los profesionales; según los resultados obtenidos un 41.4% afirmaron que existen mayores limitantes para desarrollar una auditoría forense en la fase de ejecución, esto debido a que la fase de ejecución implica desarrollar diversos procedimientos especializados en la obtención de evidencia probatoria; un 86.20% considera que al momento de obtener pruebas en la fase de ejecución utilizo alguna técnica para sustentarlas; así mismo un 43.08% opinan que entre las técnicas más utilizadas dentro de la auditoría forense es la documental, sin embargo un 21.54% sostiene que además de este método de obtención de evidencia son importantes también la ocular, verbal, escrita e inspección física. Se consideró como una de las causas más determinantes para evidenciar el fraude involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización, obteniendo esta un porcentaje del 24.35%, mientras que el 20.87% consideraron que son los controles internos vulnerados los que más impacto tienen para recolectar evidencia.

Para el 53.85% de los profesionales el riesgo relacionado con el manejo de fondos que reciben las Organizaciones no Gubernamentales fue calificado como alto; mientras que el 36.92% opino que el riesgo vinculado a los fondos que reciben de los donantes es bajo.

Entre las principales características que debe de poseer un auditor forense, un 21.74% consideró que la mente inquisitiva es una particularidad que debe de distinguir al profesional, otra de vital

importancia para los encuestados es tener independencia de criterio ya que obtuvo un 19.13%. De acuerdo a los resultados de la investigación efectuada se puede afirmar que para un 36.92% la apropiación indebida de activos es uno de los puntos más importantes a evaluar en el examen a efectuar a una Organización no Gubernamental; sin embargo un 29.23% opinó que la adulteración de los estados financieros así como la falta de compromiso de la ONG contra el fraude o su disposición a vincularse constituye parte de los procedimientos a desarrollar dentro de la ejecución de la auditoría forense a este tipo de instituciones.

Pregunta No.	Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
6.	Expertos que dicen desconocer el perfil que debe cumplir un Contador Público, para ser nombrado como auditor forense dentro de una investigación de enriquecimiento ilícito.	65	100%
	NO	29	44.60%
8.	Profesional que considera que no existen diferencias entre una auditoría de estados financieros y aquellas que son requeridas por los tribunales	65	100%
	NO	11	16.90%
	Contadores Públicos que respondieron haber detectado	65	100%

9.	irregularidades en el ejercicio de la profesión, que manifiestan indicios de posibles actos de administración fraudulenta. SI	48	73.80%
10.	Contadores Públicos que consideran no existe diferencia entre auditor forense y perito contable NO	65 15	100% 23.10%
13.	Fundamento relevante que impide a un auditor profesional participar en auditoría forense. a. Desconocimiento Normativa Legal.	65 22	100% 33.80%
14.	Etapas de auditoría forense en la cual podría existir mayores limitaciones para su desarrollo. c. Fase de Ejecución.	65 27	100% 41.54%
15.	Audidores que consideran que en la fase de ejecución utilizo alguna técnica para la obtención de evidencia SI	65 56	100% 86.20%
16.	Técnicas aplicables en la ejecución de auditoría forense.	65	100%

	d. Técnica documental.	28	43.08%
	f. Todas las anteriores.	14	21.54%
	Razones más importantes para determinar evidencia de fraude en una auditoría forense.		
17.	f. Controles internos vulnerados.	24	20.87%
	g. Involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización.	28	24.35%
	Calificación del riesgo relacionado con el manejo de fondos que reciben las ONG'S de diferentes donantes.	65	100%
18.	ALTO	35	53.85%
	BAJO	24	36.92%
	Características más relevantes que debe poseer un auditor forense.		
20.	a. Mente inquisitiva.	25	21.74%
	f. Independencia de criterio.	22	19.13%
	Procedimientos de auditoría forense, más importantes a considerar en el examen a una Organización no Gubernamental.	65	100%
21.	a. Apropiación indebida de activos.	24	36.92%

	b. Adulteración de Estados Financieros.	19	29.23%
	c. Falta de Compromiso de la ONG contra el fraude o su disposición a vincularse.	19	29.23%

2.5.3 Normativa legal para elaborar Procedimientos de auditoría forense.

Un 52.30% de los contadores públicos que han efectuado auditorías de carácter investigativa, consideran que desconocen la normativa que ellos deben utilizar para la realización de las auditorías forenses que son requeridas por los tribunales de la República de El Salvador. Así también un 69.23% de los encuestados, opinan que al ejecutar este tipo de auditorías dentro de una Organización no Gubernamental contribuye a preservar el patrimonio de las mismas; ya que existe mayor control y por ende disminuye el riesgo que en las instituciones en mención se realizasen actos de corrupción, ilícitos o lavado de dinero.

Pregunta No.	Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
7.	Contadores Públicos que desconocen la normativa que se debe utilizar para realizar auditorías requeridas en los tribunales.	65	100%
	NO	34	52.30%
19.	Profesionales que opinan que la ejecución de auditoría forense en una Organización no Gubernamental, contribuye a preservar su patrimonio.	65	100%
	SI	45	69.23%

CAPITULO III

3. PROPUESTA

3.1 Propuesta y Aplicación Práctica

3.1.1 Propuesta

Teóricamente se plasmó en el capítulo I, que en la búsqueda de herramientas que permitan disuadir las prácticas deshonestas, para promover la responsabilidad y la transparencia fiscal, y crear un nuevo proceso de control contra la corrupción surge la auditoría forense, encaminada a lograr objetivos que impliquen una determinación judicial, ante actos dolosos o fraudulentos, imponiendo la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de auditoría que conlleven a obtener evidencia de apoyo al Poder Judicial.

Valorando el alto grado del delito de administración fraudulenta en El Salvador, como se argumenta en el capítulo II, "Lineamientos de procedimientos de auditoría forense", es de vital importancia evaluar el conocimiento que los profesionales poseen para combatir la corrupción. Según la opinión de ellos, al tabular los resultados del trabajo investigativo uno de los sectores que representa un alto grado de corrupción es el relacionado con las instituciones no gubernamentales.

Por lo anterior la propuesta para el presente trabajo de campo está enfocada a elaborar procedimientos de auditoría forense, para que éstos sean aplicados cuando los profesionales presten sus servicios en los diferentes sectores económicos, especialmente en el sector no

gubernamental. La trascendencia de éste trabajo versa en la aplicabilidad que se le dará a éstos procedimientos.

3.1.2 Procedimientos de auditoría forense

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a la realización de una auditoría forense a través de los cuales el Contador Público y Auditor, obtiene evidencia y en base a ella rinde un informe pericial. Las investigaciones especiales requieren toda la habilidad técnica, el sano razonamiento, la independencia, imaginación, aspectos éticos e integridad. Se deben realizar, entre otros, los procedimientos:

- Plan de trabajo,
- Determinación del período a investigar,
- Identificación de las personas o grupo de personas cuyo movimiento económico, por ejemplo, se va a investigar,
- Determinación de las fuentes y clases de información necesaria para la investigación,
- Archivo y control de documentos,
- Programas específicos de trabajo,
- Ejecución y obtención de evidencias y pruebas,
- Sistema de recopilación de evidencias,
- Informe y concepto final.

3.1.3 Importancia de Procedimientos de auditoría forense

El plan estratégico que se utilice en la selección y enfoque de los procedimientos de auditoría, permitirán que la ejecución y el desarrollo de la auditoría forense no se aparten de los objetivos fijados.

Al desarrollar un plan de auditoría, el auditor deberá considerar los factores que influyen en el riesgo, relacionado con varios o todos los saldos de las cuentas y adquirir un entendimiento de la estructura del control interno.

3.1.4 Clasificación de procedimientos de auditoría forense

Presentar una clasificación detallada de todos los procedimientos de auditoría para evaluar los fraudes, corrupciones, malversaciones, disputas comerciales, valoraciones, lavado dinero, sería inagotable debido a las innumerables formas imaginativas que existen de hacer fraudes y corrupciones. En tal sentido, los procedimientos de auditoría forense orientados y relacionados con los campos de acción en los que puede prestar servicio el auditor forense, se clasifican en: procedimientos generales y específicos.

3.1.4.1 Procedimientos generales

Dentro de los procedimientos generales se puede mencionar:

a. Analizar los alcances de los términos contractuales de la auditoría forense con la finalidad de que todos los auditores que participan conozcan su propósito, de tal manera que no existan dudas y se pueda alcanzar los fines propuestos.

b. Obtener conocimiento apropiado de la materia y del ambiente específico del compromiso en el que se realizará la auditoría forense, de manera que permitan preparar procedimientos de auditoría que den conclusiones valederas y apropiadas que permitan sustentar ante las partes involucradas el informe correspondiente. Este conocimiento se adquiere con las discusiones con el cliente y abogados, revisando las hipótesis del problema, entrevistas y documentación involucrada.

c. Coordinar en forma permanente con los asesores legales, con la finalidad de no incurrir en faltas que invaliden la opinión que se dará en el informe.

d. Establecer una estrategia que permita obtener en forma detallada las declaraciones de las partes involucradas, debiéndose tener la precaución de obtener la declaración escrita.

3.1.4.2 Procedimientos específicos

Los procedimientos específicos dependen del tipo de compromiso en el que se desenvuelve el servicio de la auditoría forense.

3.2 Procedimientos de auditoría forense

3.2.1 Procedimientos de Control Interno

PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORÍA FORENSE				
				HOJA 1 DE 4
EVALUACION DE CONTROL INTERNO				
No.	PROCEDIMIENTOS	SI	NO	N/A
	OBJETIVO: Verificar la existencia de políticas y procedimientos establecidos por la Organización y obtener la certeza que proporcionan una seguridad razonable de poder lograr los objetivos de la entidad.			
1.	¿Tiene la Institución un organigrama o esquema de organización?			
2.	¿Las funciones de la Junta Directiva, Directores y/o Jefes y Gerente General ¿Están debilitadas por algunos estatutos?			

3.	<p>¿Los deberes del contador general se encuentran separados del de las personas encargadas del manejo de ingresos, egresos e inversiones?</p>			
4.	<p>¿Si pueden ocurrir errores de registro y de suma en los libros principales, considere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Estado de rendición de Cuentas. - Estado de Ingresos y Egresos. - Cumplimiento con términos del convenio, leyes y reglamentos aplicables. - Estipulaciones generales obligatorias para donatarios No-Estadounidenses, No Gubernamentales. 			
5.	<p>¿Si pueden hacerse asientos erróneos considere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hay documentación comprobatoria adecuada? - Todos los asientos contables son aprobados por un funcionario responsable? 			
6.	<p>¿Hay una adecuada rotación y segregación de funciones?</p>			

7.	¿Se sigue la política de que los empleados de la ONG tomen vacaciones con regularidad?			
8.	¿Están debidamente afianzados los empleados que manejan fondos?			
9.	¿Se usan manuales de contabilidad y catalogo de cuentas?			
10.	¿Hay un Departamento de Auditoría Interna?			
11.	¿Los libros de contabilidad se mantienen al día?			
12.	¿Hay controles presupuestales?			
13.	¿Se preparan oportunamente informes útiles a la Gerencia?			
14.	¿La función de llevar los registros contables está separada de la custodia y control del rubro de activos?			

15.	¿El acceso a los registros contables está restringido?			
16.	¿Los cambios de procedimientos durante periodos de poca o de gran actividad durante vacaciones o enfermedad, tienen como resultado modificaciones importantes en el control interno?			
17.	¿Existen áreas donde la falta de capacidad por parte de algún empleado afecta significativamente el sistema de control interno.			
18.	¿Los registros contables son vulnerables a destrucción o pérdida?			
19.	¿Existen funcionarios de confianza que estén emparentados entre sí?			
20.	¿Un funcionario responsable revisa periódicamente la suficiencia de la cobertura de seguros?			
21.	¿Hay un control y revelación adecuados de las operaciones con funcionarios y empleados?			

PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORÍA FORENSE CONOCIMIENTO DE LA INSTITUCION		HOJA 1 DE 2		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Obtener un conocimiento general de la Organización no Gubernamental, ya sea nacionales o extranjera; para desarrollar una buena planeación y ejecución del trabajo de auditoría.</p>			
1.	<p>Entrevistar al Gerente General o administrador de la ONG, para obtener información por medio de la cual se conozcan las debilidades de control interno relacionadas a la prevención, detección e investigación de fraudes.</p>			
2.	<p>Solicitar una entrevista con el auditor interno y requerirle lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plan anual de auditoría. - Informes de Auditoría Externa. <p>Solicitar verificar el Plan de implementación y seguimiento del cumplimiento de recomendaciones de auditoría externa.</p>			

3.	<p>Investigar actividades del personal sobre el cual se tiene desconfianza; nivel jerárquico al que pertenece dentro de la ONG, así como un detalle de las funciones que desempeña y tiempo de servicio. Indagar sobre el estado financiero de las personas a investigar, para poder detectar enriquecimiento ilícito.</p>			
4.	<p>Solicitar al Gerente General o administrador de la ONG, los documentos que posea de manera inmediata, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Información financiera relacionada con el posible hecho fraudulento. - Documentación que soporte la investigación a realizar. 			

REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:
JEFE DE EQUIPO:			
SUPERVISOR:			

<p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORÍA FORENSE VERIFICACION DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES LEGALES</p>				
		HOJA 1 DE 4		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO: Asegurar que la Organización no Gubernamental se encuentre operando legalmente, conforme a las leyes del país; así como también de cumplimiento a las obligaciones formales.</p>			
1.	<p>Obtener los documentos necesarios por medio de los cuales se verifique el funcionamiento legal de la ONG.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Testimonio de escritura de constitución - Testimonio de estatutos y sus reformas - Credenciales de administradores - Libros y otros que la ley exija. - Autorización para tener una dependencia en el Salvador (para el caso de las ONG extranjeras) 			

	<ul style="list-style-type: none"> - Convenios de Donación - Convenios de Prestamos 			
2.	Comprobar si los estatutos han sido aprobados por el Ministerio de Gobernación y publicados en el Diario Oficial, para desestimar posible daño a la confianza pública.			
3.	Solicitar documento de inscripción de la ONG y sus representantes en el Registro de las Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, dependencia del Ministerio de Gobernación y así poder desestimar conspiración en los mandos altos de la institución.			
4.	Corroborar que el Sistema Contable se encuentre debidamente legalizado por parte de la Dirección General de Registro de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, para verificar que los libros y registros contables posean la formalidad y validez correspondiente, de acuerdo a la normativa legal y contable que le aplica a la ONG y poder descartar posible falsedad material en dicha documentación.			

