

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**"TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE, PARA INVESTIGAR
ACTOS DE ADMINISTRACIÓN FRAUDULENTO EN EMPRESAS PRIVADAS Y
OBTENER EVIDENCIA PROBATORIA PARA ENTABLAR DEMANDA JUDICIAL"**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR

**ELVELIN DAGOBERTO VEGA VENTURA
MOISÉS ISAÍAS GARCÍA SALGUERO
JOSÉ JAIME ARÉVALO MAURICIO**

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

JUNIO, 2004

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

Elvelin Dagoberto Vega Ventura

A Dios, a mis familiares y a todas las personas que de una u otra forma contribuyeron directa o indirectamente a que culminara esta carrera, suministrándome ánimos, fuerza y apoyo en cada momento de mi vida estudiantil.

Moisés Isaiás García Salguero

A Dios por concederme la vida. A mi madre y mi padre, mi esposa, mis hijos, familiares, compañeros/as, amigos/as, que de alguna manera me brindaron su apoyo, comprensión, conocimientos y experiencias, para culminar mis estudios hasta este nivel.

José Jaime Arévalo Mauricio

A Dios nuestro creador: Por permitirme completar mis estudios, guiarme y darme fortaleza en los momentos más difíciles de mi etapa de estudiante. **A mi madre y hermanos:** Por su comprensión, cariño y apoyo incondicional para culminar mi carrera. **A mi familia, amigos y compañeros:** Por sus oraciones y palabras de apoyo.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora: : Dra. Maria Isabel Rodríguez

Secretaria: : Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad : Lic. Emilio Recinos Fuentes
de Ciencias Económicas

Secretaria de la Facultad : Licda. Vilma Yolanda Del Cid
de Ciencias Económicas

Asesor : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Tribunal Examinador : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Lic. José Roberto Chacón Zelaya

Junio de 2004

San Salvador, El salvador, Centroamérica.

INDICE

<u>DESCRIPCIÓN</u>	<u>PAG.</u>
RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv
<u>CAPITULO I</u>	
1 MARCO TEORICO	1
1.1 Antecedentes de auditoría forense	1
1.2 La auditoría forense en El Salvador	3
1.3 Definiciones de auditoría forense	6
1.4 Características de la auditoría forense	7
1.5 Perfil del auditor forense	9
1.6 Campos de acción de la auditoría forense	10
1.7 Técnicas y procedimientos de auditoría	10
1.7.1 Técnicas y procedimientos de auditoría de estados financieros	10
1.7.2 Técnicas y procedimientos de auditoría forense	12
1.8 Principales diferencias entre auditoría financiera y auditoría forense	13
1.9 Peritaje contable	13
1.9.1 Definición de peritaje contable	15
1.9.2 Requisitos de los peritos contables	15
1.9.3 Responsabilidades de los peritos contables	16
1.9.4 Consultores técnicos	16
1.10 Prueba y evidencia	17
1.10.1 Concepto de prueba	17
1.10.2 Principios de la prueba	18

1.10.3	Características de las pruebas	20
1.10.4	Evidencia de auditoría	21
1.10.5	Tipos de evidencia	23
1.11	La contabilidad como medio de prueba	24
1.11.1	Características de la información contable	24
1.11.2	Limitaciones de la contabilidad en la investigación de delitos	25
1.12	Normativa técnica	26
1.12.1	Normas personales	27
1.12.2	Normas relativas a la ejecución del trabajo	30
1.12.3	Normas relativas al informe	35
1.12.4	Auxilio de especialistas	37
1.12.5	Empleo de Técnicas de Auditoría Asistidas por Computadora (TAAC's)	38
1.12.6	Responsabilidad del auditor en la detección de fraudes	42
1.13	Fundamento legal de la auditoría forense, con relación a la investigación de delitos económicos.	45
1.13.1	Tipificación del delito de administración fraudulenta	45
1.13.2	Pertinencia de la acción penal	47
1.13.3	Investigación de delitos	50
1.13.4	Extensión, Pertinencia y Valoración de la Prueba	51
1.13.5	Obligación de la Contaduría pública en la investigación de delitos financieros	52

CAPITULO II

2	Metodología de la investigación	53
2.1	Diseño metodológico	53
2.1.1	Área de estudio	55

2.1.2	Delimitación geográfica	55
2.1.3	Unidades de análisis	55
2.2	Población y muestra	55
2.3	Métodos, técnicas e instrumentos para la recolección de datos.	57
2.3.1	Métodos para la investigación	57
2.3.2	Técnicas e instrumentos de investigación	57
2.4	Tabulación de los datos	59

CAPITULO III

3	Resultado de la investigación de campo	61
3.1	Conocimientos de los contadores públicos para el desarrollo de auditorías investigativas.	61
3.2	Experiencia sobre investigaciones de administración fraudulenta y la aplicación de técnicas de auditoría forense.	64
3.3	Dificultades en la obtención de evidencia.	66

CAPITULO IV

4	Propuesta y aplicación práctica	71
4.1	Propuesta	71
4.1.1	Etapas necesarias para investigar actividades fraudulentas, empleando técnica y procedimientos de auditoría forense.	73
4.1.1.1	Etapa inicial	74
4.1.1.2	Obtención de datos preliminares	75
4.1.1.3	Enfoque teórico del caso	78
4.1.1.4	Identificación del entorno legal	83
4.1.1.5	Obtención de evidencia documental	86
4.1.1.6	Obtención de evidencia testimonial(entrevista a	91

	testigos)	
4.1.1.7	Reevaluación del enfoque teórico del caso	91
4.1.1.8	Obtención de confesiones	95
4.1.1.9	Presentación de resultados	101
4.2	Aplicación práctica	104
4.2.1	Descripción del caso práctico	104
4.2.2	Formulación de procedimientos	106
4.3	Presentación de denuncia para iniciar el proceso judicial	134
 <u>CAPITULO V</u>		
5	Conclusiones y recomendaciones	136
5.1	Conclusiones	136
5.2	Recomendaciones	137
 BIBLIOGRAFÍA		
 ANEXOS		
		142

RESUMEN

Muchos de los casos de administración fraudulenta que se denuncian no logran ser esclarecidos por falta de pruebas, o por lo inadecuado de estas para probar los hechos, por lo tanto se requiere de personas especializadas para su investigación, siendo los más indicados, los profesionales de la contaduría pública.

El objeto de este estudio fue demostrar, si la falta de aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, en las investigaciones de delitos financieros, dificulta la obtención de suficiente evidencia competente y su preparación para entablar demanda judicial. Al comprobar la problemática y analizar los resultados, se obtuvieron elementos esenciales para la identificación diseño y aplicación de tales técnicas y procedimientos aplicables en la ejecución de este tipo de trabajos.

La investigación se realizó bajo el método hipotético deductivo, se fundamentó teóricamente mediante la técnica de sistematización bibliográfica, por medio del instrumento denominado ficha bibliográfica; en el desarrollo del trabajo de campo se usaron las técnicas de encuesta y entrevista, instrumentalizado mediante cuestionarios y guías de entrevista, respectivamente.

El estudio demostró que los contadores públicos en El Salvador, no conocen del término auditoría forense, no existen programas de

capacitación sobre esta especialidad y que la aplicación de estas técnicas y procedimientos se vuelve cada vez más necesaria, considerando el alto grado de incidencia del delito de administración fraudulenta.

Entre las principales conclusiones se encuentran:

En El Salvador el término auditoría forense aún no ha sido ampliamente divulgado, debido a que las universidades que imparten la carrera de contaduría pública, no lo han incorporado en sus planes de estudio y las organizaciones que aglutinan a los profesionales de esta disciplina, tampoco han realizado acciones orientadas a su difusión.

La falta de capacitación en auditoría forense por parte de los contadores públicos, no permite que las instancias judiciales y empresarios reconozcan la importancia del apoyo que la Contaduría Pública podría dar en las investigaciones de delitos económicos cometidos contra empresas privadas.

La mayoría de delitos de administración fraudulenta denunciados, quedan impunes principalmente porque que no se logran sustentar las investigaciones mediante pruebas convincentes, debido a que en su obtención no se utilizan las técnicas y procedimientos adecuados y a que los abogados querellantes y auditores, trabajan cada quién por su lado.

En tal sentido las recomendaciones están dirigidas a:

A las universidades, que implementen en sus planes de estudios la temática de auditoría forense, para generar profesionales con conocimientos sobre investigaciones en materia financiera, útiles para el combate de los delitos relacionados con la administración fraudulenta.

A todo el gremio de contadores públicos, que se capacite sobre aplicación de técnicas y desarrollo de procedimientos de auditoría forense, como una forma de mantener la educación continuada para mejorar la calidad y diversidad de los servicios y buscar mayor protagonismo en la investigación de delitos económicos.

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la corrupción evoluciona al mismo ritmo que el avance e incorporación de tecnologías en las actividades económicas, mientras que con un escaso y lento avance se ven venir a las autoridades judiciales creando herramientas y aplicando métodos para combatirlo, mediante su investigación y aplicación de las penas correspondientes, pues muchos casos de los que se ventilan en los tribunales se ven frustrados bajo el argumento de que no se han proveído las pruebas suficientes. Bajo esta perspectiva puede decirse que la calidad de las evidencias que se presenten como indicios de prueba ante los tribunales de justicia para demostrar los hechos, constituye un elemento importante para que los delitos no queden impunes, lo cual puede lograrse en la medida en que se efectúe una investigación efectiva.

En El Salvador el sistema judicial faculta exclusivamente a la Fiscalía General de la República, la conducción y ejecución de las investigaciones sobre hechos delictivos; esta a su vez, no permite la participación de profesionales diferentes de los abogados para el desarrollo de estas actividades (según Ley Orgánica del Ministerio Público), no obstante que los jueces para dictar sentencia sobre delitos de naturaleza que no son de

su dominio técnico, se auxilian de profesionales de las disciplinas correspondientes para la valoración de las evidencias secuestradas y admitidas en el proceso judicial, cuando ya se han realizado las pesquisas producto de las investigaciones; que es lo que comúnmente se conoce como peritajes.

Es así como la participación de la Contaduría en los procesos judiciales relacionados con delitos financieros está limitada prácticamente al peritaje contable, pudiendo aportar más a los tribunales, investigando y presentando pruebas de forma directa, ya que para los abogados es difícil analizar e interpretar flujos de información contable, financiera y aspectos de control administrativo, entre otros elementos que son básicamente los más vulnerados cuando se cometen los fraudes.

Pero esta limitación jurídica no debe impedir la participación de la profesión en el esclarecimiento de delitos, sobre todo porque cuando provienen del sector privado, la Fiscalía asume únicamente un papel como de mediador entre las partes en litigio, verificando que el juicio se realice de acuerdo a las leyes procesales, que las evidencias provengan y hayan sido obtenidas por medios lícitos, entre otros aspectos; en tal sentido, los contadores pueden desempeñar un papel mas

protagónico investigando los casos antes de iniciar los procesos judiciales; es decir, para denunciar el delito; obteniendo y presentando todas las evidencias necesarias que demuestren los hechos. Esto ayudaría a agilizar los procesos judiciales y brindaría una mayor seguridad a los jueces, para impartir justicia.

Es por eso que la Profesión Contable adquiere una dimensión que demanda mayor responsabilidad y se vuelve necesario capacitarse en aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en recolección de pruebas y evidencias, ya que las técnicas de auditoría convencionales no son suficientes para dar un aporte significativo en esta materia. En ese contexto, de forma general este documento, identifica algunas técnicas y desarrolla procedimientos de auditoría forense para la ejecución de investigaciones relacionadas con delitos de administración fraudulenta procedentes de empresas privadas, orientados a la obtención de evidencia probatoria apropiada para entablar denuncia ante las instancias judiciales, en observancia a la normativa procesal penal local.

CAPITULO I

1 MARCO TEORICO

1.1 Antecedentes de auditoría forense

El término forense generalmente ha sido relacionado con la investigación de las causas de muerte violenta, súbita o sospechosa; pero su significado no es exclusivo a la actividad médica encargada del esclarecimiento de suicidios u homicidios; sino que también está relacionado con la administración de justicia, "en la medida en que se busca el aporte de pruebas de carácter público para presentar en los tribunales"¹.

A lo largo de la historia, la contaduría pública ha venido evolucionando en su campo de acción de acuerdo a la diversidad de actividades económicas y financieras, surgiendo así diferentes tipos de auditoría, tales como: financiera, operacional, administrativa, interna, gubernamental, de gestión, de sistemas, ambiental, integral, fiscal y en los últimos años ha comenzado a difundirse internacionalmente el término de auditoría forense.

Sinason y Pacini sostienen que una primera manera en que se abordó esta especialidad fue con la auditoría del fraude,

¹ Cano Miguel y Rodríguez Braulio, *auditoria forense*, Universidad Javeriana de Colombia, Colombia 2001.

dependiendo básicamente de la auditoría de estados financieros; así también, Bologna and Lindquist da un enfoque adicional de la auditoría del fraude, ampliándola a las transacciones comerciales; y ambos reconocen que se trata de una novedad que data desde comienzos del siglo veinte en Estados Unidos, con las compañías Sherman Antitrust Act. en el año 1890, la Internal Revalúe Act. en 1913 y la Securities And Exchange Commission Act. en 1931².

Es de todos conocido que la existencia de los fraudes financieros viene desde hace muchos años y paralelo a este flagelo también ha evolucionado el tratamiento para procesar y castigar a los hechores; por ejemplo en 1817 en una decisión judicial participó un contador como perito técnico³; a principios de 1900, se dan a conocer en Estados Unidos e Inglaterra artículos que instruyen a contadores para dar testimonio en los tribunales de justicia; en España la auditoría forense hace algunos años comenzó a aplicarse a los casos de contraloría aplicados a empresas en quiebra o que por otras circunstancias entraban a procesos de liquidación. Actualmente, a raíz de los escándalos contables en Estados Unidos se ha mencionado la auditoría forense y lo que ella representa para la transparencia

2 Agudelo, Fabiola Torres, Castro, Rodríguez Braulio, Et al, *Ciencias Contables/Auditoría Forense*, septiembre, año 2001, pagina 8

3 "Impacto de la Nueva Tecnología en la Contabilidad Forense" Seminario impartido por la Universidad de Miami, septiembre 2001.

de la información financiera⁴; así también, en el mes de noviembre del año 2002, en la Conferencia Interamericana de Contadores Públicos, realizada en Punta del Este, Uruguay, dentro de los temas en discusión, estuvo el de auditoría forense enfocado al sector gubernamental⁵.

Como puede observarse, el rol forense es relativamente nuevo en la práctica de la contaduría, que a diferencia de los compromisos tradicionales, este hace referencia a la relación y aplicación de análisis sobre hechos financieros y su objetivo es servir como fuente de evidencia ante las cortes legales⁶.

1.2 La auditoría forense en El Salvador.

La relación que por costumbre se ha tenido del término forense, con la investigación de las causas de muerte, al igual que en otros países, no ha permitido que se implemente en el lenguaje de la profesión contable, aunque en la práctica algunas actividades desarrolladas como los peritajes contables, pueden catalogarse como de auditoría forense, ya que se realizan con el objeto de asistir a Jueces o a las partes en conflicto, en la valoración de pruebas relacionadas con delitos económicos.