5.	<p>Verificar que la estructura del Catálogo Contable utilizado esté de acuerdo al que fue autorizado por el Ministerio de Gobernación, con el objeto de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comprobar la adopción y establecimiento por parte de la ONG de lineamientos dictados en el país. 			
6.	<p>Requerir al representante de la ONG el NIT del Ministerio de Hacienda; si está inscrita la ONG al IVA solicitar copia del número de Registro de Contribuyente, para desechar posible evasión fiscal.</p>			
7.	<p>Solicitar resolución del Ministerio de Hacienda y verificar vigencia de la misma, en la cual se declara sujeto pasivo excluido del pago del Impuesto sobre la Renta, de conformidad a lo establecido en el artículo 6 literal c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 7 de su Reglamento.</p>			

8.	<p>Confirmar si la Organización está obligada a Dictaminar Fiscalmente; esto si cumple con los requisitos establecidos en el articulo 131 literales a) y b) del Código Tributario.</p>			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

3.2.2 Procedimientos de auditoría forense

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ONG´S				
HOJA 1 DE 3				
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Comprobar el cumplimiento de las obligaciones formales y de presentación del pago de impuestos, reportes y obligaciones ante la autoridad Tributaria.</p>			
1.	<p>Revisar la presentación de las declaraciones e informes que deben elaborarse según lo establece, el Código Tributario, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) F-07 (si aplicaré) - Declaración de Impuesto sobre la Renta F-11 - Declaración de Pago a cuenta e impuesto retenido F-14 - Actualización de dirección para recibir notificaciones F-211 			

	<ul style="list-style-type: none"> - Informe anual de retención del Impuesto sobre la renta F-910 - Informe mensual de retención, percepción o anticipo a cuenta IVA F-930 - Informe sobre donaciones F-960 			
2.	<p>Cotejar las declaraciones con:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El pago correspondiente. - El periodo establecido por la Ley y así poder considerar una posible omisión fiscal de parte de la ONG; dichos documentos pueden ser: <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) F-07 (si aplicaré) - Declaración de Pago a cuenta e impuesto retenido F-14 			
3.	<p>Revisar, de forma cuestionable, la declaración anual de impuesto de alcaldía, verificar el pago; y a su vez cotejar con comprobante de egreso para desechar posible apropiación indebida de fondos.</p>			
4.	<p>Identificar transacciones cuestionables, por ser muy altas o</p>			

	muy bajas, frecuentes, muy raras, pocas o muchas.			
5.	Revisar las integraciones de IVA debito e IVA crédito, retenciones del ISR por pagar y distinguir los errores humanos de las omisiones, así como los errores causados por ignorancia y errores intencionales.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE INGRESOS		HOJA 1 DE 3		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hech o por	Fecha
	OBJETIVO: Determinar el registro adecuado y desglosado de la disponibilidad en la ONG, e identificar el diseño de las pérdidas potenciales del fraude basadas en debilidades identificadas de control interno.			
1.	Se llevan registros auxiliares, para el control de los ingresos según las políticas contables y principios de contabilidad generalmente aceptados.			
2.	Revisar las solicitudes de ingresos y verificar que estén adecuadamente autorizadas para su buen uso y manejo y depositado en forma íntegra e intacta a la cuenta bancaria de la ONG.			
3.	Revisar lo siguiente: - Ingresos de fuente conocida (Convenios, Donaciones, aportaciones, etc.) - Ingresos de fuentes desconocida (Donaciones y aportaciones extraordinarias)			

4.	Están separadas las funciones de ingresos, contabilidad, cobranza, así como el departamento de caja?			
5.	Por todos los ingresos, se extienden recibos numerados y debidamente autorizados por la Contraloría General de Cuentas o por la Junta Directiva de la ONG?			
6.	Analizar los depósitos en concepto de donaciones, efectuados por importes significativos que provengan de cheques endosados de terceros, para verificar si corresponden a operaciones normales, o proceden de países de dudosa reputación que fomentan el crimen organizado; y su fin es la legitimización de dichos fondos.			
7.	Verificar si existen depósitos provenientes del pago de contratos de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, obteniendo referencia de las personas beneficiadas por el pago del arrendamiento, verificando que no exista vinculación alguna con la ONG para comprobar que no existe premeditación en la ejecución de actos ilícitos.			

8.	¿Recibe la sección de contabilidad diariamente la información relacionada con ingresos?			
9.	Efectúe la prueba cuadrada de la conciliación bancaria, para detectar una forma frecuente de sustraer dinero, especialmente si existe una deficiente segregación de funciones, el cual consiste en omitir el registro de depósitos y su consiguiente extracción dentro del mismo mes.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE EGRESOS		HOJA 1 DE 4		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Evaluar, determinar y documentar de acuerdo a la naturaleza del gasto, si los controles internos implementados en el área de egresos son vulnerables ante un aprovechamiento indebido de bienes o fondos en la ONG.</p>			
1.	Obtener listado del registro de firmas autorizadas por la Junta Directiva de la ONG.			
2.	Verificar que los desembolsos emitidos, mediante cheques, por la ONG, son aprobados previamente por miembros autorizados.			
3.	Examinar con los estados de cuenta originales el cobro de cheques, considerando número correlativo y monto, para evaluar si los pagos efectuados no corresponden a operaciones inusuales e irregulares por actividades cuyo costo puede valuarse menor con referencia al valor entregado.			

4.	Determinar si existe autorización escrita para efectuar todas las compras.			
5.	Revisar si el departamento de contabilidad se basa en las órdenes de compra para realizar sus operaciones.			
6.	Verificar si existe y se cumple la política de delegación de autoridad (DOA) y de segregación de funciones (SOD) en la ONG.			
7.	Revisar los documentos de las transacciones, por ejemplo: facturas, denuncias de terceros o en tribunales, destrucción de datos, clasificaciones irregulares de cuentas, irregularidades en secuencias de documentos (órdenes de compra, cheques, talonarios de recibos etc.), cantidad, precio, sustitución de copias por documentos originales			

8.	<p>Revisar los libros, registros, documentos y otras evidencias de acuerdo con los procedimientos contables que utilizan, en la ONG, para poder justificar suficientemente los cargos a las donaciones. Asimismo los registros contables deben estar en forma acumulada y todos los costos deben registrarse bajo una donación y proyecto, fondos de contrapartida, otras donaciones, prestamos, etc., para evidenciar perdidas de activos.</p>			
9.	<p>Para desvirtuar posible administración fraudulenta dentro de la ONG requerir documentos de soporte donde haya existido:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un cambio en el alcance u objetivo del proyecto. - Un financiamiento adicional. - Cuando el donatario considere que los fondos excedieron las necesidades del proyecto. - Cuando la ONG planea transferir cantidades presupuestadas para costos indirectos para absorber aumentos en los costos. 			

	<p>Asimismo, solicitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Convenio de cooperación: donde se especifique el monto de la donación, fechas de desembolsos, objetivos y resultados esperados de la cooperación. - Presupuesto resumido y detallado del proyecto a desarrollado. 			
--	--	--	--	--

REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:
JEFE DE EQUIPO:			
SUPERVISOR:			

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE ACTIVO FIJO		HOJA 1 DE 3		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Verificar el método de evolución del activo fijo neto de la ONG y así lograr prueba suficiente y competente que tipifique la vulnerabilidad ante la ejecución de robos, malversación y transferencia indebida de fondos.</p>			
1.	<p>Obtener y analizar la información externa no accesible a los investigados, por ejemplo, la escritura de compra o donación, factura o recibo de bienes muebles o inmuebles, para corroborar actos y transacciones de ilícitos.</p>			
2.	<p>Verificar que la escritura de compra de algún inmueble se encuentre inscrita en el Centro Nacional de Registros, para de esa manera poder verificar la autenticidad de dicho documento legal y la posesión legal del bien inmueble.</p>			
3.	<p>Realizar un análisis de evolución patrimonial para determinar si el origen de los bienes que ha</p>			

	adquirido la ONG es razonable con el caudal de Fondo Patrimonial que posee.			
4.	Corroborar que los valores en el Balance coincidan con cifras contenidas en las escrituras de los bienes adquiridos, ya sea por compra o donación, para determinar posible evasión en pago de impuestos municipales y verificar si existen cuentas de control en el mayor general para cada clase de activo fijo.			
5.	Realizar inspección física de los bienes muebles e inmuebles, para dar certeza que están siendo utilizados con el fin que persigue la ONG o que dichos inmuebles no han sido usurpados por personas ajenas a la ONG y si existen retiros de activos fijos, comprobar que son enajenados conforme a la ley.			
6.	Cotejar que las compras de bienes muebles e inmuebles, se hayan efectuado por montos a valores de mercado y no a montos subvaluados o sobrevalorados, y determinar si existe:			

	<ul style="list-style-type: none"> - Apropiación indebida de activos. - Adulteración de estados contables y otras declaraciones de la ONG. - Corrupción. 			
7.	Determinar si existe contrato de arrendamiento por los bienes muebles e inmuebles que posee la Institución, si éste ha sido aprobado por Junta Directiva, para poder determinar posible desvío de fondos para personal y/o Directores de la ONG y a su vez enriquecimiento ilícito.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE PATRIMONIO		HOJA 1 DE 1		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Determinar si los controles implementados, permiten resguardar el patrimonio de la ONG, del endeudamiento ficticio, lavado de dólares, asignación de bienes y confianza, maquillaje tributario, cadenas políticas, personas ficticias, encubrimiento bancario por movimiento, ocultamiento de pérdidas, subvaluación de bienes, participaciones familiares y venta entre vinculados.</p>			
1.	Verificar el cumplimiento de la Ley de no repartir excedentes entre los miembros de Junta Directiva y desestimar posible enriquecimiento ilícito.			
2.	Comprobar que en las cuentas del patrimonio exista el fondo por reserva y constatar que las cifras coincidan con las expresadas en el Balance General.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE RECURSO HUMANO		HOJA 1 DE 2		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Determinar si se cumplen las normas legales con la contratación, pago de salarios y liquidación de prestaciones sociales.</p>			
1.	<p>Verificar si se efectúa el pago de salarios, así como los descuentos respectivos de Ley y el debido pago de éstos último a las Instituciones correspondientes, así como los depósitos bancarios a la cuenta de cada empleado.</p>			
2.	<p>Corroborar que no existan pagos ficticios por servicios no realizados para de empleados de la Organización ya que se incurría en desviación de fondos o enriquecimiento ilícito.</p>			
3.	<p>Verificar en la nómina de empleados que no se estén realizando aumentos arbitrarios en el pago de salarios y si dichos aumentos han sido acordados en reuniones de Junta Directiva, para valorizar posible enriquecimiento ilícito.</p>			

4.	<p>Requerir expedientes o legajo de personal, de las personas que se presuman involucrados en actos de corrupción dentro de la Institución; entre los que se pueden mencionar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Curriculum - Contrato laboral - Documentos de identificación - Registro de asensos y cargos ejecutados dentro de la institución. - Registro de aumentos. <p>Adicionar (como parte de la investigación):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Relaciones comerciales y personales - Correos electrónicos - Hábitos de consumo - Llamadas telefónicas - Cuentas bancarias - Consumos con tarjetas de crédito - Bienes registrables - Deudas - Registros de terceros - Llamadas telefónicas efectuadas desde la ONG - Entradas y salidas de la ONG - Otros 			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS DE AUDITORÍA FORENSE DONACIONES		HOJA 1 DE 2		
No.	PROCEDIMIENTOS	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Determinar si los mecanismos de control sobre las donaciones percibidas por la Organización, contribuyen a detectar la correcta utilización de los fondos.</p>			
1.	<p>Obtener un detalle de las donaciones recibidas por la Institución, identificando si fueron en efectivo, y se hayan depositado en forma íntegra e intacta, o especie, y que estén registrados a nombre de la ONG.</p>			
2.	<p>Indagar sobre el país de origen de los fondos para establecer que dicho dinero no proviene de paraísos fiscales o de cometimiento de actividades ilícitas.</p>			
3.	<p>Cotejar las donaciones que se encuentren registradas por la Organización con los documentos que respaldan la transacción, así como también solicitar registro de</p>			

	antecedentes del donante, para determinar si dichos fondos son de carácter lícito.			
4.	Determinar la capacidad financiera que posee el donante; su actividad principal de ingreso de fondos, así como establecer canales de investigación por posible ejecución en el delito de encubrimiento.			
5.	Verificar si la salida de efectivo o en especie por importes recibidos en concepto de donación, se destinen al objeto que relaciona la ONG, para contrarrestar posibles actos de malversación o desvío de fondos.			

REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA:	FECHA:
JEFE DE EQUIPO:			
SUPERVISOR:			

CAPITULO IV

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación de campo dirigida a los Profesionales Contables inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría que indicaba la muestra sobre la utilidad que tendría el desarrollo de procedimientos de auditoría forense al momento de ser contratados por una Organización no Gubernamental, se concluye lo siguiente:

- El estudio y divulgación de la auditoría forense es muy limitado todavía, y por ende el desconocimiento de sus principios, técnicas y procedimientos, afectando enormemente el que hacer de una rama tan importante e impactante; que impide la obtención de resultados y penalización de responsables.
- Se determino que algunos contadores públicos consideran a la auditoría forense como un tema con características particulares que hacen de ésta una auditoría especial poco conocida, asimismo la mayoría de ellos desconocen los elementos propios relacionadas a la misma, los aspectos técnicos y legales que se aplican en el desarrollo de este tipo de trabajos; por lo tanto existe una desactualización del tema de investigación, influenciado por la falta de capacitaciones, ya que los gremios de profesionales en contaduría pública casi no han brindado seminarios en esta rama de la auditoría.

- La mayoría de contadores públicos y auditores se han limitado a realizar actividades profesionales cotidianas, dejando por un lado, tipos de auditorías innovantes, como la forense; olvidando que en la amplitud de servicios se encuentra garantizado el desarrollo profesional, académico y económico.
- La planeación de una auditoría forense tiene características específicas, las cuales son de difícil identificación por la mayoría de profesionales, ya que las particularidades de la investigación influyen principalmente en el conocimiento del fraude, la aplicación de la materialidad o importancia relativa y el estudio y evaluación de los riesgos, el alcance de la auditoría, entre otros; los cuales son determinados en alguna medida por la naturaleza del caso investigado, la disponibilidad y el volumen de la información.
- La auditoría forense es una técnica que brinda un aporte muy valioso, el cual permite evitar, disuadir y combatir el fraude y los delitos económicos en el sector privado y gubernamental; además de proveer informes confiables y oportunos, que aporten valor cuando se sanciona a personas involucradas con fraudes o actos de corrupción.

4.2. RECOMENDACIONES

- Los contadores públicos y auditores, deben considerar que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, dentro de los objetivos de capacitación continua estipulan que los profesionales tienen que adaptarse a la evolución de nuevas técnicas y estar atentos a las condiciones económicas cambiantes, sin olvidar que es necesario mantenerse actualizados para tener la capacidad profesional y poder aplicar sus conocimientos.
- La auditoría forense ocupa un lugar preponderante en las sociedades del presente y futuro, por esta razón es necesaria su generalización, por los entes responsables, para su conocimiento y puesta en práctica; y así contribuir al esclarecimiento de hechos que riñen con la ley.
- Las firmas, corporaciones, entes profesionales naturales o jurídicas obligadas con la profesión, que se dedican a prestar servicios de auditoría, deben incluir dentro de éstos, la prestación de la auditoría forense; pues, les traerá beneficios inmediatos y bien remunerados; además deben de impulsar programas de capacitación sobre esta área.
- Las universidades deben de incluir en programas de educación proyectos de investigación relacionadas a la auditoría forense,

para la preparación de los futuros profesionales, para que cuando se requiera la participación de ellos sean capaces de desarrollar este tipo de auditorías.

- Es necesario que la legislación judicial se incluya el término de Auditor Forense, en lugar de Perito Contable, a fin de uniformar criterios con leyes internacionales que combaten el delito de corrupción, de manera que un profesional en materia forense pueda ser identificado como un experto en la investigación de delitos de esta naturaleza.

BIBLIOGRAFIA

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Código Penal*", Decreto No 1030.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Código Procesal Penal*", Decreto No 733.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Código Tributario*", Decreto No 230.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios*", Decreto No 296.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro*", Decreto No 894.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos*", Decreto No 498.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública*", Decreto No 828.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley del Impuesto sobre la Renta*", Decreto No 134.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley del Instituto Salvadoreño del Seguro Social*", Decreto No 1263.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley de Protección al consumidor*", Decreto No 666.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones*", Decreto No 927.

Asamblea Legislativa de El Salvador. "*Ley de la Corte de Cuentas de la República*", Decreto No 438.

Cano C. Miguel / Lugo C. Danilo. Auditoría Forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos.

Comité de Normas de Auditoría en el XIV Congreso de la INTOSAI 1992 en Washington, D.C., Estados Unidos. Normas de Organización Internacional de las entidades fiscalizadoras superiores.

Corporación de Contadores de El Salvador 1997. Normas de Contabilidad Financieras.

Gaitán Estupiñán Rodrigo y otros. Control interno y Fraudes con base a ciclos transaccionales, análisis de informe COSO.

Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS).

Jovel Jovel, Roberto Carlos. Guía básica para elaborar trabajos de investigación.

Pérez Orozco Gilberto Rolando. Normas y procedimientos de auditoría.

Rodríguez, Braulio (2003). La Auditoría Forense. (En línea). Disponible en: <http://www.redcontable.com/>

Soto Villarroel Gladys, Paillacar Silva, Carlos. *Universidad de Santiago de Chile*. Auditoría Forense una nueva especialidad.

Superintendencia de Bancos. Seminario de Auditoría Forense en la
Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Otros Activos.
Guatemala Julio 2005.

Universidad Rafael Landivar, Guatemala. La Auditoría Forense como
técnica administrativa de detección de fraudes.

<http://www.asps.org.sv>

<http://www.auditoriaforense.net>

<http://www.canalsolidario.org>

<http://www.consejodevigilancia.gob.sv>

<http://www.elpais.com>

<http://www.elsalvador.com>

<http://www.espacioblog.com>

<http://www.gerencie.com>

<http://www.laprensagrafica.com>

ANEXOS

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 1: Cuestionario dirigido a profesionales que ejercen la Auditoría Externa.

ANEXO 2: Resultados de la investigación.

ANEXO 3: Glosario



Universidad de El Salvador
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



Señores Contadores Públicos
Presente

Reciba un cordial saludo, esperando que las gestiones que realiza sean como fueron proyectadas.

Nosotras Sandra Carolina Pineda Lemus y Sandra Patricia Rivas Hernández; estudiantes de la Carrera de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, pertenecientes al grupo de seminario de graduación 114-2008. Solicitamos a usted su valiosa colaboración para completar un cuestionario que tiene como objeto, recolectar información para el desarrollo del trabajo de investigación que está orientado a realizar procedimientos de Auditoria Forense, para ser aplicados al momento que los profesionales sean contratados por instituciones no Gubernamentales.

Le garantizamos de gran manera una estricta confidencialidad de la información que se obtenga de la encuesta de la investigación desarrollada en el área, todo en el marco de las Normas de ética que nuestra profesión exige.

Agradeciendo su Atención a la Presente.

Atentamente,

Sandra Patricia Rivas

Sandra Carolina Pineda

INDICACIONES:

Por favor, marque con una "X", la opción u opciones que a su juicio es (son) la(s) apropiada(s) y argumente su respuesta en cada pregunta que se le requiera.

1. ¿Conoce usted sobre Auditoria Forense?

SI

NO

2. Alguna vez ha recibido seminarios sobre auditoria forense?

SI

NO

3. Si la respuesta anterior fue negativa, de las causas siguientes cuál es la más determinante?

a. Falta de programas de capacitación en dicha área . . .

b. Falta de Recursos Económicos

c. Falta de tiempo

d. Falta de interés para prestar servicios en este tipo
de Auditorias

e. No aplica

4. En cuál de los siguientes sectores económicos ha prestado sus servicios de auditoría externa?

a. Instituciones Gubernamentales. .

b. Empresas comerciales

c. Empresas de servicios

d. Empresas Financieras

e. Instituciones no Gubernamentales .

f. Empresas Industriales

g. Todas las anteriores

5. Desde su punto de vista en cuál de las opciones anteriores se tiene mayor probabilidad de que exista corrupción, realización de actos ilícitos, lavado de dinero entre otros?

6. ¿Conoce usted el perfil que debe cumplir un Contador Público para ser nombrado dentro de una investigación de enriquecimiento ilícito, como auditor forense?

SI NO

7. ¿Conoce cuál es la normativa que el auditor debe de utilizar para realizar las auditorías requeridas en los tribunales?

SI NO

8. ¿Considera que existen diferencias entre una auditoría de estados financieros y aquellas que son requeridas por los tribunales?

SI NO

9. ¿En el ejercicio de la profesión, ha detectado en alguna ocasión irregularidades que manifiesten indicios de posibles actos de administración fraudulenta?

SI NO

10. ¿Conoce usted si existe alguna diferencia entre auditor forense y perito contable?

SI NO

11. ¿Considera necesario que se impartan seminarios sobre auditoria forense?

SI NO

12. ¿Ha participado usted alguna vez en la ejecución de una auditoria forense?

SI NO

13. ¿De acuerdo a su criterio, de las opciones siguientes cuál sería la más relevante que impida a un auditor profesional participar en este tipo de Auditoria?

- a. Por la clase de fraudes a investigar
- b. Desconocimiento de la normativa legal
- c. Limitaciones al momento del desarrollo de la auditoria
- d. Riesgos de carácter ético y legal en el Desarrollo profesional

14. En su criterio, ¿Cuál de las fases de una auditoria forense podría poseer mayores limitaciones para su desarrollo?

- a. Fase Preliminar
- b. Fase de Planeación
- c. Fase de Ejecución
- d. Informes
- e. Todas las anteriores

15. ¿Considera usted que en la Fase de ejecución utilizo alguna técnica para la obtención de evidencia?

SI NO

16. ¿Cuál de las técnicas de auditoría siguientes considera usted que se utilizan para realizar una auditoría forense

- a. Técnica ocular
- b. Técnica Verbal
- c. Técnica Escrita
- d. Técnica Documental
- e. Técnica de inspección física. . .
- f. Todas las anteriores

17. Enumere del 1 al 7 en grado de importancia, ¿Cuál de las siguientes causas considera usted de vital importancia para la determinación de evidencias de fraudes?

- a. Síntomas de creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo
- b. Activos que han desaparecido o han sido sustraídos .
- c. Individuos que han dispuesto de estos activos . . .
- d. Modos en que ha sucedido el evento
- e. Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude
- f. Controles internos vulnerados
- g. Involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización

18. ¿Cómo calificaría el riesgo relacionado con el manejo de fondos que reciben las ONG'S de diferentes donantes?

ALTO MEDIO BAJO

19. ¿Considera que la ejecución de auditoría forense en una Organización no Gubernamental, contribuye a preservar su patrimonio?

SI NO

20. ¿De acuerdo a su criterio, de las siguientes características que debe poseer un auditor forense, enumere del 1 al 7 considerando el grado de relevancia?

- a. Mente inquisitiva
- b. Juicio profesional y audaz
- c. Orientado a la detección e investigación de fraude.
- d. Conocimientos en técnicas de redacción de informes.
- e. Responsabilidad intelectual
- f. Independencia de criterio
- g. Lealtad al servicio

21. ¿Al llevar a cabo la utilización de procedimientos de auditoría forense, en el examen a una Organización no Gubernamental, de los siguientes puntos cuál considera más importante evaluar?

- a. Apropiación indebida de activos.
- b. Adulteración de Estados Financieros
- c. Falta de Compromiso de la ONG contra el fraude o su disposición a vincularse
- d. Aplicación agresiva de principios contables. . . .

Resultado de la investigación.

Según los datos obtenidos de la investigación efectuada, representada por un total de 65 profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría se tiene lo siguiente:

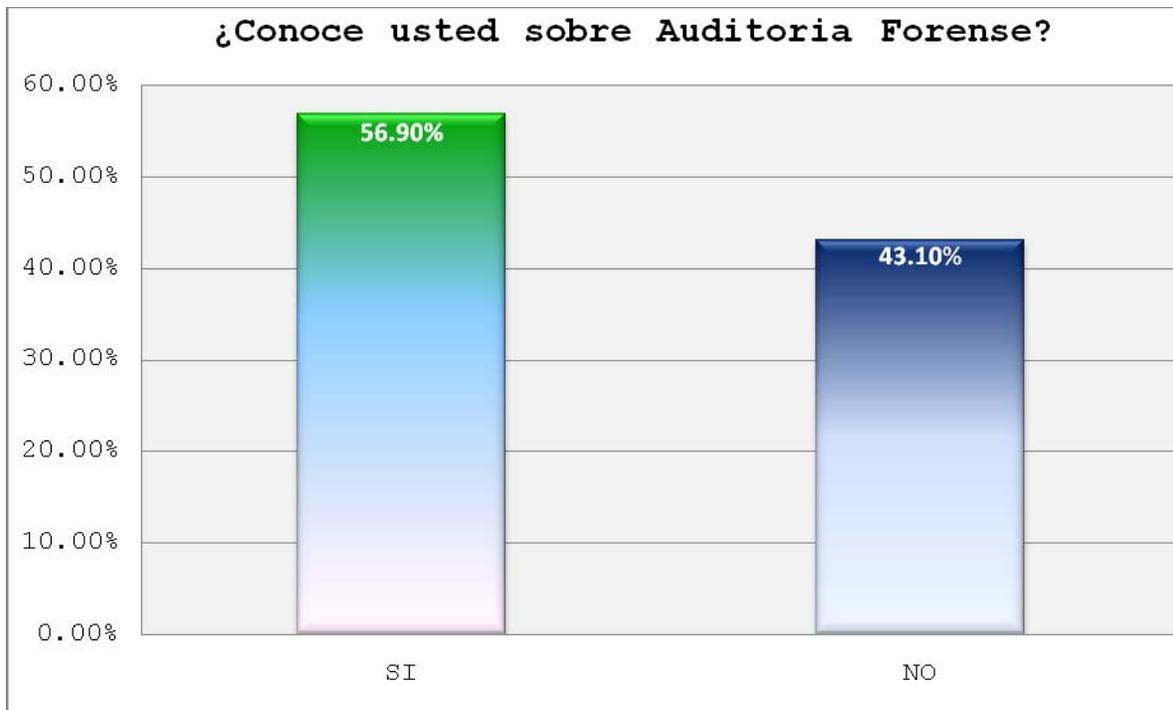
Pregunta No. 1

¿Conoce usted sobre Auditoría Forense?

Objetivo:

Determinar en valores absolutos y relativos con base a la muestra objeto de estudio, la cantidad encuestada de Contadores Públicos que poseen conocimiento sobre auditoría forense.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	37	56.90%
NO	28	43.10%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Del total de encuestados 37 respondieron "si" conocer sobre auditoria forense, esto representa que el 56.90% de la muestra tiene una idea general acerca de ésta área, sin embargo hay 28 que desconocen el término que en valores porcentuales equivale al 43.10% del total de los resultados.

Pregunta No. 2

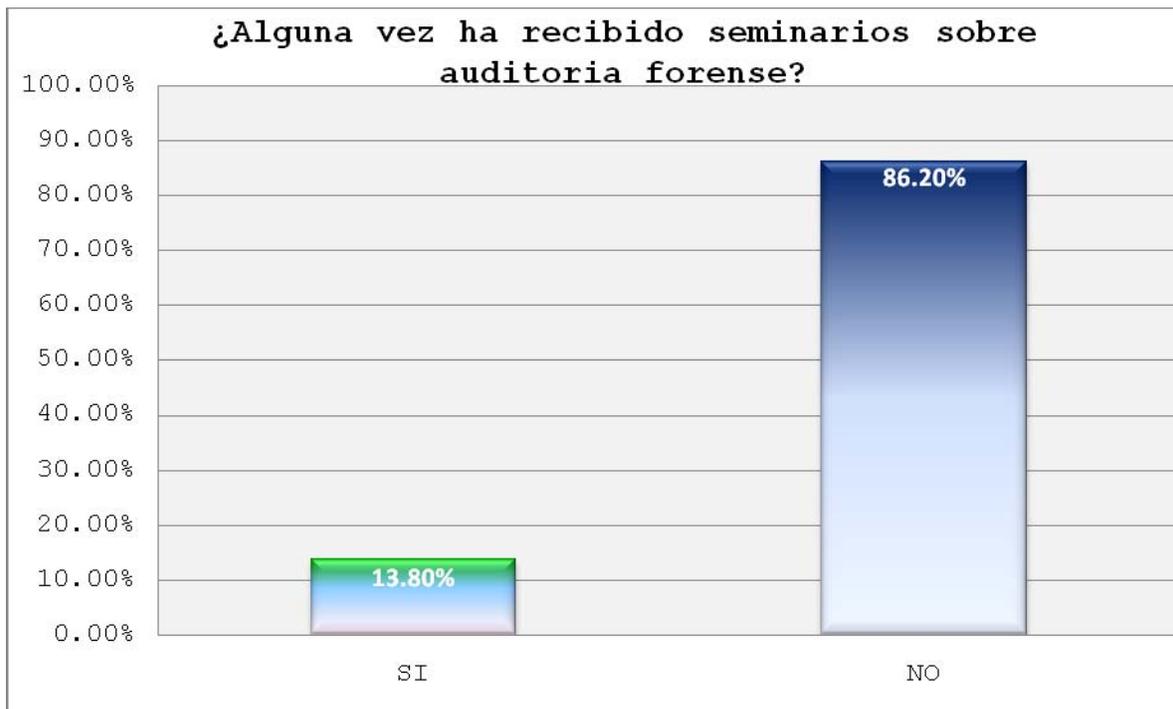
¿Alguna vez ha recibido seminarios sobre auditoria forense?