4 Cano, *Op. Cit.* Pag. 2

5 Juan A. Carreras y Antonio José Rojas, *El papel de la Auditoría Forense en el saneamiento de las funciones gubernamentales, X congreso venezolano de contaduría pública, Venezuela año 2002.*

6 Agudelo, Fabiola Torres, Castro, Rodríguez Braulio, *Et al, Ciencias Contables/Auditoría Forense, septiembre, año 2001, pagina 15*

Lo poco que se ha divulgado en El Salvador sobre esta especialidad, ha estado orientado a la detección de delitos en el sector gubernamental, surgiendo la percepción de que solo es aplicable a la investigación de actos ilícitos cometidos por funcionarios y empleados de gobierno, contra los recursos del Estado; sin embargo los delitos financieros se presentan tanto en el sector público como en el privado y ambos pueden ser llevados ante la Fiscalía General de la República y ventilarse en los tribunales correspondientes, lo que les confiere carácter público.

Es por eso que como producto del abordaje que a nivel internacional se ha efectuado sobre esta temática y ante la necesidad de encontrar mejores mecanismos para procesar judicialmente a los culpables de tales crímenes, ya se han realizado algunas investigaciones sobre auditoría forense; como las siguientes: en el año 2001 en la Universidad Modular Abierta se elaboró un trabajo titulado "El Proceso de Auditoría Forense Aplicado a la Investigación del Delito de Lavado de Dinero", luego en la Universidad de El Salvador en el año 2002 surgió otro documento denominado "Herramientas de Auditoría Forense. Un Enfoque a las Unidades de Auditoría Interna del Sector Gubernamental".

Como ya se mencionó anteriormente; en la práctica, algunas actividades desarrolladas por contadores pueden catalogarse de auditoría forense, ya que en el desarrollo de procesos legales relacionados con delitos financieros, el sistema judicial ha venido auxiliándose de peritajes contables para la obtención de experticias, las cuales se practican sobre información que ha sido secuestrada previamente por la Fiscalía General de la República (producto de una investigación), en donde los profesionales de la contaduría pública emiten un informe empleando los conocimientos técnicos propios de la profesión⁷; pero para algunos autores, los peritajes contables no son investigaciones que aportan nuevos elementos de prueba al proceso judicial, debido a que se ejecutan sobre universos limitados de información previamente recavada, por lo general por otras instancias; mientras que la auditoría forense es mucho más extensa, con un direccionamiento hacia lo penal y está estrechamente relacionada con la administración de justicia, encargándose de la investigación de los hechos para aportar pruebas de carácter público directamente a las instancias judiciales, para que puedan ser discutidas y analizadas a la luz de todo el foro; por tanto, los peritajes contables no necesariamente están considerados como auditoría forense⁸.

7 Prieto Gastelum, Victor Manuel, "Los peritajes Contables y el Contador Público" Boletín CONPA, México, agosto de 2002.

8 Agudelo, *Op. Cit.*, Capítulo 1, página 2.

1.3 Definiciones de auditoría forense

La definición del término auditoría forense se aborda desde dos perspectivas; una que corresponde a la raíz etimológica de la palabra "forense" y otra de carácter técnico; atendiendo a su origen, se tienen dos significados conocidos:

El primero, proviene desde 1659 y corresponde al latín forensis, que significa *público*, y tiene tres acepciones⁹:

- 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 del conocimiento científico a problemas legales (medicina, ciencia, patología, expertos)

El segundo data de 1811 del francés forum que significa *foro*, y tiene dos acepciones:

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

En derecho el término foro es utilizado para referirse al lugar o ámbito geográfico en el que los Tribunales y Juzgados tendrán

⁹ Agudelo, *Op. Cit.* Capítulo 1, página 1

competencia para oír y determinar las causas¹⁰

Los estudiosos de las ciencias contables que se han interesado en este tema han elaborado algunos conceptos, como los siguientes:

“Es una especialidad en el área de investigación, que engloba toda actividad financiera, económica y administrativa relacionada con el poder judicial”.¹¹

Miguel Cano, vicepresidente del Instituto de Auditores Internos de Colombia, en su obra “Estudios en prevención del crimen organizado con énfasis en la detección del lavado de activos mediante pruebas contables” -Capítulo Colombia, define a la auditoría forense como “una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas”

1.4 Características de la auditoría forense

En el desarrollo de la auditoría forense debe tomarse en cuenta algunas características particulares, como las que se mencionan a continuación:

10 Artur Andersen (1997). *Diccionario Espasa Economía y negocios*. Madrid, P. 276

11 Carreras B. Juan A y Rojas Antonio José, “Nuevas tendencias mundiales que modernizan la profesión” X congreso venezolano de contaduría pública, Venezuela 2002.

El contador público que lleve a cabo una investigación especial debe recordar la intención y el propósito de quien contrató sus servicios, garantizando el desarrollo de los procedimientos que sean necesarios para lograr los resultados esperados de su trabajo.

Como todas las investigaciones especiales, la forense requiere toda la habilidad técnica, el sano razonamiento, energía, independencia, imaginación e integridad; que son distintivos de la profesión contable.

La necesidad de independencia del contador público se acentúa en el caso de una auditoría especial y antes de aceptar el compromiso debe asegurarse de informar a su cliente aún de la más ligera relación que pudiera tener con las personas que vayan a ser investigadas.

La variación entre el programa de auditoría para una revisión anual común y el de una investigación especial, puede deberse a la inclusión de técnicas que no se utilizan ordinariamente, o a una extensión o expansión importante de los procedimientos normales de auditoría, muchas partidas que podrían considerarse

de poca importancia relativa; en el desarrollo de una auditoría forense podrían ser investigadas con mayor profundidad¹².

1.5 Perfil del auditor forense

El profesional que acepte llevar a cabo investigaciones de tipo forense, debe recopilar toda la información necesaria para apoyar su conclusión, tales como: análisis, notas de entrevista, declaraciones escritas, pistas y documentos de apoyo para evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia recolectada, si obedece a la ley y si es admisible a ella. Para lograr esta efectividad, además de elaborar su caso con las herramientas de contabilidad y auditoría, que son propias de su campo; es indispensable poseer destreza apropiada y su perfil habitual incluye habilidades como las siguientes,

- a) Adopción de técnicas adicionales a las usuales como: la intuición, análisis crítico, entendimiento del comportamiento humano, entre otros.
- b) Conocimiento sobre fraudes, leyes, reglas y normas sobre evidencia.
- c) Conocimiento de sicología y motivación.
- d) Escepticismo investigativo crítico y mental

12 Estupiñán Gaytan, "Control Interno y Fraudes" 1° edición Ecoe Editores, marzo 2002, Op. Cit. Pag. 342

e) Conocimiento de tecnología de la información y computadores.

1.6 Campos de acción de la auditoría forense.

Esta modalidad de auditoría es aplicable en las distintas actividades económicas, sean de carácter público o privado; lo expuesto en cuadro N° 1.¹³ son algunos de los campos de acción:

1.7 Técnicas y procedimientos de auditoría.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios; hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de estados financieros; por esta razón el auditor deberá aplicar su criterio profesional para decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, se adaptan a cada caso en particular para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.¹⁴

1.7.1 Técnicas y procedimientos de auditoría de Estados Financieros.

Los procedimientos de auditoría se conocen como el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador público

¹³ Miguel Cano, "estudios en prevención de crimen organizado con énfasis en detección de lavado de activos mediante pruebas Contables" Colombia, 2001

¹⁴ Ídem.

Cuadro N° 1

Campos de acción de auditoría forense

CAMPOS DE ACCION	ACTIVIDADES QUE DESARROLLA
Contaduría investigativa	En las etapas previas al inicio de una causa judicial, el contador puede actuar realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso.
Apoyo procesal	Comprende actividades como asesoría, consultoría, la obtención de pruebas, o como testigo experto.
Investigaciones de crimen corporativo.	Estas investigaciones se relacionan con fraudes contables y corporativo ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, entre otros.
Reclamos de seguros	Reclamos por devolución de productos defectuosos, por destrucción de propiedades, por organizaciones y procesos complejos, verificación de supuestos reclamos.
Disputas comerciales	En este campo, el auditor forense se puede desempeñar como investigador, para recaudar evidencia destinada a probar o aclarar algunos hechos tales como: reclamos por rompimiento de contratos, por determinación de utilidades, por rompimiento de garantías, y disputas por compra y venta de compañías, por contratos de construcción, por propiedad intelectual, por costos, entre otros.
Cuantificación de pérdidas causadas por negligencia profesional	Determinación de perjuicios económicos, cubriendo todas las profesiones incluyendo la contaduría pública, Medicina, Derecho, Ingeniería, entre otras.
Valoración	El auditor forense puede determinar la valoración de: Marcas, propiedad intelectual, valoraciones de acciones y negocios en general, incluyendo las compañías de Internet.
Peritajes	La actuación como perito dado su especial conocimiento y experiencia en términos contables, cubre no sólo los procesos ante la justicia ordinaria, sino los que se adelantan ante las autoridades judiciales.

obtiene las bases para fundamentar su opinión.¹⁵ Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional, sobre determinado universo de información financiera o monetaria que ha sido preparada por terceras personas y que son responsabilidad de la entidad a la que pertenecen.¹⁶

1.7.2 Técnica y procedimientos de Auditoría Forense.

“Para complementar la capacidad del auditor habitual y formarlo como forense¹⁷, se debe incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en recolección de pruebas y evidencias, dado que sus habilidades en el manejo y evaluación del control interno y procedimientos de auditoría lo destacan como un profesional de alta idoneidad”

Un auditor forense debe contar entre su repertorio de habilidades, con un conocimiento técnico especializado en materia procesal, técnicas de investigación criminal y hacer uso de la intuición; además de tener la habilidad de pensar como los delincuentes dedicados a cometer ilícitos económicos; ya que este es un campo amplio y fecundo, y su novedad radica

¹⁵ Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 17° edición, enero 1996, boletín 5010-1, 5.

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Cano Miguel Mauricio y Castro René, “Auditoría forense”, Universidad Javeriana de Colombia, 2001, Pag. 1

principalmente en la especialización que conlleva, sobre todo en utilizar nuevas metodologías que se usan para combatir y prevenir el fraude e investigar el delito cuando ya ha ocurrido; lo que implica estar muy cerca de la justicia y de los procedimientos legales.

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

1.8 Principales diferencias entre Auditoría Financiera y Auditoría Forense.

En el cuadro N° 2 que se presenta enseguida, se hace una comparación de los aspectos más generales de la auditoría forense, respecto de la financiera.

1.9 Peritaje contable.

El peritaje contable es uno de los campos de acción de la auditoría forense, aunque algunos autores no lo consideran parte de la misma, debido a que no amplía la investigación, sino que únicamente valora las evidencias presentadas por las partes, de

Cuadro N° 2

Principales diferencias entre Auditoría Financiera y Auditoría Forense.

AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA FORENSE
OBJETIVO	
Emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.	Demostrar la existencia de delitos económicos y financieros mediante la presentación de evidencia probatoria ante las instancias judiciales.
PERFIL DEL AUDITOR	
Sólidos conocimientos de la normativa técnica contable, de auditoría y leyes relacionadas.	Además de lo aplicable para la auditoría de estados financieros, requiere una mentalidad investigadora, intuitiva, habilidades analíticas (pensar como un delincuente), conocimiento de técnicas de investigación policial y de criminalística y de psicología motivacional.
SOPORTE DE RESULTADOS	
Los hallazgos reportados no se sustentan con documentación auténtica, ni los auditores tratan o se espera sean expertos en tal revisión.	Los resultados se sustentan con documentación auténtica y los auditores son expertos en la revisión e identificación de esta para ser utilizada como evidencia instrumental.
AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA FORENSE
ALCANCE	
Se planea y ejecuta de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas para emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.	Se planea y ejecuta para obtener pruebas y demostrar la existencia o inexistencia de delitos económicos ante las instancias judiciales, de acuerdo a los requerimientos de la normativa en materia procesal, pero sin dejar al margen la normativa técnica contable aplicable y sin faltar a la moral profesional.

acuerdo a los conocimientos propios de la técnica contable, especialmente en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, valuó de intangibles patrimoniales, costo de empresas en marcha, entre otras funciones bastante limitadas.

1.9.1 Definición de peritaje contable.

Es un acto de investigación y un medio de prueba, realizado previo encargo judicial, por una persona ajena al proceso y especializada en una ciencia, arte o técnica. Recae sobre hechos y circunstancias relacionadas con el delito que tiene por finalidad auxiliar al Juez y a las partes en el ejercicio de sus respectivas funciones procesales¹⁸.

1.9.2 Requisitos de los peritos contables.

Para que el contador público pueda ser nombrado por un Juez como perito contable deben cumplirse por lo menos los requisitos siguientes: ser mayor de edad, no estar mentalmente incapacitado, tener título de contador público, estar inscrito ante el Consejo de Vigilancia de Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, no tener conflicto de intereses en el caso, entre otros; y adicionalmente a esto el contador público no debe

¹⁸ Casado, *Op. Cit.* Pag. 411

aceptar trabajos si no se encuentra debidamente capacitado para ello.¹⁹

1.9.3 Responsabilidades de los peritos contables

El contador público al aceptar el trabajo de peritaje asume las responsabilidades siguientes: tomar la protesta legal, desempeñar fielmente su deber, guardar reserva de todo cuanto conozca con motivo de su actuación, cumplir su trabajo en el tiempo estipulado, dictaminar en relación con el mandato del Juez.

1.9.4 Consultores técnicos

Como auxiliares de las partes en el proceso existen también, los consultores técnicos que pueden asistir a alguna de ellas si lo considera necesario y lo propone al Juez o Tribunal; este es designado como tal de conformidad con las mismas reglas aplicables a los peritos, sin que por ello asuma su carácter por no estar sometidos a la imparcialidad ni a la totalidad de derechos y obligaciones que configuran los estatutos jurídicos del perito.²⁰ "El consultor técnico podrá presenciar las operaciones periciales, hacer observaciones durante el transcurso, sin emitir dictamen y se dejará constancia de sus observaciones. En las audiencias podrán acompañar a la parte con

¹⁹ *Ibid.*, artículos 73, 195, 198 y 199

²⁰ Casado Pérez, José María, "La prueba en el proceso penal salvadoreño" 2° edición, página 111

quien colaboran y auxiliarla en los actos propios de su función”²¹

1.10 Prueba y evidencia.

Como ya se mencionó anteriormente, el auditor forense debe estar muy familiarizado con la normativa legal relacionada a los procesos judiciales, a las pruebas y a las evidencias.

1.10.1 Concepto de prueba

En la doctrina procesal penal, el profesor Guasp, de forma sumamente sintética, define la prueba como “el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al Juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo”. En sentido similar, para Prieto Castro la prueba “es la actividad que desarrollan las partes con el tribunal para llevar al Juez la convicción de la verdad de una afirmación o para fijarla a los efectos del proceso”²².

La fuente de prueba alude a cosas, personas o hechos de carácter extraprocesal, como a título de ejemplo, sería la existencia de documentos con valor incriminatorio o exculpatario, los instrumentos de comisión de un hipotético hecho, los vestigios o rastros encontrados en el lugar del crimen, las personas que

²¹ Código Procesal Penal, artículo 117

²² Casado, *Op. Cit.* Pag. 18

están en condiciones de declarar o dar su parecer como peritos, entre otros. Todos ellos son fuentes de prueba en el sentido de que pueden eventualmente cumplir con una función acreditativa de los hechos objeto de un determinado proceso penal²³; en síntesis; la prueba, ha sido definida como: "todo lo que sirve para dar certeza acerca de la verdad de una proposición, la convicción está en las personas, la verdad en los hechos"²⁴

1.10.2 Principios de la prueba²⁵

Los principios en que se fundamenta la prueba, en los procesos judiciales; son los siguientes:

Necesidad: Toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas legalmente decretadas, oportuna y regularmente agregadas al expediente.

Oportunidad: Cumplir el término prescrito en la ley para solicitarlas y/o aportarlas, de oficio o a solicitud de parte.

Comunidad: La prueba no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso y pueden hacer uso de ella todos los que intervienen en el proceso.

23 Casado, *Op Cit*, pag. 19

24 Agudelo, *Op Cit*, Cap. III, Pag. 8

25 Agudelo, *Op Cit*, Cap III, Pag. 11

Igualdad de oportunidades: Los sujetos procesales cuentan con igualdad de condiciones para solicitar y controvertir las pruebas dentro de los términos previstos.

Oficiosidad: Es la facultad que tiene la administración para decretar la práctica de las pruebas que no solo considere necesarias, sino que además sean conducentes y pertinentes, con las que pretende confirmar o desvirtuar los hechos objeto de investigación.

Publicidad: Debe permitirse a los sujetos procesales conocer las pruebas, intervenir en su práctica, objetarlas si es el caso y discutir las en alegaciones oportunas y las conclusiones del funcionario sobre las pruebas deben ser conocidas por los intervinientes.

Contradicción de la prueba: El presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la oportunidad procesal de conocerla y discutirla.

Concentración de la prueba: Pretende que las pruebas de la misma naturaleza, se practiquen de manera simultánea, buscando los menores costos, en virtud de principios de economía y celeridad.

Carga de la prueba: Corresponde a la Fiscalía General de la República, que representa al Estado.

Conducencia: Cuando la prueba, siendo permitida por la Ley es perfectamente aplicable y adecuada al caso en controversia, aportando y enriqueciendo el proceso.

Pertinencia: Cuando el hecho que se pretende demostrar con la prueba tenga una relación directa con el hecho investigado.

Prueba superflua: Cuando se solicita una prueba de un hecho suficientemente probado en el proceso, esta resulta innecesaria o superflua.

1.10.3 Características de la prueba.

Objetividad: El dato debe provenir del mundo externo al proceso y no ser un fruto del conocimiento privado del Juez, carente de acreditación objetiva y su trayectoria (desde fuera hacia dentro del proceso) debe cumplirse de modo tal que pueda ser comprobada por las partes.

Legalidad: Los medios o elementos de prueba deben estar previstos en la ley como presupuesto indispensable para su utilización en abono de un conocimiento judicial válido. Su

posible ilegalidad podría originarse en dos motivos: por su irregular obtención, o por su irregular incorporación al proceso.

Para la búsqueda de la verdad, que es el fin del proceso penal, esta debe desarrollarse tendiendo a la reconstrucción precisa e inequívoca del hecho histórico. La prueba es el único medio seguro de lograr esa reconstrucción de un modo confiable, comprobable y demostrable. Con esto se determina que la convicción de culpabilidad necesaria para condenar, única y exclusivamente puede derivarse de la prueba válidamente incorporada al proceso.

1.10.4 Evidencia de auditoría.

Evidencia de auditoría es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que basa su opinión, comprenderá los documentos fuente y los registros de contabilidad subyacentes a los estados financieros y la información confirmatoria de otras orígenes²⁶.

De acuerdo a lo anterior, la evidencia comprende el conjunto de actos comprobados sobre los cuales el auditor sustenta su informe.

26 Normas Internacionales de Auditoría, Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, Sección 500, párrafo 1, 5° edición, agosto 2000

En términos judiciales, la evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente que requiere estar expresamente vinculada con los asuntos alegados; por consiguiente, va mucho más allá de la obtenida en una auditoría tradicional, ya que en esta es suficiente mostrar los hallazgos, mientras que en un tribunal judicial las cosas son a otro precio y deben incorporarse al proceso siguiendo las reglas establecidas, dado que tienden a soportar o probar un hecho.

Pero las evidencias se diferencian de las pruebas, dado que estas últimas son el resultado o efecto de aquellas y estas se clasifican en directas y circunstanciales; directas cuando prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción y circunstancial cuando tiende a probar la presencia del hecho principal mediante la inferencia; las Cortes de Justicia la reconocen como un medio legítimo de prueba e incluye probar algunos hechos materiales; los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros, tienden a establecer la existencia del principal o hecho último; en muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.²⁷

27 Agudelo, *Op. Cit.* Cap. III, página 21

1.10.5 Tipos de evidencia²⁸.

Evidencia física: se obtiene a través de la inspección u observación de las actividades ejecutadas por los actuantes inmersos en el asunto que se esté examinando, de los documentos y registros y de los hechos relacionados con el objetivo del examen. Entre estas se encuentran: los papeles de trabajo que resumen los asuntos revisados u observados y los que demuestran la naturaleza y el alcance del trabajo, fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas.

Evidencia testimonial: es información obtenida a través de cartas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones por medio de entrevistas, estas pueden quedar plasmadas en narrativas o en sistemas de audio o video.

Evidencia documental: pueden obtenerse documentos directamente del cliente, de sus empleados y también de fuentes externas; pero un documento que se obtenga de su lugar de origen es más digno de confianza que el que pueda adquirirse en la entidad auditada.

Evidencia analítica: esta proviene de resultados obtenidos de comparaciones de información con normas prescritas, con

²⁸ Agudelo, *Op. Cit.* Capítulo III, pag. 1

información de resultados anteriores, transacciones o rendimientos, razonamiento de decisiones legales, entre otras; generalmente estas evidencias también quedan plasmadas en los papeles de trabajo.

1.11 La contabilidad como medio de prueba²⁹.

En el ente público y privado se requiere como control fundamental, registrar los hechos económicos tangibles e intangibles, para dejar historia de los mismos como puntos de referencia que servirán para diferentes propósitos, entre ellos el análisis de actos de posibles delitos cometidos.

La información contable sobre transacciones efectuadas para que sea confiable debe estar amparada por un documento original que soporte la misma, como requisito indispensable para su clasificación y registro adecuado y oportuno.

1.11.1 Características de la información contable³⁰.

La información contable debe cumplir algunas características esenciales como: debe ser completa, que registre todos los bienes, derechos tangibles e intangibles, obligaciones, patrimonio, ingresos y gastos de la persona natural o jurídica; que corresponda a operaciones reales, si los ingresos y gastos

²⁹ Estupiñán *Op. Cit.*, pag. 337

³⁰ *Idem.*

son legítimos y presentan la totalidad de las operaciones realizadas en el desarrollo de operaciones lícitas y estar preparada conforme a las prescripciones legales y de acuerdo con normas adoptadas o emitidas por las organizaciones profesionales y entes reguladores del gobierno.

1.11.2 Limitaciones de la contabilidad en la investigación de delitos

La contabilidad y la información financiera se fundamenta en bienes, derechos y obligaciones que tengan valor económico y por tanto sean susceptibles de ser valuados en términos monetarios; sin embargo cuando se trata de cuantificar es necesario en ocasiones, acudir a avalúos comerciales para conocer su valor de mercado y a partir de este determinar el costo de adquisición en forma retrospectiva³¹.

La prueba documental es indispensable para la valorización probatoria, pero en ocasiones puede ocurrir que se recauden documentos que formal y aparentemente cumplen con las exigencias de ley, lo cual le daría la característica de ser auténtico en su forma, pero falso en cuanto a la información material que contiene. Tal verdad depende entonces de otros medios de prueba,

³¹ Estupiñán , *Op. Cit.* Pag. 338

por ser en si misma insuficiente para conducir al objeto a probar.

La investigación financiera es afectada también por la internacionalización de la economía y por los avances que experimenta la informática.

1.12 Normativa técnica.

La auditoría tanto en su rol independiente como en el dependiente, es un trabajo de tipo profesional y necesita poseer ciertas características propias, las cuales están englobadas en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) y que se han adaptado para el ejercicio en los diversos campos de acción, según la naturaleza o área de aplicación; es así como surgen criterios específicos como los emitidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), Declaraciones Sobre Normas de Auditoría (SAS) y las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (GAGAS); entre otras, que en síntesis desarrollan lineamientos que deben observarse sobre la personalidad de quien o quienes ejerzan la auditoría, la calidad del trabajo y la forma en que deben informarse los resultados que arrojen los exámenes. Estos preceptos en el campo de la contaduría están clasificados en tres grupos generales, así:

Normas personales o generales, Normas relativas a la ejecución del trabajo y Normas para informar los resultados.

1.12.1 Normas personales.

De acuerdo a la NIA 200 denominada "objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros", el auditor debe cumplir con el Código de Ética para los Contadores Profesionales, observando la independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional y las normas técnicas.

Según las Declaraciones Sobre Normas de Auditoría (SAS 1), el perfil profesional de quien ejerza la función de examinar información financiera con el propósito de dar fe pública sobre la razonabilidad de la misma, debe observar los preceptos esenciales relacionados con su actitud y capacidad técnica.

La primera norma general está referida al "Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional", la cual manifiesta que el auditor debe poseer educación, experiencia y capacidad en la práctica contable y en la aplicación de procedimientos de auditoría, que se adquieren mediante educación formal y un amplio entrenamiento en el área.

La segunda norma personal se refiere a la "Independencia Mental" y manifiesta que el auditor está obligado a actuar con autonomía, respecto al cliente que audita, en la aplicación de criterios técnicos y legales, manteniendo la imparcialidad necesaria y resguardando confiabilidad en los resultados de las investigaciones; de tal modo que, quienes ejerzan auditoría deberán considerar todos aquellos impedimentos personales o ajenos que pueden afectar su capacidad para desempeñar su trabajo y para informar los resultados con imparcialidad.

"Debido Cuidado Profesional en la Ejecución del trabajo," es lo que demanda la tercera norma y requiere que el auditor, en el ejercicio de sus funciones desarrolle el escepticismo profesional, que incluye una aptitud cuestionadora y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría³².

En el campo forense aún no existen disposiciones especiales, pero las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que en esencia regulan la ejecución de auditorías de estados financieros, pueden retomarse en lo que sea aplicable para la ejecución de exámenes especiales; en tal sentido, el profesional que desarrolle Auditoría Forense, en cumplimiento de las normas personales, además de todos los conocimientos propios de la

³² *Declaraciones Sobre Normas de Auditoría SAS 82, Apéndice B, párrafo 7, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1997.*

profesión, debe poseer experiencia sobre detección de fraudes, conocimiento de leyes, reglas y criterios sobre evidencia, escepticismo investigativo crítico y mental y estar en constante capacitación para actualizarse ante el surgimiento de los cambios tecnológicos y científicos.

El empleo de las nuevas metodologías que se utilizan en la auditoría forense, conllevan a que el auditor desarrolle habilidades que no son tradicionales en compromisos relacionados con exámenes de estados financieros, tales como la identificación de problemas financieros, conocimiento y dominio de técnicas investigativas, entendimiento sobre evidencia legal, interpretación de estados financieros y divulgación de hallazgos. De manera especial resalta la mentalidad investigativa como habilidad básica, que a diferencia de la mentalidad de auditoría tradicional, un examen forense no se puede restringir a la materialidad ni al muestreo, sino que necesariamente tiene que basarse en los procesos judiciales determinados en la Ley.

Respecto a la independencia. Si como consecuencia de alguna relación existente con cualquiera de las partes en litigio, su capacidad resultara negativamente afectada, deberá abstenerse de practicar la auditoría; la independencia no implica adoptar la

actitud igual a la de un Fiscal, si no más bien mantener una imparcialidad de juicio, producto de la honestidad; por tal razón, es importante tener mucho cuidado para no verse influenciado y limitado en la aplicación de esta norma, cuando los servicios sean contratados para dar apoyo y demostrar la posición o condición de alguna de las partes, llevando su actuación dentro de los límites legales y apegado a la verdad en relación con la información que se posea, anteponer la ética y los valores morales, el profesionalismo y la experiencia, ante los propios intereses económicos, a favor de la justicia, y no estar subordinado a otros auditores que puedan interferir o cuestionar el trabajo, con la intención de cambiar información o corregir hechos dolosos que deben ser reportados.

1.12.2 Normas relativas a la ejecución del trabajo.

La primera norma de este grupo, requiere que el trabajo sea planeado adecuadamente, y que la labor de los ayudantes sea supervisada; la segunda manda a estudiar y evaluar el sistema de control interno, para determinar su confiabilidad, e identificar las áreas o partidas de mayor riesgo y establecer el alcance de las pruebas o comprobaciones que se ejecutarán; la tercera, establece que se debe obtener suficiente evidencia comprobatoria a través de inspecciones, observaciones, preguntas y confirmaciones, que permitan emitir una opinión fundada.

El párrafo 5 del SAS 77 considera que en la planificación, se debe considerar la naturaleza y extensión del trabajo a ser desarrollado y preparar un programa de auditoría por escrito (o juego de estos) para cada trabajo; deberá establecer un razonable detalle de los procedimientos que considere necesarios para dar cumplimiento a los objetivos del examen. La forma del programa y la extensión de sus detalles podrán variar de acuerdo con las circunstancias; en el desarrollo del programa, el auditor se guiará por los resultados de las consideraciones y procedimientos de su planeación; como consecuencia del avance, los cambios de condiciones podrán ser necesarios para modificar los procedimientos planeados inicialmente. Respecto a la supervisión; según el párrafo 9 del SAS 22; esta actividad implica los esfuerzos de los ayudantes que participan en el cumplimiento del compromiso de auditoría; los elementos de la supervisión incluyen dar instrucciones a los ayudantes, mantenerse informado de problemas importantes que se encuentren, revisar el trabajo realizado y manejar las diferencias de opinión entre el personal de la firma.

La segunda norma relativa la ejecución del trabajo se refiere a la obtención de evidencia suficiente y competente, al respecto, la sección 230 de la Normas Internacionales de Auditoría, establece que el auditor deberá registrar en los papeles de

trabajo la planeación, la naturaleza oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a desempeñar, los resultados del examen y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida.

La generalidad de la evidencia de auditoría está plasmada en todos aquellos elementos que demuestran el trabajo realizado por el auditor, compuesto por los papeles de trabajo y elementos que soportan los hallazgos y las conclusiones del examen; la forma y contenido de estos son afectados por asuntos como: la naturaleza del trabajo, estructura del informe de auditoría, naturaleza y complejidad del negocio, ambiente y condiciones de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad, entre otros³³.

La suficiencia de la evidencia probatoria, radica en permitir que el auditor pueda tener una base razonable para emitir una opinión de acuerdo a las circunstancias, es la cantidad de elementos justificantes y su relevancia para una particular aseveración. Y es competente aquélla tan veraz adecuada y convincente que al ser informada conlleva a una persona prudente, que no es auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegar a la misma conclusión³⁴.