Objetivo:

Obtener el número de Contadores Públicos que han recibido capacitaciones sobre auditoria forense, como parte de su continuidad en

la educación, para tomar en cuenta si ha existido necesidad de especializarse en éste tipo de auditorías.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	9	13.80%
NO	56	86.20%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Como puede notarse gráficamente no hay capacitaciones enfocadas a éste tipo especial de auditoría, 56 respuestas negativas representan el 86.20% que no ha participado en seminarios para enriquecer el conocimiento en auditorias de administración fraudulenta, tan solo 9 con un 13.80% ha fomentado su preparación con éstos cursos.

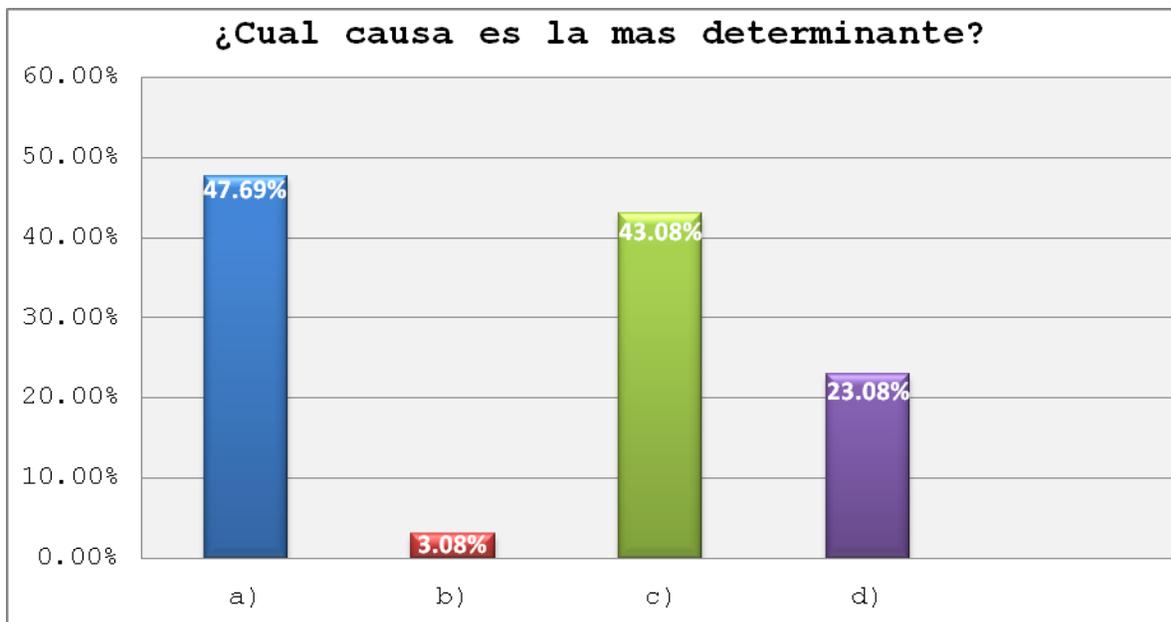
Pregunta No. 3

Si la respuesta anterior fue negativa, de las causas siguientes ¿Cuál es la más determinante?

Objetivo:

Conocer la razón por la cual los Contadores Públicos no han recibido capacitaciones para poder brindar este tipo de auditoría a los clientes.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Falta de programas en dicha área	31	47.69%
b) Falta de recursos económicos	2	3.08%
c) Falta de tiempo	28	43.08%
d) Falta interés para prestar servicio	15	23.08%



Análisis:

En ésta representación puede apreciarse que una de las causas más importantes que incide en la falta de capacitación, que a su vez afecta al conocimiento es el factor tiempo, con 28 argumentos a su favor y un 43.08 puntos porcentuales. Otra razón a considerar es la falta de programas de capacitación mostrando 47.69% de 31 resultados, no menos importante son los datos presentados en el literal donde los profesionales expresaron falta de interés para prestar servicios de auditoría forense ya que estos representan un 23.08%. Al evaluar la falta de recursos económicos sólo 2 con 3.08% no han recibido capacitaciones por la ausencia de medios para participar.

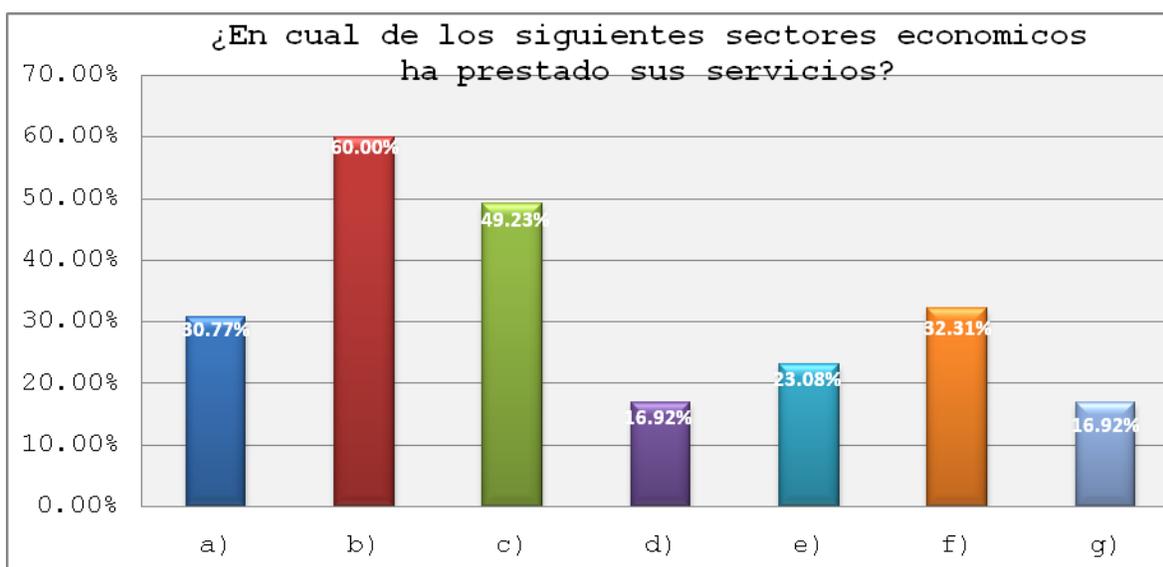
Pregunta No. 4

¿En cuál de los siguientes sectores económicos ha prestado sus servicios de auditoría externa?

Objetivo:

Identificar los diferentes sectores de trabajo donde mayormente el Contador Público presta sus servicios profesionales, y de tal manera observar la diversificación de conocimientos adquiridos en los diferentes ámbitos económicos.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Instituciones Gubernamentales	20	30.77%
b) Empresas Comerciales	39	60.00%
c) Empresas de Servicio	32	49.23%
d) Empresas Financieras	11	16.92%
e) Instituciones no Gubernamentales	15	23.08%
f) Industriales	21	32.31%
g) Todas las anteriores	11	16.92%



Análisis:

Se estima que 11 muestras han prestado servicios profesionales en todos los sectores económicos correspondientes, obteniendo una ponderación de 16.92%, en tal sentido se valora el crecimiento profesional a través de la experiencia adquirida. No obstante uno de los sectores más sobresalientes es el Gubernamental que con 20 participaciones se manifiesta con 30.77%; le sigue el área comercial con un 60.00% y servicios con 49.23%. Sin quedarse atrás las empresas industriales se pronuncian con 21 opciones a las que les corresponde el 32.31%. Interviene la parte de No Gubernamentales con 15 puntuaciones

equivalentes al 23.08%, finalmente las Finanzas para completar la gama de sectores en los cuales el Contador Público ha prestado sus servicios califican con 11 anotaciones para representar el 16.92% del total de la muestra.

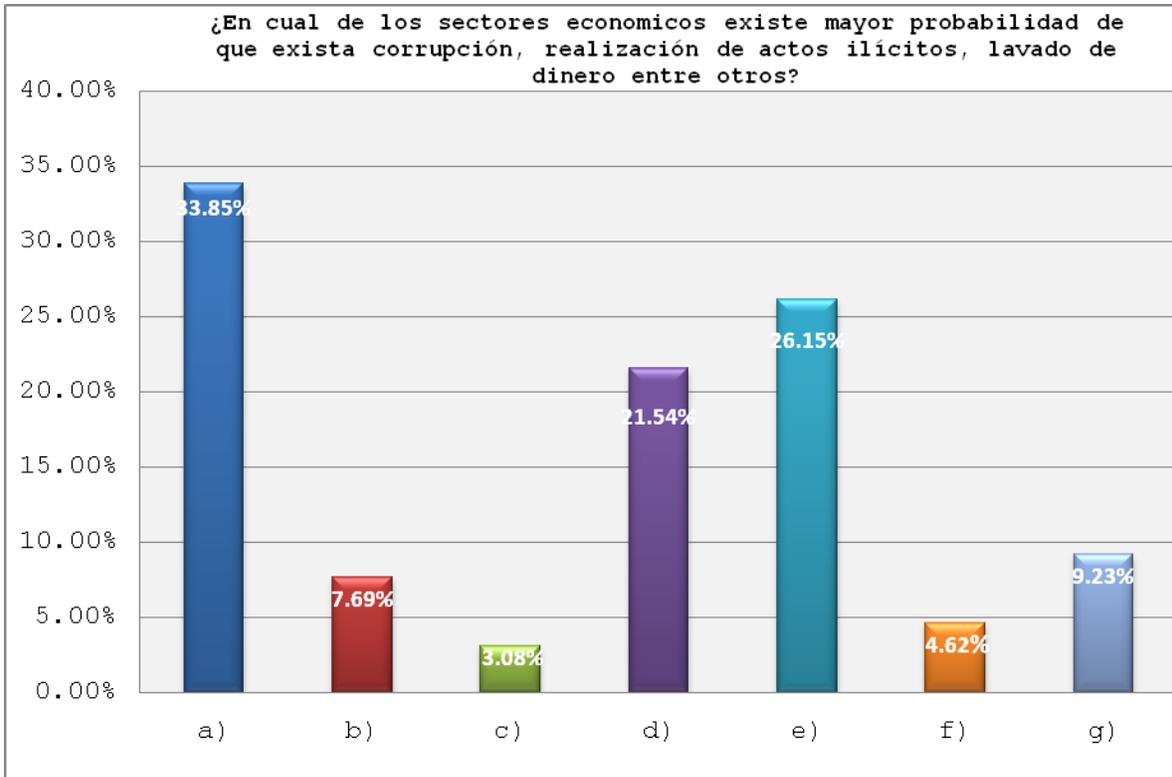
Pregunta No. 5

Desde su punto de vista ¿En cuál de las opciones anteriores se tiene mayor probabilidad de que exista corrupción, realización de actos ilícitos, lavado de dinero entre otros?

Objetivo:

Distinguir la perspectiva del Contador Público, sobre el área económica que desde su punto de vista es más susceptible de llevar a cabo realización de actos ilícitos.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Instituciones Gubernamentales	22	33.85%
b) Empresas Comerciales	5	7.69%
c) Empresas de Servicio	2	3.08%
d) Empresas Financieras	14	21.54%
e) Instituciones no Gubernamentales	17	26.15%
f) Industriales	3	4.62%
g) Todas las anteriores	6	9.23%



Análisis:

Los resultados presentados a nivel de cuadro y gráfica, identifican la perspectiva de los profesionales en contaduría pública, cuya opinión se ve acentuada por el grado de experiencia que poseen, debido a la participación en los diferentes sectores económicos del país, en éste escenario se clasifican a las Instituciones Gubernamentales con mayor probabilidad ocurrencia de actos ilícitos y administración fraudulenta con 22 votaciones que reciben el 33.85%. Otro ámbito susceptible son las Instituciones No Gubernamentales con una frecuencia absoluta de 17 y un porcentaje de 26.15%; en tercer plano se puede ver a las empresas financieras vulnerables ante la misma situación con 14 encuestados cuya proporción es de 21.54%; se obtuvo la apreciación de 6 juicios que sostienen que todos los sectores involucrados en la pregunta son

susceptibles de ejecución de actos ilícitos. El sector comercio toma la quinta posición con 5 argumentos que se identifican mediante el 7.69%; Industria y Servicio manifiestan cantidades pequeñas 3 con 4.62% y 2 con 3.08% respectivamente.

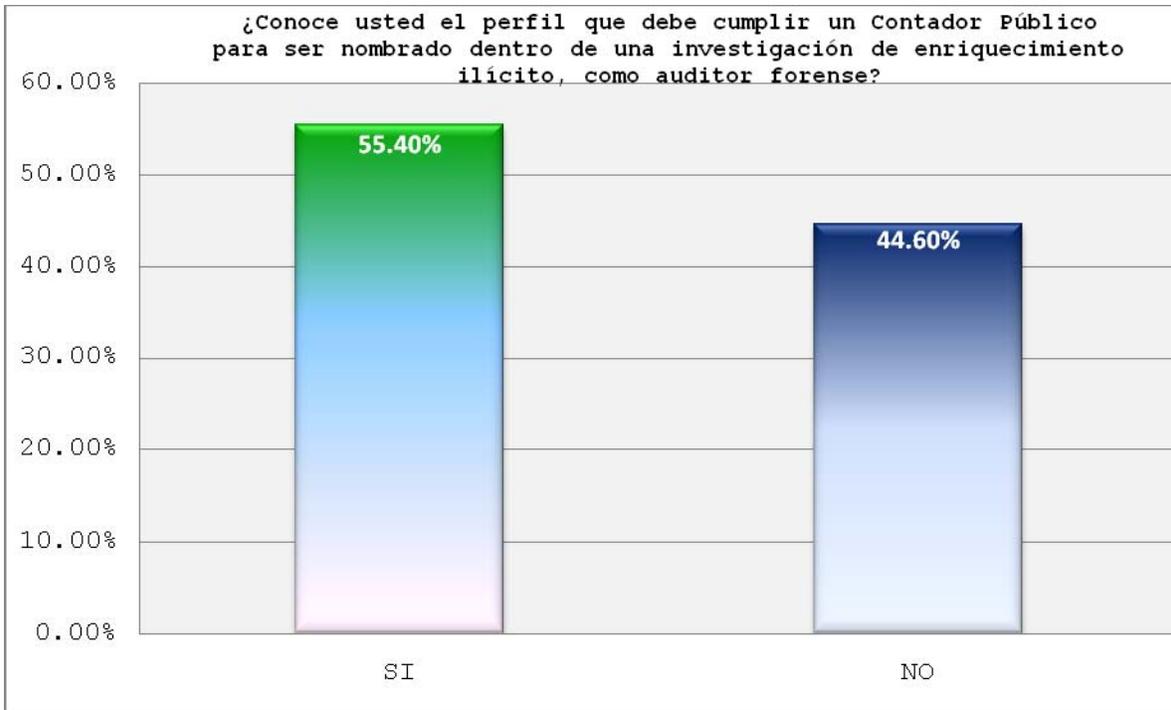
Pregunta No. 6

¿Conoce usted el perfil que debe cumplir un Contador Público para ser nombrado dentro de una investigación de enriquecimiento ilícito, como auditor forense?