33 NIA 230, párrafo 8, pag. 75

34 Agudelo, *Op cit* Capítulo III, pag 2.

En auditoría forense, además de obtenerse evidencias tradicionales conformadas por los papeles de trabajo y demás documentos que soportarán las conclusiones del auditor (evidencia de auditoría), deben obtenerse todos aquellos elementos, como documentación original, declaraciones de testigos, videos, cintas magnéticas, programas y archivos de computadoras, u otros componentes que lleven a demostrar la existencia o no de actos delictivos relacionados con los negocios; tales como: cuantificación de pérdidas, rectificación de valores reclamados por beneficiarios de pólizas de seguros, etc. Para lograr esto, el auditor forense necesita planear el trabajo y dirigir a las personas que colaboren en la investigación, estas deben ser experimentadas y especializadas en descubrimiento de fraudes, en procedimientos de investigación criminal y judiciales; además, debe establecer los objetivos de manera clara, determinando los pasos a ser desarrollados, definir el compromiso considerando el tiempo, los costos, la información y las personas que ejecutaran el trabajo.

Una planificación adecuada permitirá al auditor dirigir el trabajo en el curso correcto, evitar la desviación del compromiso de auditoría y admitirá los ajustes necesarios de acuerdo a los posibles cambios que puedan surgir en el transcurso de la ejecución del trabajo.

El auditor forense debe documentar el trabajo adecuadamente incluyendo papeles activos que explican el objeto de la investigación, los métodos usados, el análisis de hechos básicos, datos coleccionados, la conclusión formulada y la evidencia recaudada que la apoye.

Los papeles de trabajo se preparan cuidadosamente, de manera que permitan demostrar los hechos que son el objetivo de la investigación; la evidencia debe obtenerse de forma lícita, dejando constancia de que los procedimientos se ejecutaron siguiendo los lineamientos establecidos en las leyes procesales, independientemente que el trabajo se realice para determinar si se inicia el proceso judicial o que este ya esté en curso.

En una investigación de esta naturaleza, poco o ningún grado de confianza debe depositarse en los procedimientos de control interno, ya que la investigación se realiza sobre un hecho ocurrido en donde este indudablemente ha sido vulnerado; sin embargo, conviene conocerse y evaluarse para identificar las debilidades y descubrir la forma de como fueron realizados los actos ilícitos.

1.12.3 Normas relativas al informe.

El informe de auditoría forense varía con relación al de estados financieros, ya que para el primero no existe normativa técnica que oriente la forma en que debe ser estructurado³⁵; por tanto, puede elaborarse en adhesión y siguiendo el espíritu técnico descrito en las NAGA. En tal sentido, los resultados finales de la investigación se comunicarán por escrito; de igual forma, se informarán los avances o resultados preliminares (lo que equivaldría a las cartas de gerencia en una auditoría de estados financieros). Además; en esta especialidad, las conclusiones del trabajo pueden darse a conocer verbalmente ante los tribunales de justicia, cuando los Jueces soliciten su exposición como testimonio de parte del auditor.

Cuando el auditor forense sea llamado a comparecer como testigo especialista, el informe será extensamente escrutado y se examinará críticamente; por consiguiente, es conveniente que se prepare escrupulosamente y dirigirse a los problemas de fondo, debe estar claro, conciso, y en un idioma llano que sea entendido por las partes involucradas y por todos los miembros del jurado, pero no demasiado detallado³⁶; ya que los abogados del o los imputados no se interesan rigurosamente en el contenido de fondo, sino que buscan desacreditar el testimonio

³⁵ Exposición de motivos del boletín 7010, Serie 7000, Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría (CONPA) del IMCP, México, Sept. 2001.

³⁶ Rodríguez, *Op. Cit.* Pag. 11

por medio de artificios como los siguientes:³⁷ tratan de restarle importancia argumentando que está basado en alguna presunción, en las cuales este (el auditor) no ha participado; o enfatizando exageradamente en algún pequeño error, buscan desacreditar el informe entero, bajo la teoría que probablemente contiene errores sustanciales.

El auditor debe preparar sus conclusiones con extremo cuidado y cerciorarse de que el abogado de su cliente entienda exactamente el contenido del informe para conjugar sobre lo que debe o no conviene atestiguar, presentando su caso, clara y concisamente, evitando fraseología técnica.

Algunos autores son del criterio de que el informe de esta naturaleza debe ser entendible, bien organizado, documentado y consistente y deberá contener:³⁸

- Presentación (Carátula)

- Índice y contenido

- Objetivo, según el propósito del compromiso

- Describir el mandato judicial (no aplica para investigaciones previas al proceso judicial)

³⁷ Estupiñán. *Op. Cit.*, pag. 348

³⁸ Rodríguez Castro, *Op. Cit.*, Pag. 10

- Especificar la naturaleza y alcance del trabajo realizado y la evidencia recopilada;
- Información relativa al entorno de los hechos;
- Explicación de base técnica y legal sobre las cuales se fundan las conclusiones.
- Comunicación de los resultados del trabajo por parte del auditor forense;
- Indicaciones de cómo y dónde obtener las evidencias documentales.
- Indicación de nombres, direcciones y números de teléfono de los testigos.
- Identificación del auditor forense;
- Lugar del informe;
- Especificaciones de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de la conclusión.
- Evidencia agrupada y organizada, anexa

1.12.4 Auxilio de especialistas.

Si los contadores han de aceptar trabajos relacionados con la investigación de delitos económicos, como parte de la ética profesional y en cumplimiento de las normas personales de

auditoría, están obligados a conocer sino de forma completa, por lo menos las generalidades sobre técnicas de investigación criminal, procedimientos legales relativos a los tribunales de justicia, entre otras habilidades aplicables y necesarias para el esclarecimiento de estos actos. Si no se tiene dominio completo de estas habilidades, es esencialmente cuando la Normas Internacionales de Auditoría exigen al auditor auxiliarse de profesionales o técnicos especialistas de otras disciplinas para formar equipos de trabajo multidisciplinarios, destinados a realizar determinadas actividades inevitables para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la investigación; entre los que se pueden mencionar: Ingenieros en Sistemas Informáticos, expertos en pruebas poligráficas, Biólogos, actuarios etc.

1.12.5 Empleo de Técnicas de Auditoría Asistidas por Computadora (TAAC's)

De acuerdo a la incursión de tecnologías avanzadas para el procesamiento de las numerosas operaciones económicas y financieras que a diario generan las empresas, se vuelve imperativo contar con personal y equipos adecuados para cumplir con las exigencias del cliente; sobre todo porque entre más complejos son los sistemas, se incrementa el riesgo de fraudes informáticos con repercusiones financieras o patrimoniales. Esta incursión trae simultáneamente la existencia de sistemas de

contabilidad y otros sistemas computarizados generadores de información financiera, que realizan tareas para las que no queda evidencia visible y, en estas circunstancias no es factible para el auditor, realizar pruebas de forma manual; esto puede ocurrir en las diferentes etapas de los procesos electrónicos; por tanto, el uso de TAAC's no se justifica solamente por la cantidad de información que se presenta a los auditores en formatos electrónicos o, porque su volumen y complejidad limitan la intervención de técnicas manuales, sino porque mediante estas es posible evaluar paso a paso, los flujos de información en el interior de los programas. Desde esta perspectiva, no cabe la menor duda que su empleo se hace inevitable no solo en auditorías de estados financieros sino también en las investigativas, sean de carácter judicial o no.

La NIA 401 "auditoría en un entorno de sistemas de información por computadora" hace mención acerca del uso de esta herramienta, en dos aspectos: el primero se refiere que ante la ausencia de documentos de entrada o falta de un rastro visible, se puede requerir el uso de estas técnicas en la aplicación de procedimientos sustantivos y de cumplimiento; luego establece que la eficiencia y efectividad de los procedimientos de auditoría convencionales pueden ser mejorados mediante el uso de TAAC's. Esta norma además entre otras cosas, trata sobre el

nivel de habilidades y competencia que el auditor debe tener cuando conduzca una auditoría en un entorno de CIS (Sistemas de Información por Computadoras) y da lineamientos para cuando se delega el trabajo a asistentes habilidosos en este campo o cuando se usa el trabajo realizado por otros auditores o expertos.

Por otra parte; de acuerdo al modulo 3 denominado "Using Information technology in auditing" del documento "System Auditability and Control" (SAC) emitido por el "The Institute of Internal Auditors Research Fundation" de los Estados Unidos, en 1991 y a tecnologías como EDI (Intercambio Electrónico de Datos) apoyadas en filosofías "cero papeles"³⁹ amenazan con desaparecer las pistas de auditoría impresas en medios tangibles de fácil verificación, sobre la necesidad de apoyarse en técnicas informáticas (TI) para mejorar la efectividad en la administración del proceso de auditoría, en cuanto a la planificación, ejecución, y control de las actividades⁴⁰. En la figura 1 se muestran ejemplos de las dos áreas de operación de estas técnicas, ya que pueden ser empleadas tanto para validar los procesos en los programas (software's) o, para analizar archivos de datos.

39 TAAC's Víctor Guzmán Segura, pag. 2

40 Guzmán *Op. Cit*, pag. 19

Figura 1
Modelos de TAAC's

<u>Indagación de programas</u> - Flujo de datos - Integridad de datos - Uso o desuso de sistemas - Extracción de datos	- Snapshot (foto instantánea)	Congela el programa en un punto seleccionado para evaluar los resultados del programa.	<u>Ventajas:</u> Rápido y fácil de usar. <u>Limitaciones:</u> específico, grado técnico.
	- Rastreo	Permite asociar las líneas de código con la acción resultante.	<u>Ventajas:</u> permite ver especialmente todas las etapas, incluyendo operaciones rápidas u ocultas. <u>Limitaciones:</u> Grado técnico.
	- Simulación paralela.	Rutinas escritas para reejecutar elementos de un programa o aplicación.	<u>Ventajas:</u> resaltan discrepancias al contrastar la operación real con lo deseable. <u>Limitaciones:</u> Grado técnico, consumo de tiempo.
	- Generación de pruebas o utilitarios integrados.	Software que crea datos para criterios y pruebas especificadas. Entradas ficticias.	<u>Ventajas:</u> Evalúa el correcto procesamiento. <u>Limitaciones:</u> Grado técnico, riesgo a los archivos de aplicación.
	- Mapeo.	Lista las instrucciones de programa no utilizadas.	
	- Biblioteca de análisis.	Registra cambios al software de aplicación.	
	- Comparación fuente.	Compara el código de la aplicación contra la copia de seguridad original.	
	- Análisis del acceso de usuarios.	Identifica passwords duplicados o entradas no autorizadas.	<u>Ventajas:</u> - Registro o bitácora de operación segundo a segundo
	- Módulos de auditoría.	Proceso de investigación incorporado a los programas en producción.	- Creación de archivos auditables, supresión de transacciones de prueba - Extracción de datos volátiles.
	<u>Indagación de archivos</u> - Reconciliación - Muestreo - Análisis - Informes de excepción	- Técnicas generales	- Totalización - Estratificación - Muestreo - Duplicados, faltantes y saltos - Antigüedad - Exactitud - Estadísticas
	- Reportes por excepción	- Muestreo - Puntos clave, valores altos - Anomalías o inconsistencias - Prueba selectiva intencional	

Fuente: TAAC's, Víctor Guzmán

1.12.6 Responsabilidad del auditor en la detección de fraudes

Los fraudes son los actos que originan perjuicios a las empresas en beneficio de un empleado de la misma, un directivo, consultor, accionista o cualquier persona con ella relacionada⁴¹. Es decir, con intención engañosa y por acción u omisión, anteponiendo su conveniencia personal. Los ejemplos son muchos, entre los cuales se encuentran los siguientes: apropiación de bienes, dinero o valores, ocultación de información, transmisión de la misma al exterior para debilitar la posición competitiva, falsificación de marcas, realización de operaciones económicas en beneficio propio cuando este corresponda a la empresa, falsificación de documentos, sustracción de efectivo, otros.⁴²

Se ha llegado a decir que el fraude es uno de los negocios más florecientes de las últimas décadas, es el sector con más rápido crecimiento y ninguna empresa puede considerarse libre de él⁴³; se comete también este delito en beneficio de la propia organización, como por ejemplo: venta o asignación de activos ficticios o engañosos, fraude fiscal, pagos ilegales, errores intencionados en información pública; entre otros.⁴⁴

41 Hevia, Eduardo, *Publicación "Auditoría Interna" N° 22, Revista Instituto Auditores Internos de España, España 1990, Pag.1*

42 *Ibid.*

43 *Ibid.*

44 *Ibid.*

El auditor busca suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que no ha ocurrido fraude que pueda ser de importancia para los estados financieros, o si ha sucedido, su efecto está reflejado en forma correcta en los mismos⁴⁵.

En vista de las características del fraude, particularmente aquellas que involucran ocultaciones y falsedad en los documentos, un plan de auditoría apropiado y desarrollado puede no detectar un error importante, ya que al conducirla de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, raramente se involucra la revisión de documentación auténtica, y los auditores no están entrenados o esperan ser expertos en tal revisión.⁴⁶ Pero basado en la evaluación del riesgo y de acuerdo a los objetivos y principios generales que gobiernan la auditoría de estados financieros, el auditor deberá planear y realizar su trabajo con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos que indiquen su existencia; en este sentido, correspondería diseñar y emplear los procedimientos necesarios para obtener certeza razonable de que serán detectadas las representaciones erróneas que surgen del fraude y que son de importancia relativa para los

⁴⁵ *Normas Internacionales de Auditoría, Comité Internacional de prácticas de auditoría sección 210 párrafo 9 y 10, 5ª edición, México 1999.*

⁴⁶ *Declaraciones sobre normas de auditoría, SAS 82, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1997, Pag.11*

estados financieros tomados globalmente⁴⁷, considerando los efectos potenciales sobre los mismos⁴⁸; Aunque el riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraudes es mas alto que el de no descubrir una representación errónea resultantes de errores, porque el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo. En este sentido el auditor acepta las representaciones como verdaderas y, los registros y documentos como genuinos, a menos que su trabajo revele evidencia en contrario⁴⁹.

En todo caso, sea que haya identificado o no representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros; u obtenido evidencia que indique que puede existir fraude (aun si el efecto potencial sobre los estados financieros no sería de importancia relativa); deberá comunicar estos asuntos al nivel apropiado de la administración en forma oportuna y considerar la necesidad de informarlos también a los encargados del mando del cliente, de acuerdo a la NIA 260⁵⁰, pero si se concluye que no es posible seguir el examen de auditoría como resultado de una representación errónea resultante de fraude o que presuma su existencia; deberá considerarse⁵¹:

47 Normas Internacionales de Auditoría, Vid sección 240A, párrafo 9

48 Normas Internacionales de Auditoría, vid sección 240A, párrafo 15

49 Normas Internacionales de Auditoría, Vid sección 240A, párrafo 13

50 Normas Internacionales de Auditoría, Vid sección 240, párrafo 62

51 Normas Internacionales de Auditoría, Vid sección 240, párrafo 69

- a. La responsabilidad profesional y legal aplicables en tales circunstancias, inclusive si hay un requisito de que se debe informar a las personas con quien se realizó el compromiso de auditoría o, a las autoridades reguladoras correspondientes.
- b. Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo; de ser así, debe comunicarse el retiro al nivel apropiado de la administración y a los encargados del mando de la entidad y las razones que lo motivan o; considerar si hay algún requisito profesional o legal de informarlo además a las personas con quienes se realizó el compromiso de auditoría y/o a las autoridades reguladoras.

1.13 Fundamento legal de la auditoría forense, relacionada con la investigación de delitos económicos.

Entendida la acepción del término forense y comprendida su vinculación con la contaduría, puede decirse que la auditoría forense adquiere vida siempre que se efectúen investigaciones de naturaleza financiera, cuyos resultados puedan ser presentados, analizados y debatidos en las cortes de justicia y se fundamenta dentro de un espectro legal, según los criterios siguientes:

1.13.1 Tipificación del delito de administración fraudulenta.

En el Art. 218 del Código Penal, se encuentra regulado el delito

de administración fraudulenta de la manera siguiente: "El que teniendo a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes ajenos, perjudicare a su titular alterando en sus cuentas los precios o condiciones de los contratos, suponiendo operaciones o gastos, aumentando los que hubiere hecho, ocultando o reteniendo valores o empleándolos indebidamente, será sancionado con prisión de tres a cinco años. Generalmente, este delito conlleva a los proscritos a cometer otras fechorías, ya que de alguna manera deberán encauzar a operaciones legales, los bienes o capitales obtenidos fraudulentamente, lo cual está penado en la Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos.

Retomando la tipificación descrita en el Código Penal, con facilidad se cae en la cuenta que en el mundo empresarial, existen elementos identificados como los más expuestos a cometer estos delitos (los ejecutivos de alto nivel, seguidos de los mandos medio y así sucesivamente); y que de acuerdo a lo contemplado en el capítulo I, título II del libro primero del Código de Comercio, están considerados como auxiliares de los comerciantes o factores y los define así: "quienes dirigen por cuenta ajena, una empresa, una rama especial de ella o un establecimiento de la misma" además de otras consideraciones como: requisitos de su nombramiento, sus actuaciones, la responsabilidad de estos ante los accionistas o propietarios de

las compañías y la responsabilidad de los propietarios para con terceros. Nótese que no se está afirmando que solamente los administradores son los únicos sujetos expuestos a cometer estos actos, sino que también pueden venir de los mismos accionistas en perjuicio del resto de socios o del negocio mismo, o de ejecutivos en colusión con agentes externos.

1.13.2 Pertinencia de la acción penal.

Según el artículo 19 del Código Procesal Penal, puede ejercerse de los modos siguientes: Acción pública, Acción pública previa instancia particular, y Acción privada.

Corresponde a la Fiscalía General de la República ejercer la acción penal pública, para la persecución de oficio de los delitos en los casos determinados por el Código Penal; asimismo, cuando la persecución deba hacerse a instancia previa de los particulares; y corresponde a los particulares en los casos determinados en la ley, el ejercicio de la acción penal privada.

El Art. 26 de este mismo código define que se requiere de instancia particular para la persecución penal de los delitos siguientes: Las lesiones comprendidas en el Art. 142 del Código Penal, Lesiones culposas, Amenazas, Inseminación artificial y experimentación, **Apropiación o retención indebidas y**

administración fraudulenta, hurto de uso, usurpaciones, daños, delitos relativos a la propiedad intelectual, delitos relativos a la propiedad industrial. En estos casos, la petición de la persecución la deberá efectuar la víctima, o en caso de incapacidad, por quien ejerza su representación legal o por el guardador. Así también, el Art. 28 establece que serán perseguibles sólo por acción privada los delitos relativos al honor y a la intimidad, el hurto impropio, la competencia desleal, **la desviación fraudulenta de clientela** y los cheques girados sin provisión de fondos. En estos casos se procederá únicamente por acusación de la víctima, conforme al procedimiento especial regulado en este Código.

Lo antes descrito está en concordancia con el artículo 3 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, en cuanto a la persecución del delito; ya que este define que la fiscalía perseguirá de oficio la acción penal cuando los hechos punibles sean o estén en perjuicio del estado, en cuanto tenga conocimiento de tales acontecimientos, o le sea notificada por instancia particular; así también le corresponde actuar en su defensa luego de los procedimientos administrativos provenientes de las auditorías que practique la Corte de Cuentas de La República en la Instituciones del Gobierno Central, Autónomas, Semi-autónomas y, de los fondos o bienes públicos administrados por otras

entidades; cuando en estas se haya cometido algún tipo de fraude o delitos financieros y se derive responsabilidad penal en contra de los autores; este tipo de procedimientos también puede provenir de exámenes practicados por las Unidades de Auditoría Interna de estas mismas Instituciones o de auditorías externas.

Contrario a lo anterior, las investigaciones y el proceso penal mediante acción privada, se iniciará solo a petición de los particulares interesados o víctimas de los hechos punibles, mediante la presentación de la demanda correspondiente. En tal caso, cuando los delitos cometidos en perjuicio de empresarios, comerciantes, accionistas u otros afectados de empresas privadas; la Fiscalía actuará solamente mediante demanda presentada por la o las víctimas, quienes deben proporcionar todos los elementos posibles que ayuden al inicio de las investigaciones de parte de la misma, la cual asume un papel mediador y de vigilancia dentro de los procesos judiciales, evaluando las circunstancias no solo de cargo por parte de la víctima, sino también las de descargo por el lado de los imputados; siendo entonces los querellantes los que tienen la responsabilidad de asegurar que se incriminen a los culpables, mediante el aporte de pruebas convincentes.

1.13.3 Investigación de delitos.

El numeral tercero del artículo 193 de la Constitución Política de El Salvador, contempla que corresponde al Fiscal General de la República dirigir la investigación del delito, y en particular de los hechos criminales que han de someterse a la jurisdicción penal; para este propósito, bajo la dirección de la Fiscalía General de la República funcionará un organismo de la investigación del delito en los términos que defina la Ley, sin limitar la autonomía del Juez en la investigación de los hechos sometidos a su conocimiento. Además el numeral cuarto de este mismo artículo, establece que corresponde a la Fiscalía promover la acción penal de oficio o a petición de parte.

Así mismo, la Ley Orgánica del Ministerio Público, en el numeral cuatro del Art. 3 establece que además de las atribuciones conferidas por la Constitución, el Fiscal General de la República deberá de ejercer la acción penal de oficio o a petición de parte en los casos y en la forma establecida por la Ley. De igual forma, en los artículos 4, 7A y 14, faculta al Fiscal General de la República para designar agentes auxiliares no empleados de esa dependencia, para desarrollar algunas de sus funciones (entre estas la de investigación), quienes deberán entre otros requisitos cumplir con el de ser abogado o estudiante de derecho que haya cursado la materia de derecho

procesal penal o su equivalente en cualquier universidad legalmente establecida⁵². Además de las regulaciones propias que rigen los procedimientos de la investigación criminal y su absoluta ejecución y conducción.

1.13.4 Extensión, Pertinencia y Valoración de la Prueba.

Los hechos y circunstancias relacionados con el delito podrán ser probados por cualquier medio legal de prueba, respetando las garantías fundamentales de las personas, consagrados en la Constitución de la República, y demás leyes, siempre que se refiera, directa e indirectamente al objeto de la averiguación y sea útil para el descubrimiento de la verdad⁵³.

“Los jueces darán especial importancia a los medios de prueba científica, pudiendo asesorarse de especialistas, si ellos no lo fueren, para decidir sobre las diligencias de investigación que deban encomendar al fiscal o sobre la práctica de actos de prueba definitivos o irreproducibles, práctica de prueba para mejor proveer y para reconocer adecuadamente los elementos de prueba derivados de dichos medios”⁵⁴.

“Para que las pruebas tengan validez deben ser incorporadas al

⁵² Ley Orgánica del Ministerio Público, Art.1,7,11, El Salvador.

⁵³ Código Procesal Penal, Artículo 162

⁵⁴ *Idem*

proceso conforme a las disposiciones legales y en su defecto, de la manera que esté prevista la incorporación de pruebas similares. En caso de incumplimiento del requisito anterior, se estará a lo dispuesto en el artículo 115 de este Código”⁵⁵. Los jueces deben valorar las pruebas en las resoluciones respectivas, de acuerdo con las reglas de sana crítica.

1.13.5 Obligación de los Contadores públicos en la investigación de delitos financieros.

“La auditoría externa es una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás personas que por ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus acciones, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo; y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que fueren de su competencia⁵⁶”; entre otras atribuciones como: realizar la compulsas de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables **relacionadas con toda clase de juicios**, a petición del Juez de la causa o las partes en conflicto.

⁵⁵ Código Procesal Penal, Art. 162.

⁵⁶ Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Art.1

CAPITULO II

2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La metodología utilizada en este estudio está en concordancia a la exigida para el desarrollo de trabajos científicos, que permite descubrir y explicar determinada situación problemática y sus efectos, para los cuales se aportan las soluciones pertinentes; en tal sentido, se formuló una hipótesis que luego fue sometida a prueba a través del análisis de la realidad observada. Para lograr esto fue necesario definir el área de estudio, población en la cual se observa el problema, la composición muestral y sus unidades de análisis, delimitar el sitio geográfico, plantear los métodos e instrumentos de recolección de datos y finalmente definir su forma de tabulación.

2.1 Diseño metodológico

El diseño metodológico reviste gran importancia en este trabajo, debido a que constituyó el plan de ejecución de la investigación, la cual se realizó bajo el método hipotético deductivo tomando como punto de partida un problema observado de la realidad, ligado con la auditoría forense y su aplicación en las investigaciones de hechos relacionados con la administración fraudulenta, previas al proceso judicial. La posible solución del problema está fundamentada en una hipótesis, que se ha

sometido a prueba para obtener nuevas ideas que expliquen el problema planteado y se midió sobre la base de los siguientes elementos:

- a) Por el tiempo de ocurrencia de los hechos: es retrospectiva ya que el estudio se basó en hechos ocurridos en los años 2001 y 2002, los cuales se tomaron como base para demostrar la existencia de la problemática abordada.

- b) De acuerdo al análisis y alcance de los resultados: Correlacional, porque se buscó verificar la relación existente entre la falta de aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense para el desarrollo de investigaciones de presuntos delitos de administración fraudulenta y la dificultad para obtener evidencia suficiente y competente que permitan robustecer las demandas que se presenten a las instancias judiciales.

- c) Período y secuencia del estudio: considerada como transversal porque se analizaron datos de los casos investigados por los contadores públicos en los 2001 y 2002, originados en fechas diferentes y anteriores a esos años.

2.1.1 Área de estudio

El área de estudio fue la auditoría forense, dado que la problemática identificada está relacionada con la falta de aplicación de algunas herramientas de esta especialidad, útiles para la investigación de problemas ligados con la administración fraudulenta originados en las empresas privada.

2.1.2 Delimitación geográfica

La investigación fue realizada en el departamento de San Salvador, porque es donde tienen su domicilio la mayoría de contadores públicos, por ser ellos el objeto de estudio.

2.1.3 Unidades de análisis

Las unidades de análisis fueron los Contadores Públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, que según listado publicado para el año 2003 asciende a 2,596 personas naturales.

2.2 Población y muestra

Para este estudio la población está compuesta por los contadores públicos, inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, en carácter de personas naturales y considerando que la población estudiada es finita se

utilizó la siguiente fórmula para definir el número de elementos que conformaron la muestra:

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

Asignándole las definiciones y valores siguientes a cada una de las variables:

<u>Variable</u>	<u>Descripción</u>	<u>Valor</u>
N =	Tamaño de la muestra a estudiar	?
Z =	Número de desviaciones estándar	1.96
P =	Probabilidad de tener éxito	0.80
Q =	Probabilidad de un fallo	0.20
N =	Tamaño de la población objeto de estudio	2,596
E =	Error tolerable	0.10

Sustituyendo valores:

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.80) (0.20) (2,596)}{(2,596-1) (0.10)^2 + (0.80) (0.20) (1.96)^2}$$

$$n = \frac{(3.8416) (415.36)}{(2,595) (0.01) + 0.614656}$$

$$n = \frac{1,595.66}{26.564656}$$

$$n = 60.07 \approx 60$$

El resultado obtenido de aplicar la fórmula con los valores asignados a cada una de las variables es de 60.07 elementos, cuya aproximación corresponde a 60, y se refiere al total de contadores públicos que conformaron la muestra y que debían ser encuestados.

2.3 Métodos, técnicas e instrumentos para la recolección de datos.

2.3.1 Métodos para la investigación

El método utilizado, fue el "Muestreo aleatorio simple", debido a que en la investigación todos los contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, tuvieron la misma oportunidad de ser encuestados.

2.3.2 Técnicas e instrumentos de investigación.

Se empleó la técnica de sistematización bibliográfica, que sirvió para obtener información de la temática relacionada con la investigación, documentación y análisis de problemas relacionados con la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, para la indagación de actos relacionados con la administración fraudulenta; obteniendo información de fuentes como las siguientes: libros, revistas, tesis, leyes relacionadas, síntesis de seminarios, diccionarios, literatura

concerniente a auditoría forense y sitios en Internet. Esta técnica permitió la recopilación de un archivo documental que se irá enriqueciendo hasta la conclusión de la investigación.

Para ordenar y clasificar el material recopilado, el instrumento utilizado fue la ficha bibliográfica, la que además facilitó la búsqueda e identificación de los textos a los cuales hacen referencia los datos recopilados.

La investigación de campo constituyó un elemento indispensable para dar respuesta a la problemática planteada y se realizó a través de dos técnicas: la primera; una encuesta dirigida a los contadores públicos, en donde las preguntas que se formularon estaban encaminadas a indagar sobre cuánto conoce del tema de auditoría forense y la aplicación de las técnicas en esta disciplina; la segunda; entrevistas dirigidas a los Fiscales de la Unidad de Delitos contra el Patrimonio Privado de la Fiscalía General de la República y a abogados litigantes, con el propósito de obtener elementos adicionales a las respuestas obtenidas de la encuesta.

Los instrumentos que se utilizaron fueron:

- Un cuestionario para la recopilación de datos(encuesta).
- Una guía de entrevista.

2.4 Tabulación de los datos.

Los datos obtenidos del cuestionario, se tabularon haciendo huso de hojas electrónicas de Excel, aplicando tablas dinámicas; facilitando el procesamiento de datos y volviendo más ágil el análisis. Las preguntas abiertas y cerradas se agruparon por afinidad sobre la base de los objetivos propuestos en cada una de ellas; las respuestas a las interrogantes cerradas se tabularon fundamentándose sobre las frecuencias en términos absolutos y relativos, las abiertas se presentan en términos relativos (porcentajes), complementando a las cerradas para contribuir a la formulación de un diagnóstico del problema investigado.

La metodología utilizada tuvo como propósito darle cumplimiento a los objetivos propuestos en la investigación, estos son:

- a) Revelar los problemas técnicos que han enfrentado los profesionales de la contaduría pública, cuando las empresas les han solicitado fundamentar una demanda por administración fraudulenta; y brindarle herramientas que permitan superar esas deficiencias.

- b) Desarrollar casos prácticos de investigación previa al proceso judicial, demostrando la aplicación de técnicas y

procedimientos de auditoría forense, para facilitar su uso en la obtención de evidencia suficiente y competente.