Objetivo:

Determinar si el Contador Público conoce el perfil que debe de cumplir para la realización de una auditoria forense.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	36	55.40%
NO	29	44.60%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

En ésta pregunta se pone de manifiesto que los profesionales si conocen el perfil que de poseer el Contador Público para ser considerados en una investigación de enriquecimiento ilícito, gráficamente se visualiza la tendencia de 36 respuestas positivas con el 55.40%, pero con una diferencia mínima de 7 alternativas, 29 respondieron desconocer sobre el tema, ponderados con 44.60%.

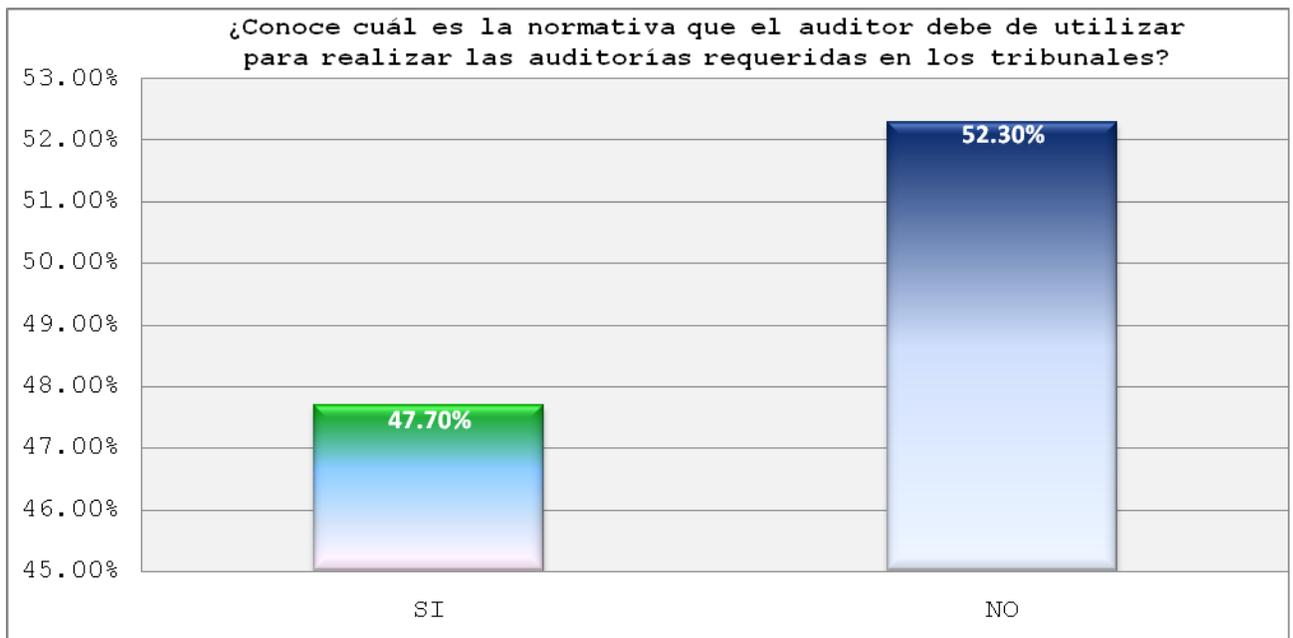
Pregunta No. 7

¿Conoce cuál es la normativa que el auditor debe de utilizar para realizar las auditorías requeridas en los tribunales?

Objetivo:

Obtener una cifra indicativa sobre el conocimiento que poseen los Contadores Públicos, en cuanto la normativa técnica y legal aplicable en la ejecución de auditorías forenses, requeridas por los tribunales de justicia.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	31	47.70%
NO	34	52.30%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Al indagar sobre la normativa que debe utilizar el auditor para realizar auditorías requeridas por los tribunales, drásticamente puede captarse en los resultados que el 52.30% de la muestra desconoce la aplicabilidad de las leyes competentes en la ejecución de auditorías especiales con un total de 34 opiniones; a su vez 31 manifestaron tener

conocimiento al respecto llegando a determinarse un valor porcentual de 47.70%.

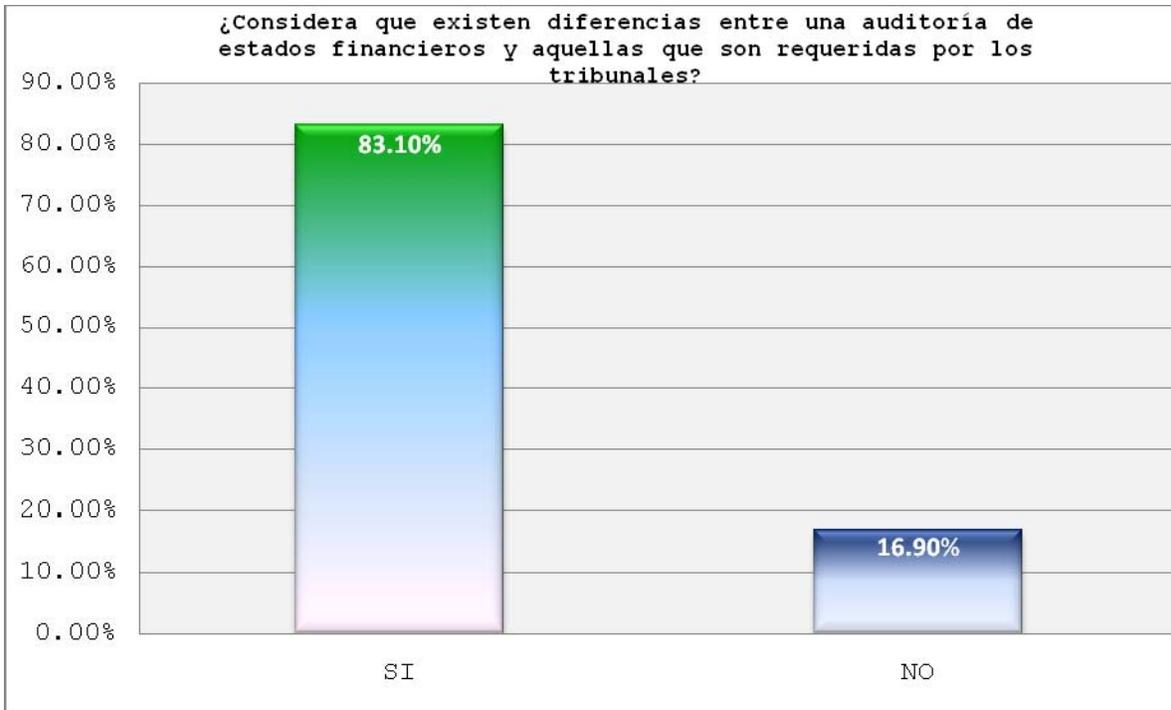
Pregunta No. 8

¿Considera que existen diferencias entre una auditoría de estados financieros y aquellas que son requeridas por los tribunales?

Objetivo:

Conocer si los profesionales en contaduría pública consideran que existen diferencias entre una auditoría forense y una auditoría de estados financieros.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	54	83.10%
NO	11	16.90%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Tal y como se muestra en el esquema anterior para la muestra objeto de estudio el 83.10% opinaron que si existe diferencias entre una auditoria de estados financieros y las requeridas por los tribunales, el restante 16.90% sostienen que no hay diferencia.

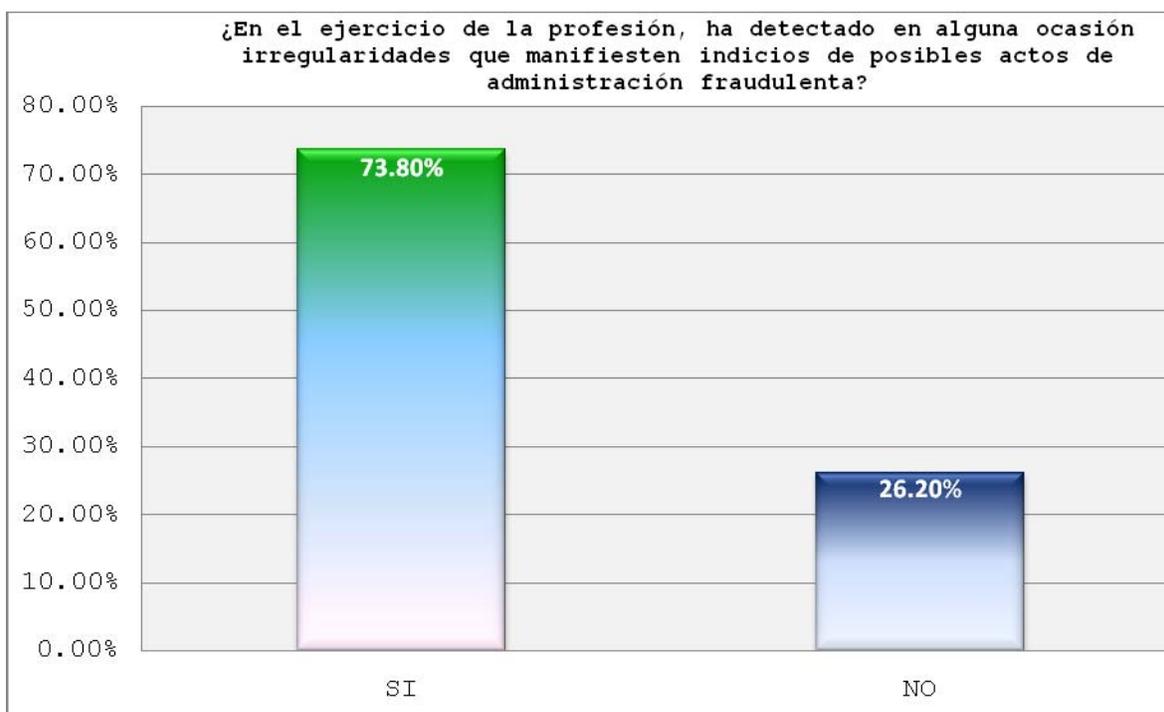
Pregunta No. 9

¿En el ejercicio de la profesión, ha detectado en alguna ocasión irregularidades que manifiesten indicios de posibles actos de administración fraudulenta?

Objetivo:

Evaluar el grado de ocurrencia del delito de administración fraudulenta en las diferentes empresas donde prestan servicios los Contadores Públicos.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	48	73.80%
NO	17	26.20%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Los resultados indican que los profesionales en contaduría pública en el desempeño de sus funciones han detectado alguna ocasión irregularidades que conllevan a realizar actos de administración fraudulenta, el 73.80% son afirmaciones al postulado anterior, tan sólo

el 26.20% no ha encontrado indicios de actos ilícitos en el ejercicio de su profesión.

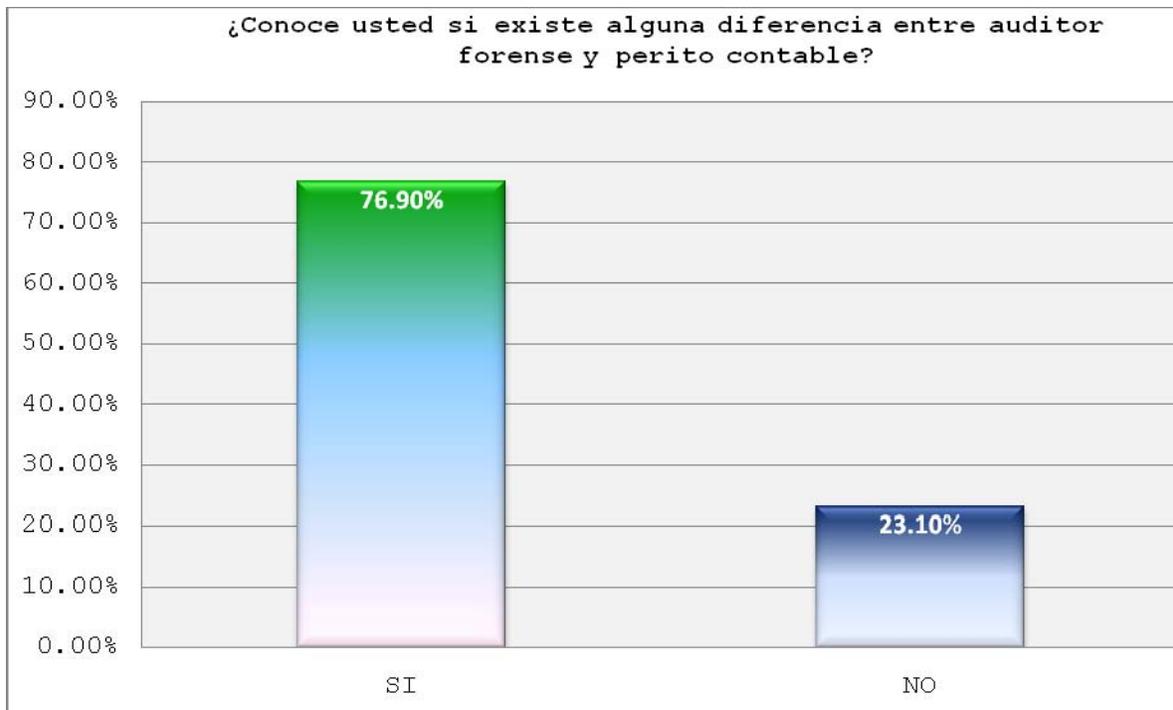
Pregunta No. 10

¿Conoce usted si existe alguna diferencia entre auditor forense y perito contable?

Objetivo:

Reconocer si para el Contador Público existe diferencia entre auditor y perito contable.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	50	76.90%
NO	15	23.10%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Con una frecuencia relativa del 76.90% se obtuvo un resultado afirmativo sobre la diferencia entre auditor forense y perito contable, el excedente de la muestra se manifestó negativamente con el 23.10% ante tal consideración.