- c) Divulgar la forma en que debe prepararse la evidencia que soporta y demuestran los hechos, para entablar demanda judicial, con el objeto de facilitarle a la Fiscalía la valoración de esos indicios de prueba.

CAPITULO III

3 RESULTADO DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

3.1 Conocimientos de los contadores públicos para el desarrollo de auditorías investigativas.

La investigación desarrollada demostró que el 56.67% de los contadores públicos que están facultados para ejercer la auditoría externa, tienen experiencia menor a 8 años en la práctica de la profesión y sus servicios están distribuidos así: un 93.33% para empresas comerciales, el 85% a las de servicios, el 50% al sector de la construcción, y el 28.33% a las financieras; estos porcentajes están en concordancia con los sectores económicos con mayor dinamismo en el país, y que por la alta incidencia que existe en El Salvador del delito de administración fraudulenta, es donde mayor cantidad de eventos de esta naturaleza podrían presentarse, tal como se describe en el apartado 3.2 de este capítulo. (Ver cuadro No.3)

Así también, los resultados revelan que el 58.33% de los encuestados no se ha capacitado para la detección de fraudes, tal como se demuestra en el cuadro No. 3, lo cual representa una fuerte limitante para el desarrollo de auditorías encaminadas a la detección de actos ilícitos, ya que la falta de experiencia y conocimiento de la forma de operar, impide al auditor realizar

investigaciones orientadas a identificar actividades fraudulentas.

Por otra parte, el 75% de los contadores públicos que ejercen la profesión, no ha recibido cursos sobre técnicas para ejecución de auditorías investigativas, el 66.07% afirma que ello se debe a la inexistencia de programas de capacitación en esta temática y falta de tiempo, incumpléndose en cierta manera, la norma relacionada al entrenamiento técnico y capacidad profesional, la cual es indispensable para el desarrollo de investigaciones de delitos económicos, ya que para ello se requiere de altos conocimientos y especialización en el área, por el acelerado avance tecnológico y al cambio constante de las diferentes modalidades para cometer defraudaciones contra los entes económicos. (ver cuadro No. 3)

Únicamente el 1.67% del universo posee estudios sobre ciencias jurídicas, ocasionando dificultad para la mayoría de los profesionales de la contaduría pública, en la comprensión de elementos técnicos y legales sobre el desarrollo de los procesos judiciales, como muestra de ello se evidencia que solo el 18.33% conoce las formas, condiciones y demás requisitos exigidos por la legislación penal y la Fiscalía General de la República, para entablar una demanda judicial; además, solamente

el 53.33% considera que el contador que ha realizado la investigación del presunto delito de administración fraudulenta, puede participar como testigo en el juicio; no obstante, el Código Procesal Penal establece que si el Juez lo considera necesario, puede llamar al profesional que realizó la investigación para que testifique o que explique y defienda su trabajo. (ver cuadro No. 3)

Pero el 30% de los encuestados, afirma conocer sobre auditoría forense, sin embargo es de hacer notar que la investigación de campo demostró que ello se debe principalmente al auge que el tema ha tomado en los últimos días y al desarrollo de diferentes seminarios y convenciones de contadores públicos a nivel nacional e internacional, y no a la experiencia; ya que el 90% afirma no conocer sobre técnicas y procedimientos que son fundamentales para el desarrollo de una auditoría de esta naturaleza. (ver cuadro No. 3)

De acuerdo con los datos anteriores, puede afirmarse que la mayoría de los contadores públicos no están adecuadamente capacitados para desarrollar auditorías investigativas, y menos para emplear técnicas forenses, indispensables para garantizar mejores resultados en las indagaciones, volviéndose necesaria la divulgación del tema.

3.2 Experiencia sobre investigaciones de administración fraudulenta y la aplicación de técnicas de auditoría forense.

En el desarrollo de auditorías de estados financieros, el 81.67% de los contadores públicos ha detectado indicios de administración fraudulenta, esto indica el alto grado de incidencia del delito en mención y la necesidad de contar con profesionales capacitados para identificar, documentar y demostrar su existencia ante los afectados y las autoridades competentes; no obstante lo anterior, solo el 58.33% ha investigado los casos; de estos un 25% manifiesta que ha utilizado técnicas de auditoría forense, el 15% no las ha usado, el 16.67% no sabe, a pesar que los datos anteriores indican que han realizado investigaciones; manifestándose el desconocimiento que a cerca del tema existe. (ver cuadro No.4)

El 78.33% de los contadores públicos considera que si en el desarrollo de una auditoría de estados financieros descubren indicios de administración fraudulenta, se debe profundizar en el análisis para demostrar la materialidad del posible hallazgo, debido a que esta situación podría afectar en la opinión que emitirá sobre la razonabilidad de las cifras. Considerando lo anterior para emitir la opinión el auditor debe asegurarse que esta posibilidad ha sido superada, de lo contrario debe

Cuadro No. 3

Enunciado	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Tienen experiencia inferior a 8 años en el ejercicio de la auditoría.	34	56.67%
Sectores empresariales a que más prestan sus servicios a) Comerciales b) De servicios c) De la construcción d) Financieras	56 51 30 17	93.33% 85.00% 50.00% 28.33%
No se ha capacitado para detectar fraudes	35	58.33%
No ha recibido cursos sobre técnicas para ejecución de auditorías investigativas	45	75.00%
No se capacita por falta de programas dirigidos a elevar conocimientos en esta área.	37	66.07%
Posee estudios sobre ciencias jurídicas	1	1.67%
Considera que el contador público que ha realizado la investigación del presunto delito de administración fraudulenta, puede participar como testigo en el juicio.	32	53.33%
Conoce las formas, condiciones y los demás requisitos exigidos por la Fiscalía General de la República, para entablar una demanda judicial	11	18.33%
Conoce sobre auditoría forense	18	30.00%
No conoce de técnicas y procedimientos de investigación policial y análisis de perfiles de actuación criminal	54	90.00%

abstenerse de opinar o emitir un informe con salvedad y si el riesgo es demasiado alto, debe rechazar la posibilidad de prestar sus servicios para dicha empresa pudiendo informar al auditor sustituto de los hechos encontrados, si este lo solicita.

Los que han realizado investigaciones de actos financieros fraudulentos, manifiestan que las técnicas que más han utilizado son: obtención de documentos originales, restricción de acceso a sistemas y archivos computacionales, rastreo de cuentas bancarias de los sospechosos, secuestro de registros contables y solicitud de realización de pruebas caligráficas, sin embargo esto no es suficiente para afirmar que se conocen y aplican técnicas de auditoría forense, ya que si se descuidan los aspectos legales relacionados con los procedimientos, las evidencias que se obtengan podrían ser rechazadas, afectando el proceso judicial. (ver cuadro No. 4)

3.3 Dificultades en la obtención de evidencia.

Los Contadores Públicos que han realizado investigaciones sobre posibles actos de administración fraudulenta, señalan que las principales dificultades enfrentadas en el desarrollo de su trabajo son: ha existido fuga de información, contaminación de las evidencias, imposibilidad de rastrear operaciones en el

Cuadro No. 4

Enunciado	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Ha detectado indicios de posibles actos de administración fraudulenta.	49	81.67%
Considera que cuando el auditor descubre irregularidades por actos de administración fraudulenta, sí debe profundizar en la investigación como parte de su auditoría de estados financieros	47	78.33%
Ha participado en investigaciones sobre casos de administración fraudulenta	35	58.33%
Consideran que si han utilizado técnicas y procedimientos de auditoría forense.	15	25.00%
<p>Entre las técnicas mas utilizadas por los contadores que han realizado investigaciones, destacan las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Obtención de documentos originales b. Restricción de acceso a sistemas y archivos computacionales c. Rastreo de cuentas bancarias de los sospechosos d. Secuestro de registros contables e. Solicitud de realización de pruebas caligráficas. 		
Considera que conocer técnicas y procedimientos de auditoría forense, para ejecutar investigaciones sobre actos de administración fraudulenta facilitaría la obtención de evidencia suficiente y competente para entablar demanda.	55	91.66%

extranjero, carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos; además de otras que no están bajo su control por pertenecer al entorno, tales como: que no han podido obtener documentos originales, tráfico de influencias y falta de colaboración en la empresa, como se muestra en el cuadro No.5.

Los datos anteriores muestran que los contadores que han desarrollado investigaciones de delitos financieros, han tenido problemas relacionados con el entrenamiento técnico necesario para obtener evidencia suficiente y competente, al no implementar técnicas y procedimientos apropiados, que permitan lograr los objetivos que se persiguen en la investigación, limitándola, a sus conocimientos tradicionales de auditoría.

De los que han realizado investigaciones, el 36.67% manifiesta que con las técnicas utilizadas obtuvieron las evidencias adecuadas para que los afectados entablaran demanda judicial; de estos, únicamente al 28.33% no se las desvirtuaron (las evidencias) en el desarrollo del proceso judicial, demostrándose que para la mayoría de los que han realizado trabajos de esta naturaleza, no les fue posible comprobar la existencia del delito y por consiguiente no pudieron llevar los casos a las instancias judiciales; o que iniciado el proceso en los tribunales correspondientes, no se halla logrado incriminar a

los imputados por insuficiencia e incompetencia de las pruebas presentadas. (ver cuadro No.5)

Entre las principales razones por las cuales las evidencias han sido rechazadas en los tribunales se encuentran las siguientes: corrupción en el sistema judicial, desconocimiento de procedimientos legales y falta de apropiación del abogado sobre conocimientos contables; por consiguiente, la capacitación en aspectos legales sobre el desarrollo de los procesos judiciales facilitaría su entendimiento y aplicación a los profesionales de la contaduría pública, lo cual permitiría proporcionar informes en concordancia con las exigencias de ley, claros y comprensibles para los abogados y jueces vinculados al caso, con lo que difícilmente se dejaría espacio para que a través de maniobras mal intencionadas sean desvirtuadas las pruebas, que es lo que normalmente sucede en los tribunales. (ver cuadro No.5)

Cuadro No. 5

Enunciado	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
No ha podido obtener documentos originales	20	21.51%
Ha existido fuga de información sobre la investigación	20	21.51%
Ha existido contaminación de evidencias	16	17.20%
Se dificulta investigar operaciones en el extranjero	14	15.05%
Las técnicas utilizadas le permitieron obtener evidencia adecuada	22	36.67%
La documentación presentada facilitó la aceptación de la demanda	22	36.67%
Las evidencias presentadas no fueron desvirtuadas en el proceso judicial	17	28.33%
<p>Las principales razones por las que las evidencias fueron descartadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Corrupción en el sistema judicial b) No conocer procedimientos legales c) Falta de apropiación del abogado sobre conocimientos contables 		

CAPITULO IV

4 PROPUESTA Y APLICACIÓN PRACTICA.

4.1 Propuesta.

El planteamiento teórico plasmado en el capítulo I, discierne en que internacionalmente la auditoría forense se ha convertido en una herramienta para desarrollar investigaciones relacionadas con delitos económicos cometidos en compañías del sector público y privado; esto ha permitido el mejoramiento continuo de las técnicas que se utilizan para encontrar y obtener las evidencias que lleven a demostrar su existencia e identificar a los actuantes y la participación de cada uno de ellos. En otras palabras, esta especialidad se ha convertido en la punta de lanza del perfeccionamiento de técnicas y procedimientos para investigar y documentar los delitos económicos y financieros.

Considerando la alta incidencia en El Salvador del delito de administración fraudulenta, tal como se demuestra en el capítulo III de este documento "Resultados de la investigación de campo"; el conocimiento e implementación de técnicas de auditoría forense representa un reto importante para la profesión contable, que algunos autores la reconocen como una especialidad con un fecundo y amplio panorama por explorar y; en la medida que su desarrollo tenga lugar, se estará contribuyendo a que el combate a estos crímenes cobre efectividad y se condene a los

implicados mediante la demostración de los hechos a través de evidencias convincentes, reduciendo los espacios para la compra de voluntades y otros actos de corrupción en el interior del sistema judicial, que llevan a que los tribunales terminen absolviendo a los imputados.

Es por eso que la propuesta desarrollada por el equipo de trabajo, consiste en presentar lineamientos esenciales para la identificación, diseño e implementación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, de utilidad en la ejecución de investigaciones (extrajudiciales) que se realicen con el objeto de determinar la existencia o no, de actividades fraudulentas en perjuicio de empresas privadas y sus propietarios. La importancia de tales técnicas y procedimientos, es que mediante su utilización se logre recabar la suficiente evidencia competente, que conduzca a la identificación de los implicados, las formas de actuación y participación de cada uno de ellos y cuantificación de las pérdidas; que tales evidencias se obtengan en observancia a las disposiciones procesales (para no contaminarlas), revestidas de los elementos necesarios para que sean aceptadas como indicios de pruebas sin mayores inconvenientes al momento de entablar la demanda judicial correspondiente, se conviertan en pruebas al introducirlas al

debido proceso y tener certeza de que el caso será resuelto satisfactoriamente (apegado a derecho)

Es importante aclarar que la auditoría forense tiene diversos campos de acción y que en cada uno de ellos se debe tener presente el apego al cumplimiento de la ley y los procedimientos judiciales correspondientes. Por tanto, la adopción de técnicas y el diseño de procedimientos a utilizarse en cada investigación tenderán a variar de acuerdo a las formas en que los delitos se hayan cometido, a los rubros de los estados financieros afectados y a la naturaleza de la empresa o institución, entre otros factores.

Etapas necesarias para investigar actividades fraudulentas, empleando técnica y procedimientos de auditoría forense.

A continuación se enumeran las etapas identificadas como necesarias en el proceso de una investigación sobre actividades fraudulentas; se enuncian algunas técnicas y se desarrollan procedimientos de auditoría forense que pueden emplearse, observando no poner en riesgo el proceso judicial (en caso de llegar a esas instancias), que no pretenden ser un modelo rígido, sino una guía que puede variar de acuerdo a la forma y particularidades de cada caso, se sugiere una estructura de

informe y cómo prepararse la evidencia obtenida para ser presentada como indicios de pruebas a las instancias correspondientes, al momento de entablar demanda judicial.

Fase inicial.

Cuando los administradores o propietarios de los negocios, tienen conocimiento o fuertes sospechas de que un determinado empleado, persona, o grupo de estos, están obteniendo beneficio personal de los recursos que le ha confiado la empresa para su administración, explotación y beneficio de la misma; requieren del auxilio profesional para encontrar respuesta a interrogantes como: ¿Quiénes están implicados?, ¿Cómo pudo pasar?, ¿Desde cuando lo vienen haciendo?, ¿A cuanto ascienden las pérdidas?, ¿Podemos entablar alguna acción legal?

En esta etapa, el auditor forense(investigador), previo a la negociación y establecimiento del compromiso de auditoría, debe obtener directamente de quien ejerce el mando en la entidad(administrador o propietario), toda la información que a ese momento se conozca del caso, para formular su plan de trabajo orientado a satisfacer, al final de la investigación, las interrogantes planteadas.

Un programa de auditoría aplicable en esta fase, en donde se realizan las indagaciones generales del caso, como mínimo debería contener procedimientos como los detallados en el cuadro No. 6

Obtención de datos preliminares.