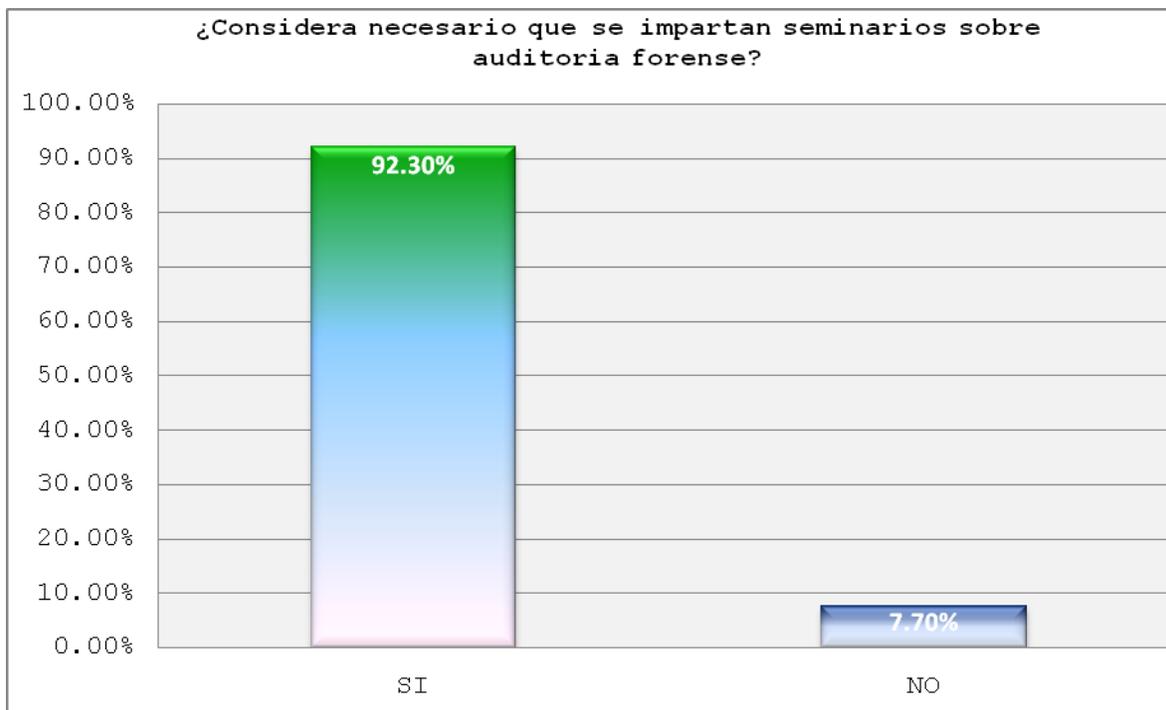
Pregunta No. 11

¿Considera necesario que se impartan seminarios sobre auditoria forense?

Objetivo:

Saber si desde el punto de vista de los contadores públicos es necesaria la implementación de seminarios o talleres relacionados a la auditoria forense.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	60	92.30%
NO	5	7.70%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Al analizar ésta interrogante se observa la trascendencia que para los profesionales en Contaduría Pública representa la capacitación y formación en la rama de auditoría forense, con un 93.30% los encuestados afirmaron la necesidad de asistir a seminarios para darle continuidad a la educación, la cantidad restante del 7.70% no están de acuerdo que se impartan éstos cursos.

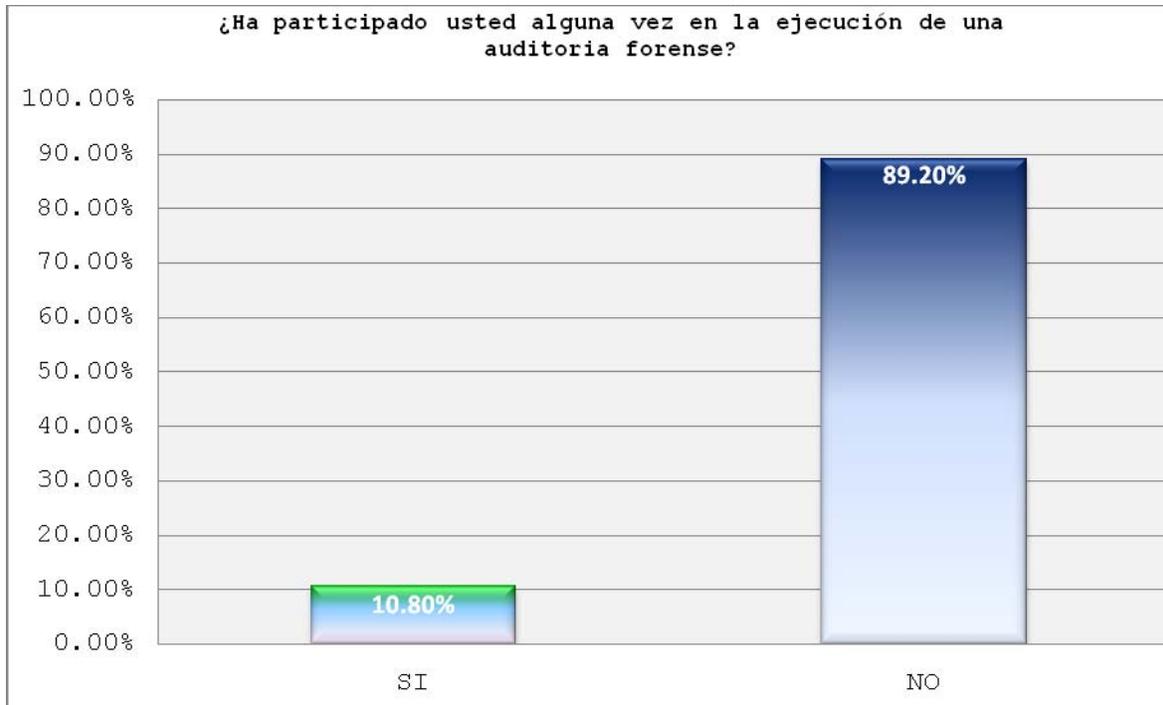
Pregunta No. 12

¿Ha participado usted alguna vez en la ejecución de una auditoria forense?

Objetivo:

Destacar el numero de contadores públicos que han participado en auditorias forenses, en el ejercicio de la profesión.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	7	10.80%
NO	58	89.20%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Esquemáticamente se denota que el 89.20% del sondeo realizado no han participado en la ejecución de auditorías forenses, por lo que es de considerar que esto influye en el nivel de conocimiento sobre éste campo. Solamente el 10.80% ha tenido la oportunidad de intervenir en auditorías especializadas.

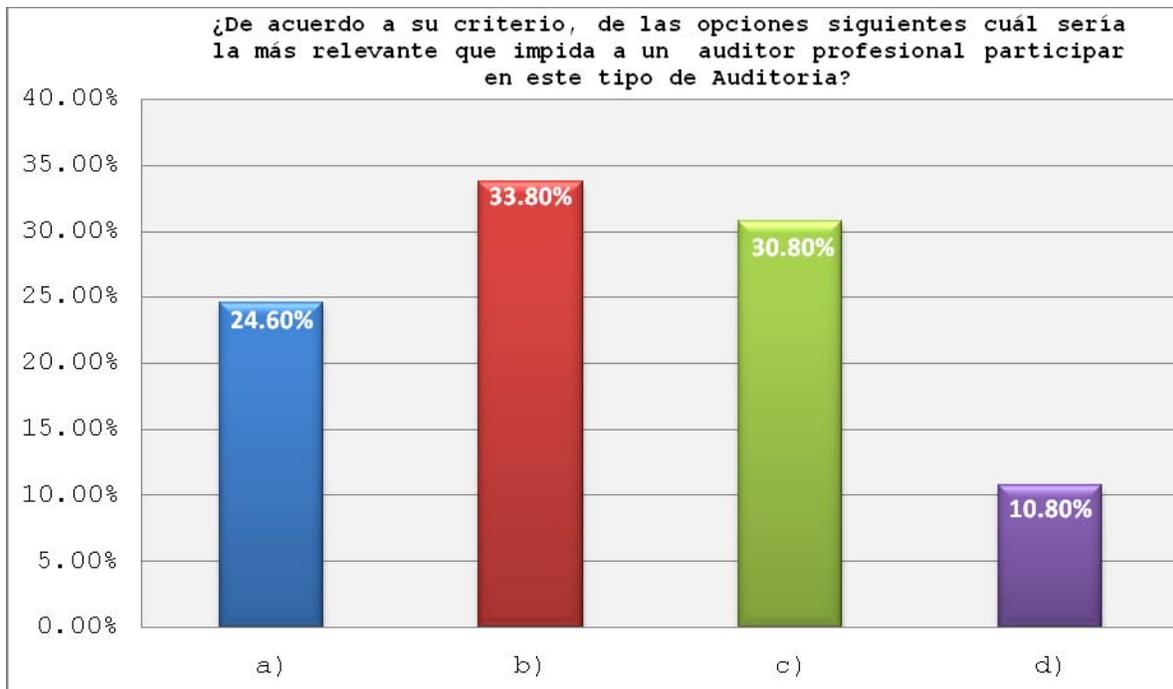
Pregunta No. 13

¿De acuerdo a su criterio, de las opciones siguientes cuál sería la más relevante que impida a un auditor profesional participar en este tipo de Auditoria?

Objetivo:

Diferenciar cuáles de las causas presentadas son las más importantes, a juicio de los contadores públicos por las cuales se vean imposibilitados a participar en este tipo de auditorías.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Por la clase de fraudes a investigar	16	24.60%
b) Desconocimiento de la normativa legal	22	33.80%
c) Limitaciones al momento del desarrollo de la auditoria	20	30.80%
d) Riesgos de carácter ético y legal en el desarrollo profesional	7	10.80%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

En las barras se advierte que una de las causas más determinantes que impide a un auditor participar en la ejecución de auditorías forenses es el desconocimiento de la normativa legal cuya proporción asciende al 33.80%, éste apartado es una confirmación a la serie de preguntas que se han realizado con anterioridad, sobre la falta de conocimiento en la ejecución de auditorías especiales, que podría estimarse es por la carencia de capacitaciones en la rama. Otra de las razones que resaltan es las limitaciones al momento de desarrollar la auditoria con 30.80%; el 24.60% aseguran que las limitantes estarían dadas por la clase de fraudes a investigar; el remanente de 10.80% de los encuestados apoyaron que la posibilidad del hecho es por los riesgos de carácter ético y legal que surgen en el desarrollo profesional.

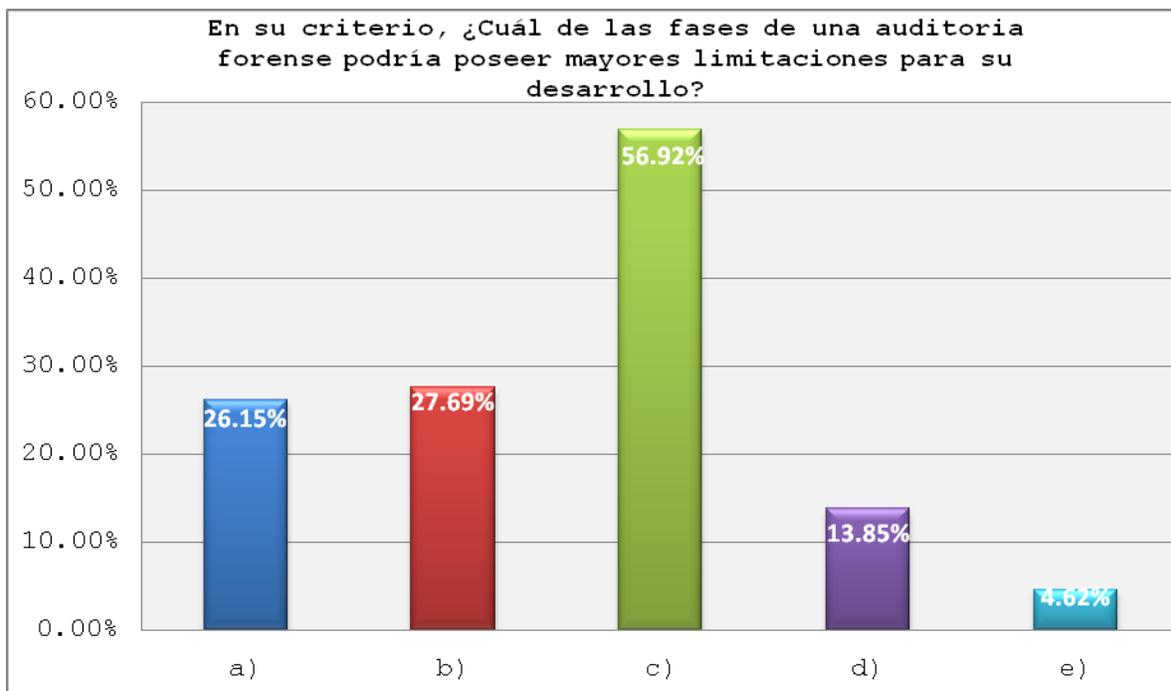
Pregunta No. 14

En su criterio, ¿Cuál de las fases de una auditoria forense podría poseer mayores limitaciones para su desarrollo?

Objetivo:

Seleccionar las fases de auditoría en las cuáles los contadores públicos tienen mayores limitantes para el desarrollo de su trabajo.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Fase Preliminar	17	26.15%
b) Fase de Planeación	18	27.69%
c) Fase de Ejecución	37	56.92%
d) Informes	9	13.85%
e) Todas las anteriores	3	4.62%



Análisis:

Según los resultados alcanzados el 56.92% opinaron que en la fase de ejecución de una auditoria forense se presentan mayores limitantes para su desarrollo. El 27.69% considera que existirían obstáculos en la fase de planeación; con un 26.15% los encuestados afirmaron que es la fase preliminar la que produciría inconvenientes al llevar a cabo una auditoria especial; 13.85% aseveran que es en la etapa de los informes y solamente el 4.62% ratifican impedimentos en todas las fases.

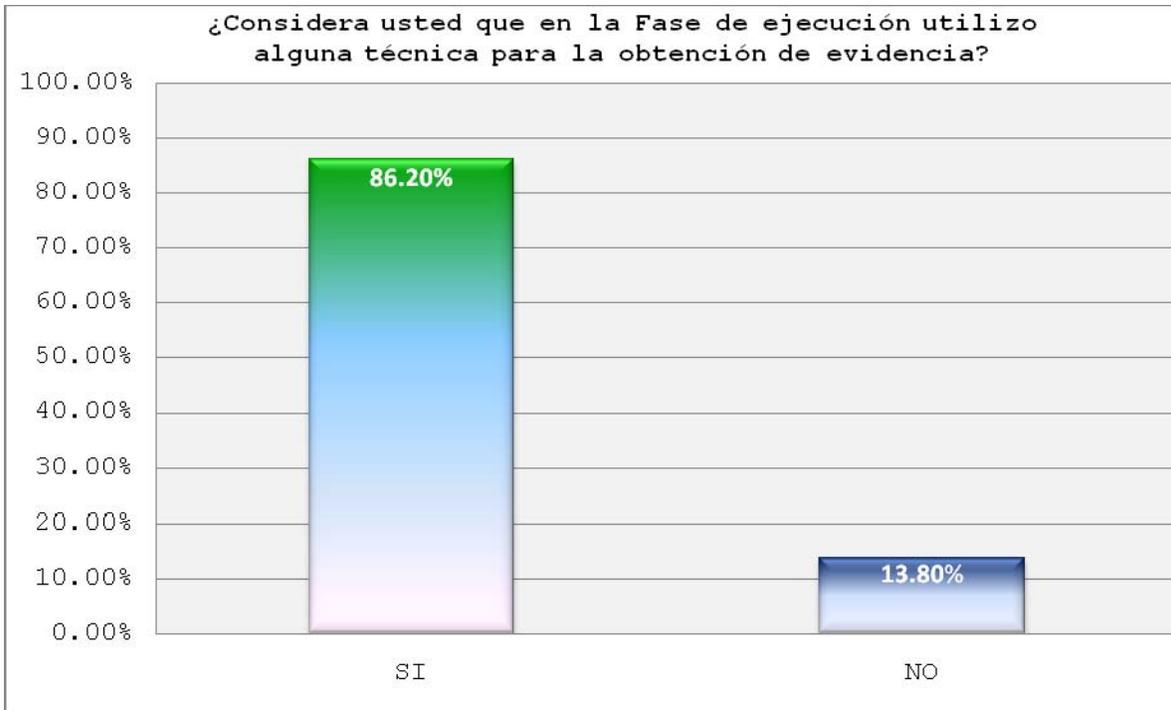
Pregunta No. 15

¿Considera usted que en la fase de ejecución utilizo alguna técnica para la obtención de evidencia?