Conociendo las generalidades del caso expresadas por los interesados en que se realice la investigación, sobre la base de los datos recabados en la entrevista, puede procederse a obtener la información mas detallada posible que la entidad tenga a su alcance y que esté relacionada con los identificados como sospechosos, por ejemplo: los expedientes personales que custodia la unidad de recursos humanos, posición jerárquica, responsabilidades, acceso a archivos y a los bienes, sus amistades mas allegadas dentro de la organización, personas que lo visitan con mas frecuencia en su lugar de trabajo, dominio de habilidades técnicas, influencia en agentes de niveles importantes de proveedores o clientes y otros.

Además de la información relacionada con los sospechosos, es importante identificar documentos asociados con los potenciales actos fraudulentos, tales como: reportes financieros, contratos, facturas, cheques, u otros instrumentos internos o externos que se asocien al asunto en cuestión, que se suponen alterados o con

Cuadro No. 6

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE INICIAL				
				Hoja 1 de 2
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Conocer las generalidades del caso, tiempo y espacio donde se dieron los hechos y motivos de los afectados para iniciar la investigación.</p>			
1	En entrevista con el representante legal, presidente o administrador de la compañía, según corresponda, obtenga los argumentos sobre los cuales basan sus sospechas; además de las generales de la compañía, giro y posición en el mercado.			
2	Averigüe sobre quienes recaen las sospechas, su ocupación o relación con la compañía y/o con los accionistas, su antigüedad y el escenario donde se dieron los hechos.			
3	Indague cómo ha sido el comportamiento en el pasado entre las partes, para identificar posibles discordias y su procedencia.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE INICIAL				
				Hoja 2 de 2
N°	Procedimientos	Ref. P/T	Hecho por	Fecha
4	Pregunte desde cuándo tienen conocimiento del caso y como se enteraron.			
5	Indague sobre posibles acciones, comentarios y/o medidas que se hayan realizado y tomado con los identificados como sospechosos.			
6	Obtenga los documentos con los que el cliente cuente en ese momento o copia de estos, reportes financieros relacionados y otros elementos con los que pueda iniciarse la investigación.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA		FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

vicios en su contenido. Así también es de vital importancia mantener la confidencialidad de los datos, proteger con recelo los registros realizados y las reputaciones de todas las personas mencionadas en el caso.

Para lograr la mayor cobertura posible en la información a recolectar es importante estructurar una programación segregando la naturaleza o tipo de documentos a obtener; a manera de ejemplo se plantea la estructura sugerida en el cuadro No.7

4.1.1.3 Enfoque teórico del caso.

En esta fase la información obtenida es analizada y relacionada entre sí para formarse la idea de las posibles acciones que pudieron haberse realizado, si los hechos lograron ejecutarse por una sola persona o en confabulación con otras y los posibles nexos con agentes externos; en fin, se elabora toda una hipótesis del caso con el propósito de definir la estrategia de la investigación de campo y las técnicas a emplear en cada uno de los procesos. Es importante emplear un sentido de auto refutación de los resultados que se vayan obteniendo, para cerrar todos los puntos débiles de la información y de los testigos.

Cuadro No.7

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE DE OBTENCION DE DATOS PRELIMINARES				
				Hoja 1 de 4
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Obtener toda la información necesaria relacionada con los principales sospechosos, sus actividades y sobre actos que se les señalan.</p>			
1	<p style="text-align: center;">Datos relativos a los involucrados</p> <p>Solicite los expedientes que custodia recursos humanos, de los funcionarios que se presuman involucrados en el caso y extraiga copia de documentos como los siguientes:</p> <p>a) Contrato de trabajo</p> <p>b) Currículum</p> <p>c) Documentos personales</p> <p>d) Hojas de amonestaciones y sanciones</p> <p>e) Resultados de evaluaciones de desempeño</p> <p>f) Hojas de méritos</p> <p>g) Resoluciones de promociones y ascensos</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

FASE DE OBTENCION DE DATOS PRELIMINARES

Hoja 2 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	h) Aprobaciones de aumentos de sueldos. i) Ordenes de embargo j) Ordenes de descuento k) Otros			
2	Elabore una cedula narrativa que contenga información como la siguiente: a) Obligaciones laborales b) Posición jerárquica c) Responsabilidades d) Acceso a archivos, bienes, otros e) Historial laboral f) Historia salarial g) Habilidades técnicas h) Otros.			
3	Estructure otra cedula que contenga: a) Conducta de vida. b) Relación con proveedores o clientes c) Visitas de acreedores			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE DE OBTENCION DE DATOS PRELIMINARES				
Hoja 3 de 4				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	d) Visitas de deudores e) Amistades más allegadas. f) Otros			
4	Información relativa a los actos Identifique los reportes financieros, facturas, contratos u otros documentos de donde se espera obtener información sobre los actos cuestionados.			
6	En la estructura de control interno, indague: a) Sobre la custodia de formas (si es el caso) y las políticas de distribución para el uso y consumo. b) Si están debidamente separadas las funciones incompatibles como de adquisiciones, registro y custodia de los recursos relacionados. c) La existencia de sistemas de seguridad electrónica y si se comparten los códigos de acceso a los equipos informáticos.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE DE OBTENCION DE DATOS PRELIMINARES				
				Hoja 4 de 4
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>d) Si se comparte información con personas extrañas a la compañía.</p> <p>e) Que los sistemas de autorización para adquisiciones y registro de bienes y servicios, estén debidamente identificados.</p> <p>f) Que la estructura de los flujos de información relativa a ingresos y salidas de efectivo, cuentas por cobrar o por pagar, sean confiables, si es el caso.</p>			
REVISADO POR:		NOMBRE	FIRMA	FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

Entre las técnicas que más pueden utilizarse en esta etapa, se encuentran las siguientes:

Prácticas	Oculares	Documentales	Físicas	Escritas	Verbales
<ul style="list-style-type: none"> - Intuición - Escepticismo - Mapeo - Síntesis - Aislamiento - Incautación - Interpolación - Simulación 	<ul style="list-style-type: none"> - Observación - Comparación - Revisión - Rastreo 	<ul style="list-style-type: none"> - Cálculo - Comprobación 	Inspección	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis - Confirmación - Conciliación - Tabulación 	<ul style="list-style-type: none"> - Indagación

Entre los procedimientos a emplearse en la formulación teórica del caso pueden considerarse los descritos de forma general, en el cuadro No. 8

4.1.1.4 Identificación del entorno legal.

La técnica contable está asociada a disposiciones legales, lo cual es del dominio común y normal de los profesionales en contaduría; por tanto, todo lo que se refiera a información financiera, tributaria y control interno, lo procesará y analizará sin mayores inconvenientes; pero en este tipo de trabajo, es imprescindible auxiliarse de un abogado, para asegurarse de no ejecutar procedimientos que pongan en riesgo un posible proceso judicial, discernir sobre el tipo de evidencia que pueda presentarse al momento de entablar la demanda y las

Cuadro No. 8

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
ENFOQUE TEORICO DEL CASO				
Hoja 1 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Construir teóricamente el caso para definir las estrategias de la investigación y los posibles elementos a encontrar.</p>			
1	Con la información acumulada verifique si es posible identificar las irregularidades cometidas y a los perpetradores.			
2	Procure identificar, enlistar y entender los procedimientos que pudieron haberse utilizado para cometer los actos e identifique los puntos de la estructura de control que hayan sido vulnerados.			
4	Sugiera al representante legal, presidente o propietario de la empresa, que tome las medidas de seguridad para la protección de la información identificada, para evitar posibles alteraciones, suplantaciones o sustracción de la misma.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

ENFOQUE TEORICO DEL CASO

Hoja 2 de 2

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Elabore una cédula narrativa describiendo el caso, cómo pudo cometerse, identificando a los involucrados, y cómo está repercutiendo en el patrimonio de la organización y/o propietario de la compañía.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA		FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

estrategias para obtener las declaraciones de los posibles testigos, además de la tipificación del delito que pueda dársele al caso.

Al abogado se le debe exponer el asunto sin ninguna censura, presentándole toda la información recolectada y analizada, la hipótesis de cómo pudieron darse los hechos, las personas identificadas que están involucradas, las versiones de los posibles testigos y la posición de los funcionarios interesados en que se realice la investigación. Para desarrollar esta fase pueden emplearse procedimientos como los expuestos en el cuadro No. 9

4.1.1.5 Obtención de evidencia documental.

Conjugando las técnicas descritas en la fase de "obtención de datos preliminares" y empleando procedimientos adecuados puede adquirirse la suficiente evidencia competente, para lo cual es esencial tener claro todo el panorama del crimen; por ejemplo a estas alturas del proceso, mediante el enfoque del caso, se debe saber cómo se dieron los hechos, el tipo de evidencia a recolectar y las fuentes de donde se obtendrán, las personas implicadas, testigos y las razones que las llevaron a cometer el delito. Para lograr obtener las evidencias esperadas pueden emplearse procedimientos como los indicados en cuadro No. 10.

Cuadro No. 9

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
ENTORNO LEGAL				
Hoja 1 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	OBJETIVO: Obtener elementos claros y suficientes para orientar la ejecución de las pruebas (sustantivas) dirigidas a la obtención de evidencia que demuestre o desvanezca los hechos.			
1	Pida su opinión acerca de los procedimientos que se pretenden emplear en la ejecución de pruebas orientadas a obtener las evidencias.			
2	Establezca la metodología a emplear para entrevistar a los posibles testigos e interrogar a los sospechosos y los momentos en se deben realizar.			
3	Confirme la posible tipificación del presunto delito.			
4	Enliste posibles actividades que no deban realizarse para no contaminar las evidencias del caso.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

ENTORNO LEGAL

Hoja 2 de 2

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Comparta los procedimientos que pretende emplear para evitar la suplantación, alteración y sustracción de evidencias y pida su opinión.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA		FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

Cuadro No.10

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL				
				Hoja 1 de 2
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Obtener toda la evidencia documental esperada que permita formular conclusiones acerca del caso.</p>			
1	Elabore análisis de tendencias sobre información financiera que se relacione con el caso.			
2	De acuerdo a la teoría del caso, elabore un detalle de toda la evidencia a recolectar.			
3	Identifique los lugares en donde se localiza la fuente de la evidencia y la persona que las custodia.			
4	Establezca la forma de extracción de las evidencias, su distribución, ordenamiento y como las va a custodiar.			
5	Obtenga copias de documentos que servirán como evidencias, identificando la fuente, y sitio exacto donde se encuentren los originales.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 2 de 2

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
6	En los equipos de cómputo de la empresa del cliente verifique que los programas informáticos no hayan sido modificados sin autorización.			
7	Extraiga copias de backup de los equipos de cómputo que pudieran tener información relacionada con el caso.			
8	En los sistemas computarizados corra pruebas en paralelo para identificar posibles desvíos o alteraciones de información dentro de los programas.			
9	Asegúrese de que sea la evidencia que realmente anda buscando.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

4.1.1.6 Obtención de evidencia testimonial (entrevista a testigos)

Muy seguros de la metodología a emplear y los momentos en que se puedan entrevistar a los testigos, procede el diseño y elaboración de las guías con preguntas estratégicamente formuladas para recoger hechos esenciales. Las entrevistas son fundamentales para obtener evidencia testimonial sobre el asunto y se realizan con límite de tiempo, pero considerando los espacios para tomar nota de las declaraciones y haciendo sentir confianza a la persona; en el cuadro No. 11 se muestran algunos procedimientos para entrevistar a los testigos potenciales, luego de tener definida la lista y el orden a seguir de acuerdo a su importancia.

4.1.1.7 Reevaluación del enfoque teórico del caso.

Luego de haber analizado la evidencia obtenida, pueden compararse las conclusiones con la hipótesis planteada al inicio de la investigación, para identificar posibles desvíos en los resultados y evaluar que tanto se habían subestimado o sobreestimado las consecuencias; pero más que la redefinición de esta, la comparación se hace con el objeto de encontrar más o nuevos elementos, por ejemplo: más personas implicadas, que los fraudes vengan desde mucho antes de lo que se pensaba y por ende las pérdidas sean mayores de las previstas, que se identifiquen

Cuadro No.11

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL				
				Hoja 1 de 3
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Obtener evidencias adicionales a las documentales que permitan determinar o corroborar la participación de los sospechosos, en los hechos.</p>			
1	Obtenga la nomina de las personas que conforman las áreas de trabajo en donde han ocurridos los actos bajo investigación.			
2	Seleccione el orden en que entrevistará a las los posibles testigos.			
3	Explique el propósito de la entrevista y cree un ambiente de confianza.			
4	Califique al testigo según su comportamiento y esté preparado para adecuar sus preguntas de acuerdo a su personalidad ya sea amigable, expresivo, analítico, impulsivo.			
5	Inicie con preguntas sencillas.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL

Hoja 2 de 3

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
6	Pregunte basado en el conocimiento que tiene sobre el caso.			
7	Muestre documentos relacionados con el asunto en cuestión.			
8	Confirme los hechos claves y admisiones que exprese el testigo.			
9	Al finalizar la entrevista proporciónale su nombre y teléfono al testigo.			
10	Evalúe la información obtenida, clasificando las respuestas obtenidas así: a) Hechos demostrables b) Opiniones c) Rumores d) Datos adicionales			
11	Levante acta de las versiones proporcionadas por los testigos, datos personales, dirección, teléfono, relación con el caso, fecha, hora y lugar de la entrevista.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL				
				Hoja 3 de 3
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
8	Concluya sobre los elementos obtenidos de la entrevista			
9	Compare los resultados de la entrevista y verifique si es coincidente o complementa la información obtenida de la revisión de documentos.			
REVISADO POR:		NOMBRE	FIRMA	FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

daños conexos, se liberen de responsabilidad a algunas personas que se tenían como sospechosas, etc.

Tomar la responsabilidad de investigar casos de esta naturaleza, podría llevar a enfrentarse con circunstancias no tan gratas, ya que podría ser que la persona que contrató los servicios (de no ser el dueño del negocio), resulte ser el perpetrador principal y solo esté tratando de desviar la atención a raíz de que ya no le sea tan fácil encubrir las consecuencias de sus actos; en caso de ser socio podría ser que esté tratando de crear complot en contra de un funcionario clave que de no ser por él, este estaría ocupando su cargo; y así podrían enunciarse otros motivos similares. Para el desempeño de esta fase pueden emplearse procedimientos como los que describen en cuadro No.12

4.1.1.8 Obtención de confesiones

En cuanto a los interrogatorios, las guías deben estructurarse con asignación culposa, con sentido acusatorio, haciendo énfasis de que se cuenta con evidencia incriminatoria, el desarrollo de este procedimiento es conveniente realizarlo sin límite de tiempo, creando tensión en el ambiente y su objetivo es precisamente obtener una admisión de culpa, de parte de los perpetradores. En el cuadro No. 13 se detallan algunos procedimientos que podrían ser aplicados en estos casos.