Objetivo:

Indagar si para el Contador Público en la fase de ejecución de la auditoria utilizo alguna técnica para la obtención de evidencia.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	56	86.20%
NO	9	13.80%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Ampliamente el 86.20% estiman que en la fase de ejecución el auditor forense utiliza alguna técnica para obtener evidencia, el 13.80% respondieron que no.

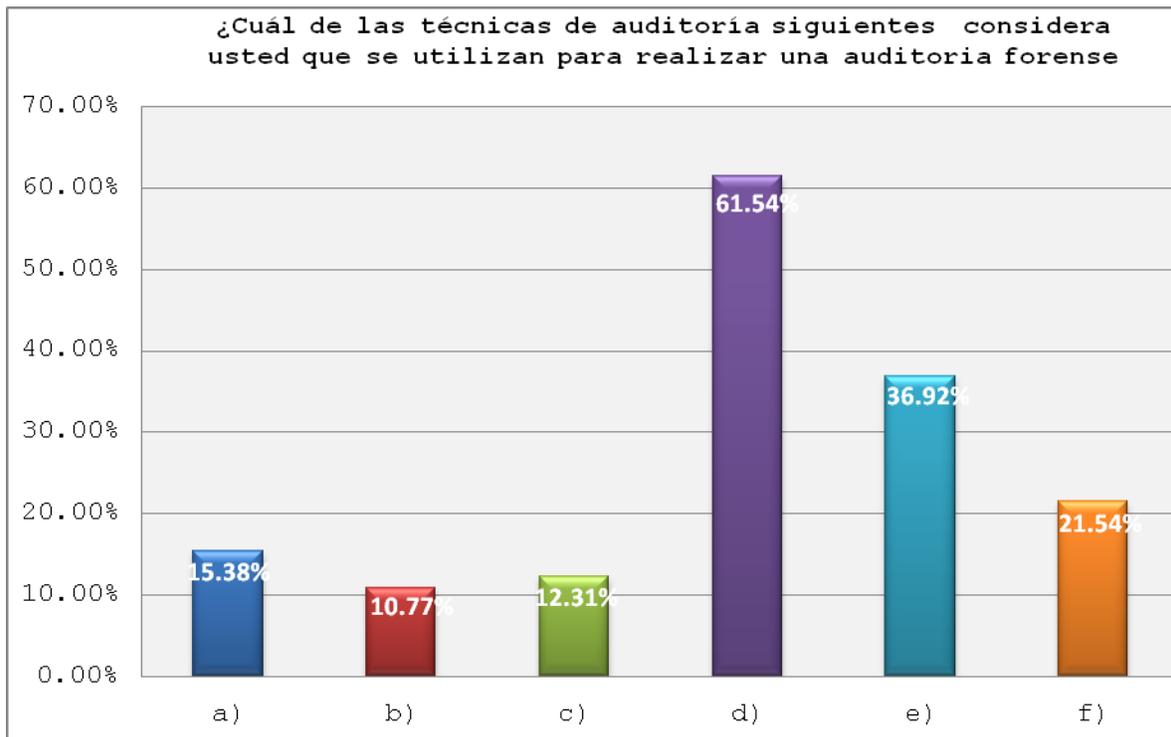
Pregunta No. 16

¿Cuál de las técnicas de auditoría siguientes considera usted que se utilizan para realizar una auditoría forense?

Objetivo:

Examinar las técnicas de auditoría que desde el punto de vista del Contador Público, pueden ser utilizables en una auditoria forense.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Técnica ocular	10	15.38%
b) Técnica Verbal	7	10.77%
c) Técnica Escrita	8	12.31%
d) Técnica Documental	40	61.54%
e) Técnica de inspección física	24	36.92%
f) Todas las anteriores	14	21.54%



Análisis:

El 61.54% de los resultados obtenidos avalan que una de las técnicas de auditoría que es más utilizada para aplicarla a lo forense es la documental; 36.92% asienten que es la técnica de inspección física; una valoración del 21.54% fue asignada a todas las técnicas en cuestionamiento; para un 15.38% considera que la más utilizada es la

ocular; así también 12.31% están de acuerdo con la técnica escrita; un 10.77% respondieron que la más empleada es la verbal.

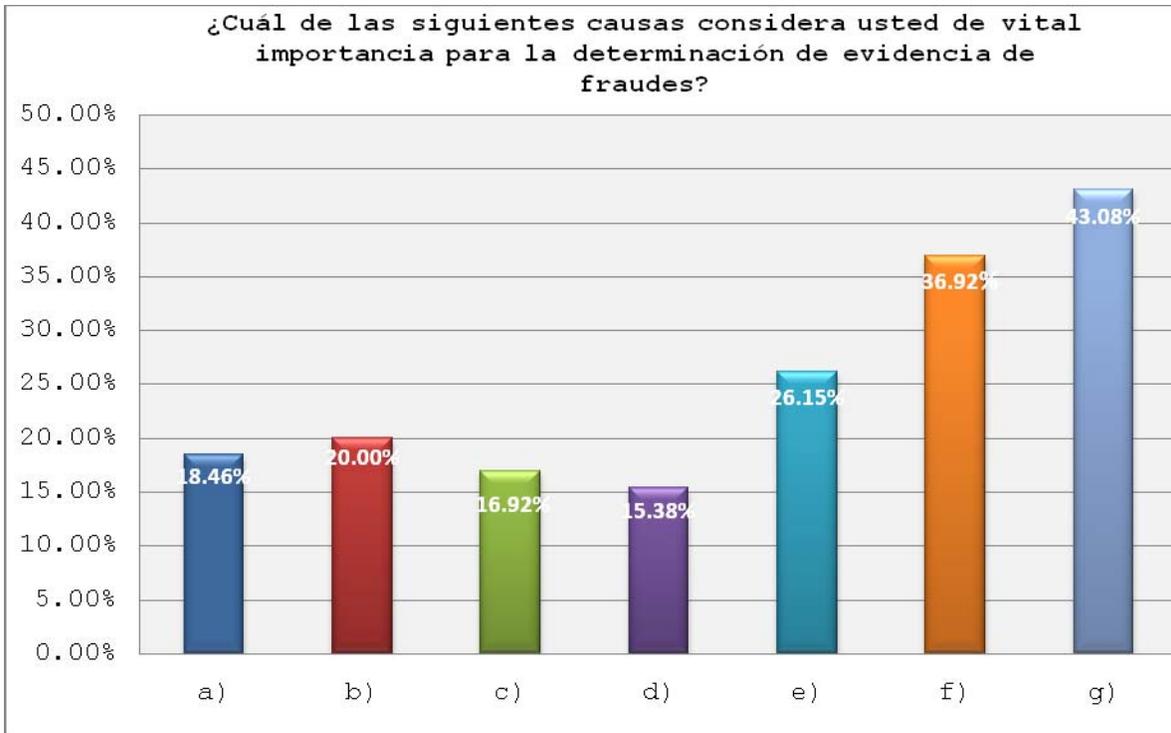
Pregunta No. 17

Enumere del 1 al 7 en grado de importancia, ¿Cuál de las siguientes causas considera usted de vital importancia para la determinación de evidencia de fraudes?

Objetivo:

Señalar las causas más importantes que para el Contador Público intervienen al momento de determinar la evidencia en los fraudes.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Síntomas de creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo	12	18.46%
b) Activos que han desaparecido o han sido sustraídos	13	20.00%
c) Individuos que han dispuesto de estos activos	11	16.92%
d) Modos en que ha sucedido el evento	10	15.38%
e) Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude	17	26.15%
f) Controles internos vulnerados	24	36.92%
g) Involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización	28	43.08%



Análisis:

El gráfico muestra que el 43.08% fue asignado a "involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización", como una de las causas más determinantes en la evidencia de fraudes. En penúltimo lugar se tiene el 36.92% confirmando que son los controles internos vulnerados los que servirían como pauta de la existencia de fraude; 26.15% sostienen que son los métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude; 20.00% declaran que es por los activos que han desaparecido o han sido sustraídos; 18.46% corresponde a los síntomas de creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo; 16.92% consideran que es porque hay individuos que han dispuesto de los activos; 15.38% aclaran que son los modos en que ha sucedido el evento lo que determina la evidencia de fraude.

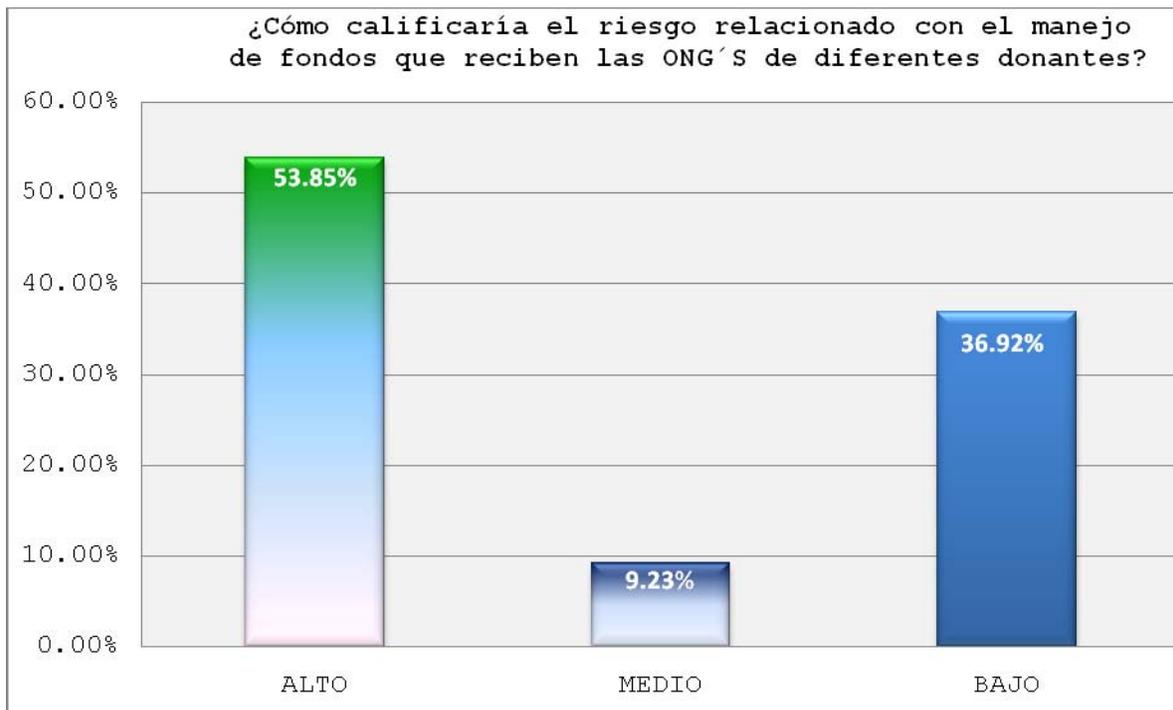
Pregunta No. 18

¿Cómo calificaría el riesgo relacionado con el manejo de fondos que reciben las ONG'S de diferentes donantes?

Objetivo:

Medir el nivel de riesgo que poseen las ONG'S sobre los fondos que éstas reciben de las instituciones donantes, considerando el punto de vista de los Contadores Públicos.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
ALTO	35	53.85%
MEDIO	6	9.23%
BAJO	24	36.92%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

En el esquema anterior se contempla que el 53.85% de los profesionales encuestados considera que el riesgo relacionado con el manejo de fondos que reciben las ONG'S es alto; también hay un 36.92% que lo califica como bajo y el 9.23% de la muestra objeto de estudio denominó dicho riesgo en medio.

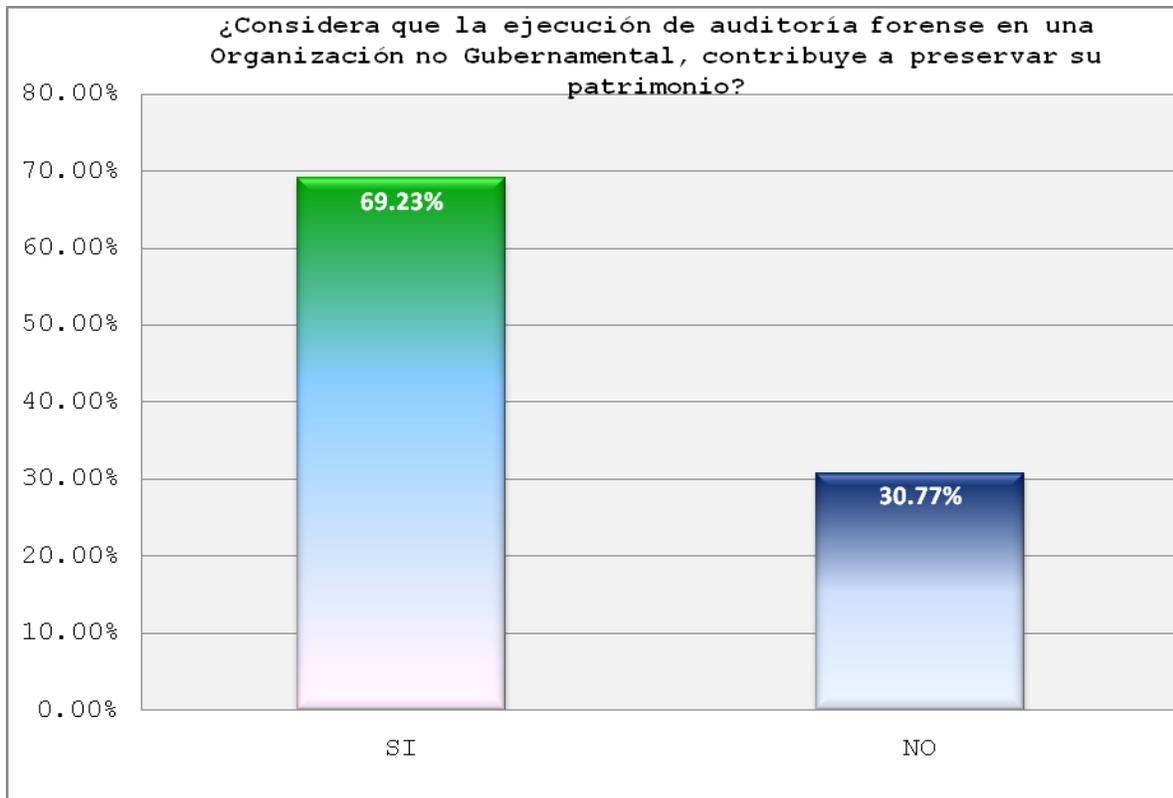
Pregunta No. 19

¿Considera que la ejecución de auditoría forense en una Organización no Gubernamental, contribuye a preservar su patrimonio?

Objetivo:

Comprobar si para los Contadores Públicos, la ejecución de una auditoría forense puede ayudar a preservar el patrimonio de una de estas instituciones.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	45	69.23%
NO	20	30.77%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

El 69.23% manifiestan que el llevar a cabo auditoría forense a una ONG contribuye a resguardar o preservar el patrimonio de dicha institución, por el contrario el 30.77% considera que no influye éste hecho en la protección de los bienes.

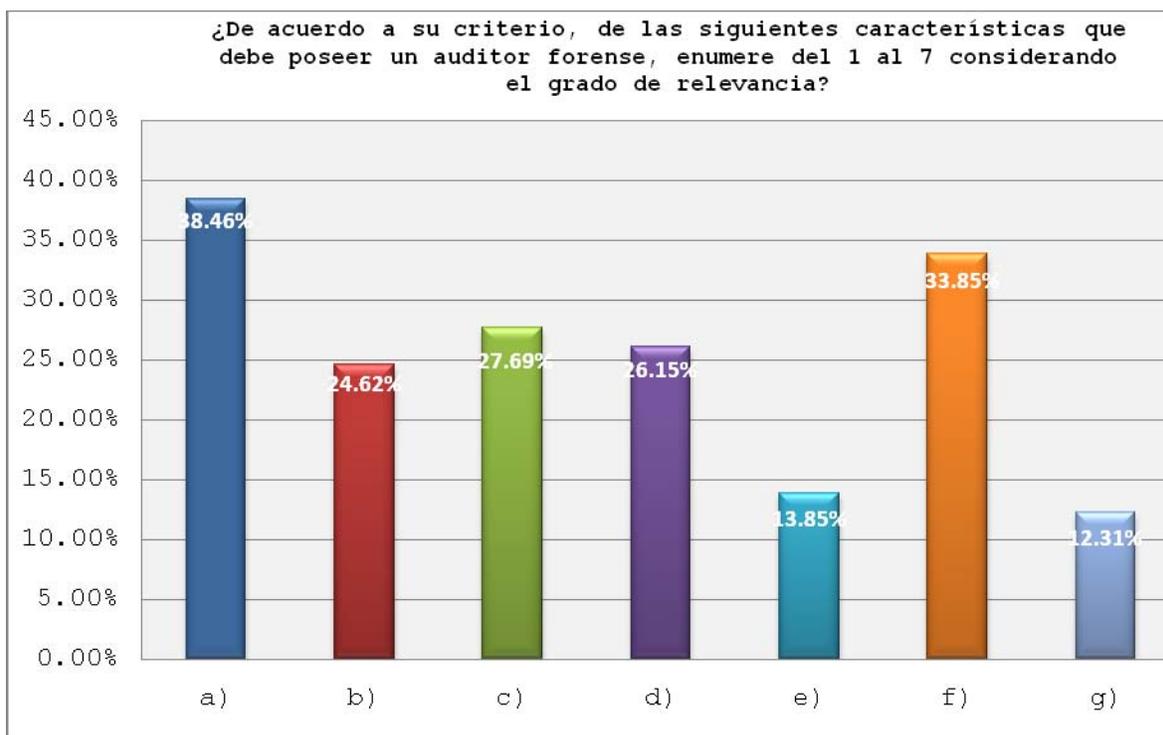
Pregunta No. 20

¿De acuerdo a su criterio, de las siguientes características que debe poseer un auditor forense, enumere del 1 al 7 considerando el grado de relevancia?

Objetivo:

Estimar el grado de importancia que los contadores públicos tienen con respecto a las características que debe de poseer un profesional que ejerza la auditoria forense.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Mente inquisitiva	25	38.46%
b) Juicio profesional y audaz	16	24.62%
c) Orientado a la detección e investigación de fraude	18	27.69%
d) Conocimiento en técnicas de redacción de informes	17	26.15%
e) Responsabilidad intelectual	9	13.85%
f) Independencia de criterio	22	33.85%
g) Lealtad al servicio	8	12.31%



Análisis:

La gráfica anterior denota que una de las características más importantes que distinguen al auditor es "una mente inquisitiva en el desempeño de sus funciones", recibiendo una ponderación del 38.46%; otros atribuyeron relevancia a la independencia de criterio correspondiendo el 33.85%; 27.69% hicieron notar que es necesario que el profesional esté orientado a la detección e investigación de fraude; 26.15% de los sujetos opinaron que se debe tener conocimiento en técnicas de redacción de informes; 24.62% manifiestan que es imprescindible el juicio profesional y audaz; 13.85% están a favor que una de las cualidades debe ser responsabilidad intelectual; y el 12.31% representa a la lealtad al servicio como peculiaridad del auditor en el desempeño de sus funciones.

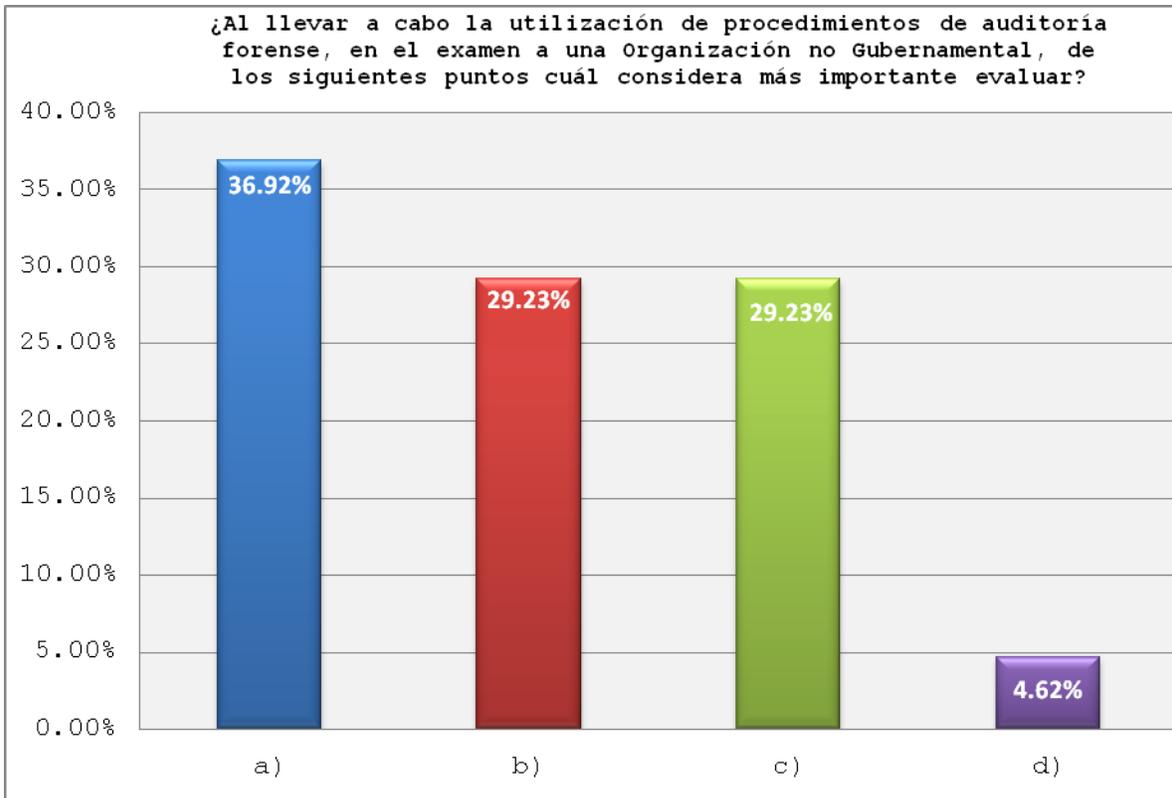
Pregunta No. 21

¿Al llevar a cabo la utilización de procedimientos de auditoría forense, en el examen a una Organización no Gubernamental, de los siguientes puntos cuál considera más importante evaluar?

Objetivo:

Definir cuáles de los procedimientos utilizados en una auditoría forense, son para el Contador Público los más importantes a evaluar en este tipo de auditorías.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Apropiación indebida de activos	24	36.92%
b) Adulteración de Estados Financieros	19	29.23%
c) Falta de Compromiso de la ONG contra el fraude o su disposición a vincularse	19	29.23%
d) Aplicación agresiva de principios contables	3	4.62%
TOTAL	65	100.00%



Análisis:

Los resultados muestran que el 36.92% considera que uno de los procedimientos de auditoría forense al que se le debe dar mayor énfasis, en el examen a una ONG, es la apropiación indebida de activos, ya que éstos representan los recursos financieros de la institución; sin embargo algunos profesionales hicieron notar su punto de vista a

favor de la adulteración de Estados Financieros y la falta de compromiso de la ONG contra el fraude o su disposición a vincularse, otorgándole un 29.23% a cada procedimiento; tan sólo 4.62% adjudican que es la aplicación agresiva de principios contables los que primeramente deben tomarse en cuenta.

GLOSARIO

Administración fraudulenta

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

Alevosía

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

Asociaciones

Son asociaciones todas las personas jurídicas de derecho privado, que se constituyen por la agrupación de personas para desarrollar de manera permanente cualquier actividad legal.

Auditoria

Puede definirse como un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso.

Auditoria Forense

Miguel Cano (Auditoria Forense en la investigación criminal del lavado de dinero 2003), la define como una "Auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc."

Para Braulio Rodríguez Castro (2003), "La auditoría forense procede dentro del contexto de un conflicto real o de una acción legal con una pérdida financiera significativa, donde el auditor forense ofrece sus servicios basados en la aplicación del conocimiento relacionado con los dominios de lo contable (como información financiera, contabilidad, finanzas, auditoría y control) y del conocimiento relacionado con investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley".

La firma panameña Grant Thornton Chen y Asociados (1999), la define como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia".

Capacitación:

Desarrollo de habilidades. Aptitudes, orientadas a la especialización en alguna(s) de las áreas del conocimiento de la contaduría, la administración, la informática administrativa, la docencia o la educación.

Conjetura

Formar juicios probables de algo para medio de juicios y observaciones

Contabilidad Forense

Se define como una técnica que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma

que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los ejecutores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, fraude contable, delito en los seguros, lavado de dinero y terrorismo, entre otros.

Deductivo:

Procedimiento para establecer teorías científicas; su peculiaridad específica, estriba en aplicar solo la técnica deductiva de la conclusión (deducción, inferencia). Por regla general se utiliza cuando se ha acumulado y se han interpretado ya teóricamente los hechos y datos de carácter empírico, entonces recurriendo a ese método se intenta sistematizar el material empírico, se procura inferir del de manera más rigurosa y sistemática todas las consecuencias posibles.

Delito:

Es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.

Delito contra la propiedad

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

Desfalco

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

Desvirtuar

Quitar la virtud de una cosa, echarla a perder.

Dimisión

Renunciar a un car

Disputa

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

Enriquecimiento ilícito

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

Escepticismo

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

Estados financieros irreales

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

Estados financieros falsos

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

Estafa

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

Evasión de impuestos

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

Extorsión

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

Falsedad material

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

Fraude

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

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

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

Fundaciones

Se entenderán por fundaciones, las entidades creadas por una o más personas para la administración de un patrimonio destinado a fines de utilidad pública, que los fundadores establezcan para la consecución de tales fines.

Juicio

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

Hipotético:

Procedimiento metodológico que consiste en tomar unas aseveraciones en calidad de hipótesis y en comprobar tales hipótesis deduciendo de ellas, junto con conocimientos de que ya disponemos, conclusiones que confrontamos con los hechos.

Hurto

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

Impune

Que queda sin castigo.

Indicio

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

Omisión

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

Organización No Gubernamental

Es una entidad de carácter privado, con fines y objetivos humanitarios y sociales definidos por sus integrantes, creada independientemente de los gobiernos locales, regionales y nacionales, así como también de los organismos internacionales. Jurídicamente adopta diferentes estatus, tales como asociación, fundación, corporación y cooperativa, entre otras formas. Al conjunto del sector que integran las ONG se le

denomina de diferentes formas, tales como sector voluntario, sector no lucrativo, sector solidario, economía social.

Perito Contable

Son peritos titulares los que tienen título oficial de una ciencia o arte cuyo ejercicio esté reglamentado por la administración. Son peritos no titulares los que, careciendo de título oficial, tienen, sin embargo, conocimientos o prácticas especiales en alguna ciencia o arte.

Premeditación

Cuando se planea con la anticipación necesaria, reflexiva y persistentemente, la realización de un delito.

Presentación fraudulenta de reportes financieros

Es definida como la conducta intencional o imprudente, ya se trate de acto o de omisión, que resulta en estados financieros materialmente equivocados. La presentación fraudulenta de informes financieros puede involucrar diversos factores y tomar diversas formas, ya que pueden conllevar a la distorsión grave y deliberada de los registros corporativos. Pueden encontrarse involucrados empleados desde el nivel más bajo, hasta el más alto de la administración.

Presunto

Supuesto, probable.

Programas de auditoría forense

Los programas de auditoría forense es un conjunto de procedimientos utilizados por Auditores en el curso de su examen para la obtención de la evidencia o prueba.

Prueba

Esta ha sido definida como todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición. Constituye prueba para el juez, la interpretación individual y la valoración conjunta de los medios de pruebas disponibles que se han presentado en un caso en particular,

todo esto analizado desde la óptica interna de su análisis y de manera externa constituye la labor de motivación efectiva de la sentencia.

Malversación

Empleado que diere a los caudales o efectos que administra, una aplicación diferente de aquella a la que estuvieren legítimamente destinados.

Robo

El que con ánimo de lucro para sí o para un tercero, se apoderare de cosa mueble, total o parcialmente ajena, sustrayéndola de quien la tuviere, mediante violencia en la persona.

Sistema de contabilidad

Significa una serie de tareas y registros de una entidad por medio de las transacciones que se procesan para mantener los registros contables. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen e informan transacciones y otros eventos.

Sistema de control interno

Significa todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegura, tanto como sea factible, la conclusión ordenada y eficiente de su negocio , incluyendo adhesión a las políticas de administración, salvaguarda de activos, prevención y detección.

Soborno

El que diere, ofreciere o prometiере dinero o cualquier otra ventaja a testigo, jurado, abogado, asesor, perito, interprete o traductor, con el objeto de lograr una afirmación falsa, o una negación u ocultación de la verdad.

Sospecha

Aprehender o imaginar una cosa por conjeturas.

Susceptible

Capaz de modificación.