Cuadro No.12

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
REEVALUACION DEL ENFOQUE TEORICO DEL CASO				
				Hoja 1 de 2
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	OBJETIVO: Analizar la teoría desarrollada, relacionando la evidencia recolectada con los puntos medulares de la investigación, refutándola para identificar los puntos débiles que será necesario reforzar.			
1	Analice las evidencias recolectadas y relaciónelas paso a paso con la teoría planteada sobre el caso.			
2	Identifique qué elementos no encajan en la teoría planteada y cómo pueden afectar en la investigación, si se utilizan como evidencias de descargo.			
3	Identifique que evidencias deben ser reforzadas.			
4	Al unir todas las evidencias recolectadas, identifique que vacíos presenta la investigación.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
REEVALUACION DEL ENFOQUE TEORICO DEL CASO				
Hoja 2 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Estudie a los testigos, buscando los puntos débiles que pueden ser utilizados para desvirtuar su declaración.			
6	Consolide las evidencias encontradas, analícelas y concluya.			
7	Efectúe las correcciones necesarias al planteamiento original del caso y elabore la teoría definitiva del mismo.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

Cuadro No. 13

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE CONFESIONES				
Hoja 1 de 3				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	Objetivo: Lograr que el o los sospechosos confiesen los actos por los cuales se les esta responsabilizando.			
1	Antes de desarrollar el interrogatorio confirme con su cliente si está dispuesto a conciliar con el perpetrador.			
2	Reserve un área privada para el interrogatorio, de preferencia pequeña, sencilla para evitar distracciones y con libre acceso a la puerta.			
3	Grave el interrogatorio y al iniciarlo solicítele al sospechoso que mencione su nombre y número de documento de identificación personal.			
4	Interrogue a una sola persona por vez			
5	Establezca contacto visual directo, posición corporal adecuada y tono de voz que exprese seguridad.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE CONFESIONES

Hoja 2 de 3

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
6	Comience con una declaración sencilla			
7	Observe si hay cambios de ánimo y si enaltece la voz.			
8	Convenza del alcance de la evidencia que está en su poder y que usted es experto en el área en donde se han cometido los hechos.			
9	No exprese juicios y mantenga el tono activo de voz.			
10	Aumente el ritmo, la tensión del ambiente y la presentación verbal.			
11	Convenza a la persona que es por su bien contar la historia.			
12	Plantee al individuo razones para cometer el delito, pero evite la confrontación.			
13	Esté atento a señales y mensajes, evite pensar como consejero y observe cambios.			
14	Obtenga confesión verbal o escrita.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE CONFESIONES

Hoja 3 de 3

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
15	Lea el acta de confesión y obtenga firma del perpetrador.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA		FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

4.1.1.9 Presentación de resultados

Antes de dar a conocer los resultados de la investigación es recomendable hacer una evaluación general y asegurarse de tener debidamente soportadas todas las conclusiones que se dejarán plasmadas en el informe, revisando que las evidencias sean las correctas, se les haya dado la mejor interpretación y estén directamente relacionadas al caso, entre otros aspectos.

La finalización de la investigación previa se materializa con la entrega del informe, el cual debe ser leído al cliente y ampliado verbalmente en los puntos que no le sean de fácil comprensión y su estructura contiene elementos como los siguientes:

- a) Presentación (Carátula)
- b) Índice y contenido
- c) Objetivo
- d) Naturaleza y Alcance
- e) Información relativa al entorno de los hechos
- f) Comunicación de los resultados
- g) Base técnica y legal sobre las cuales se fundan las conclusiones.

- h) Indicaciones de cómo y dónde obtener las evidencias documentales.
- i) Indicación de nombres, direcciones y números de teléfono de los testigos.
- j) Identificación del auditor y lugar del informe
- k) Especificaciones de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de las conclusiones.
- l) Evidencia agrupada y organizada, anexa

Como puede observarse, entre estos elementos se encuentran algunos que son similares a los contenidos en los informes de auditorías de estados financieros y son comprensibles con facilidad en su enunciado; por tal razón, solamente se amplían los siguientes:

Objetivo: reflejan el propósito de la investigación desarrollada y deben corresponder a lo planteado en la carta compromiso, firmada al aceptar el trabajo en cuestión.

Naturaleza y alcance: Indica el tipo de trabajo ejecutado, revelando el nivel de profundidad con que han sido empleadas las técnicas y desarrollados los procedimientos que llevaron a obtener las conclusiones del estudio, expresando las

limitaciones en la aplicación de normativa técnica de auditoría y que su extensión recae únicamente sobre las operaciones relacionadas con el caso bajo investigación.

Información relativa al entorno del caso: describe de forma general en tiempo y espacio, relaciones entre la empresa, los involucrados y los hechos que han sido investigados.

Comunicación de los resultados: describe los hechos encontrados fundamentados en la evidencia obtenida durante la investigación, haciendo una descripción de los sucesos en la línea de tiempo, usando un lenguaje sencillo evitando el empleo de terminología técnica.

Base técnica y legal sobre la cual se fundamentan las conclusiones: enuncia la base técnica y legal que ha sido inobservada en las operaciones ejecutadas por los implicados.

Indicación de cómo y dónde obtener las evidencias documentales: muestra a los interesados, el tipo de evidencia disponible y lugar en que se encuentran los documentos y/o archivos que pueden ser utilizados en el momento en que las instancias correspondientes la requieran.

Especificaciones de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de las conclusiones: menciona que su uso está limitado a los objetivos que motivaron la investigación e indica que las conclusiones son aplicables únicamente a las áreas, operaciones, sujetos u objetos investigados.

Evidencia agrupada y organizada: En anexo al informe se detalla e identifica la evidencia obtenida, sobre las que se basan las conclusiones y mediante las cuales se demuestran los hechos observados.

4.2 Aplicación practica

Para efecto de ilustrar el planteamiento de la propuesta, a continuación desarrollamos un caso en donde se emplean de forma mas precisa algunas de las técnicas y procedimientos referidos.

4.2.1 Descripción del caso práctico

La sociedad X, S.A. de C.V., que se dedica a la comercialización de zapatos, durante el período 2001-2002 fue objeto de prácticas fraudulentas realizadas por el gerente de ventas de la sucursal No. 6, quien aprovechando el cargo que desempeña en la empresa obtuvo lucro personal, mediante la clonación de formularios para facturar las ventas y modificaciones incorporadas al sistema de emisión de estos documentos.

La investigación demostró que en la referida sucursal, los precios de venta de algunos productos son mayores(alterados) a los autorizados, sin embargo en la contabilidad y en el libro de control de IVA, se registran los valores reales(autorizados), todo esto se ha logrado hacer mediante el manejo de talonarios de facturas(formas falsificadas) similares al de la zapatería, que son los que se les entregan a los clientes al momento de las transacciones, realizando al final del día, una segunda emisión de facturas con las formas originales y exactamente con la misma información de las operaciones, a diferencia de los precios que son alterados en determinados productos identificados como de alta rotación.

Se identificaron 15 diferentes diseños donde se evidencia la alteración de los precios, lo cual se realiza a través de un programa anexo al sistema de facturación, que permite modificarlos y luego hacer la segunda impresión con los valores verdaderos, sustituyendo el documento emitido originalmente con los montos alterados, por otro, con los precios definidos según las políticas de la empresa, sustrayendo y apropiándose de la diferencia del efectivo.

El hecho fue descubierto en una ocasión que el contador tenía a la vista en su escritorio la factura de compra de un par de

zapatos de su esposa, en el mismo momento que revisaba los documentos de la sucursal No. 6, tienda donde habían sido adquiridos y casualmente se encontró con el original, notando la diferencia en los valores de ambos, lo que llamó su atención ya que los diseños de las formas eran exactamente iguales, el correlativo, fecha y hora de emisión también lo eran y la única diferencia se encontraba en los precios; esto le causó tanta impresión y decidió comentárselo al gerente general, quien a su vez ordenó una investigación especial al respecto.

4.2.2 Formulación de procedimientos

A continuación se presentan los cuadros que describen los pasos, técnicas y procedimientos utilizados por el auditor para desarrollar la investigación:

a) Fase de alegatos

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE DE ALEGATOS				
Hoja 1 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Conocer las generalidades del caso, tiempo y espacio donde se dieron los hechos y motivos de los afectados para iniciar la investigación.</p>			
1	En entrevista con el Gerente General obtenga argumentos sobre los cuales basan sus sospechas, además de las generales de la compañía, giro y posición en el mercado.			
2	Indague desde cuando la empresa conoció del caso.			
3	Averigüe la forma de cómo se tuvo conocimiento de la irregularidad que se estaba cometiendo en la sucursal, identificando quién lo descubrió.			
4	Obtenga si es posible los documentos o datos que dieron la pauta, para realizar la investigación.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

FASE DE ALEGATOS

Hoja 2 de 2

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Pregunte quienes además de la dirección superior tienen conocimiento sobre el caso.			
6	Indague si en el pasado ha ocurrido alguna disputa entre la dirección de la empresa y el gerente de la sucursal 6.			
7	Averigüe si ya se ha tomado alguna medida administrativa, respecto al hecho observado.			
8	Solicite a la dirección de la empresa aclaren, cual será el objeto de la investigación y qué se espera obtener de esta.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

b) Obtención de datos preliminares

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
FASE DE OBTENCIÓN DE DATOS PRELIMINARES				
Hoja 1 de 4				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Obtener la información relacionada con el gerente de la sucursal 6 y otros implicados, sus actividades y los actos que se les señalan.</p>			
1	Obtenga el organigrama de la empresa y de la sucursal No. 6			
2	Solicite el manual de funciones y de descripción de puestos.			
3	Obtenga listado del personal asignado a la sala de ventas No. 6 en los últimos dos años			
4	<p>Solicite los expedientes del personal que puede estar implicado y elabore una cédula que registre:</p> <p>a) Generales del empleado.</p> <p>b) Tiempo de laborar en la empresa</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

FASE DE OBTENCIÓN DE DATOS PRELIMINARES

Hoja 2 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	c) Dependencia jerárquica. d) Puesto que ocupa actualmente. e) Otros puestos que ha desarrollado dentro de la empresa. f) Estudios realizados y capacitaciones recibidas. g) Cuántas personas están bajo su responsabilidad dentro de la empresa. h) Cuantos miembros integran su grupo familiar. i) Que presiones financieras pueden estar agobiándolo (ordenes de descuentos y/o embargos judiciales). j) Averigüe si padece de problemas de salud o emocionales. k) Liste las empresas en las que ha trabajado, números telefónicos y personas referentes.			
5	Obtenga copia del contrato de trabajo			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

FASE DE OBTENCIÓN DE DATOS PRELIMINARES

Hoja 3 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
6	Investigue si ha recibido algún tipo de sanción verbal o escrita y qué lo motivó.			
7	Investigue cómo es el ambiente laboral dentro de la empresa			
8	Solicite copia del manual de control interno.			
9	Indague sobre procesos en los cuales el presunto implicado participa de forma directa e indirecta.			
10	Identifique los puntos críticos de control que pudieron ser vulnerados y las personas responsables de su ejecución			
11	Investigue qué relación podría tener el gerente con otros empleados que participan en los procesos de control interno vulnerados.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
FASE DE OBTENCIÓN DE DATOS PRELIMINARES

Hoja 4 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
12	Averigüe en los trabajos anteriores qué actividades y responsabilidades ha desarrollado el implicado, anote nombre, cargo y número telefónico de quien proporcionó la información, fecha y hora de ejecución del procedimiento.			
13	Considere cualquier otra información adicional, que pueda servir para conocer la conducta y probabilidades del implicado de cometer el delito.			
14	Indague sobre los beneficios financieros y materiales que pudo tener el gerente de la sucursal y sus cómplices, como producto de sus actos.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

c) Enfoque teórico del caso

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
ENFOQUE TEORICO DEL CASO				
Hoja 1 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Crear una teoría de cómo se dieron los hechos, identificar a los posibles implicados, su participación y los daños causados para definir las estrategias de la investigación.</p>			
1	Con la información obtenida verifique si es posible identificar las irregularidades cometidas y a los participantes.			
2	Diseñe un mapa de la estructura del control interno, identificando los puntos vulnerados y a los responsables de su cumplimiento.			
3	Instruya al gerente general que tome las medidas de seguridad para la protección de la información identificada, para evitar posibles alteraciones, suplantaciones o sustracción de la misma.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

ENFOQUE TEORICO DEL CASO

Hoja 2 de 2

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
4	Elabore una hipótesis de cómo pudieron darse los hechos, identificando a los presuntos responsables, su participación y cuantificación del daño patrimonial.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

d) Identificación de consideraciones legales

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
IDENTIFICAR CONSIDERACIONES LEGALES				
Hoja 1 de 1				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	OBJETIVO: Ilustrar al abogado del cliente, sobre los hechos y considerar con este los aspectos legales y la mejor evidencia a obtener.			
1	Informe al abogado del cliente, sobre la situación que se investiga, aportando elementos que le permitan tener un panorama claro de los hechos.			
2	Consensuar con el abogado sobre el tipo de evidencia a recolectar.			
3	Establezca con el abogado, el método para interrogar al gerente de la sucursal y de entrevista a los posibles testigos.			
4	Obtenga del abogado la posible tipificación del ilícito.			
REVISADO POR:		NOMBRE	FIRMA	FECHA
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

e) Obtención de evidencia documental

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL				
Hoja 1 de 9				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Recolectar toda la evidencia documental que permita demostrar cómo sucedieron los hechos, identificar a los implicados y la cuantía del daño ocasionado a la empresa.</p>			
1	Obtenga el archivo de la computadora que consolida los movimientos de ventas.			
2	Elabore un cuadro de análisis de variaciones en las ventas de los últimos dos años, por sucursal.			
3	Elabore un cuadro de análisis de variaciones de cantidades vendidas por producto y por sucursal para el período de análisis.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 2 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
4	Analice la tendencia de las ventas en valores y cantidades y busque las explicaciones de variaciones de importancia o determine si el hecho bajo investigación las podría haber ocasionado.			
5	Identifique los equipos de cómputo que manejan programas de facturación e inventario, en las sucursales.			
6	Elabore listado de los programas instalados en cada equipo de cómputo.			
7	En cada equipo busque el archivo ejecutable de la aplicación del programa de facturación, anote su nombre y extensión e identifique el directorio en el cual se encuentra.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 3 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
8	En el menú inicio de Windows de cada computador ubique la función "buscar" digite el nombre y extensión del archivo que identificó en el paso anterior, luego ejecute la búsqueda.			
9	Si en algún computador identifica más de un archivo con el mismo nombre y extensión enliste el directorio donde estos se encuentran.			
10	Identifique archivos de bases de datos y efectúe los dos procedimientos anteriores para encontrar si hay duplicidad de estos, de encontrarlos enlístelos con su respectiva dirección.			
11	De encontrar duplicidad de programas de facturación, solicite que los equipos de cómputo donde se encuentran instalados, sean reemplazados y sugiera su traslado a un sitio de acceso restringido.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 4 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
12	Elabore copia de Backup y guárdelo en sobre sellado y lacrado, identificando numero de control de activo fijo, serie del disco duro, fecha y hora en que se realizó el procedimiento y nombre de la persona que lo hizo.			
13	Haga una segunda copia del backup de los equipos e instálelo en su computadora personal en un directorio específico, para la investigación de la empresa.			
14	En la copia instalada en su equipo ejecute corrida en paralelo de ambos sistemas de facturación y verifique los resultados obtenidos.			
15	De la copia instalada en su equipo identifique los datos precisos de las facturas que posiblemente fueron alteradas, fecha y hora de modificación de las operaciones en la base de datos.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 5 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
16	Solicite a la empresa un listado en archivo electrónico que contenga historial de precios de los productos.			
17	Obtenga copia de las notificaciones de actualización de precios enviadas por la gerencia de ventas y de las recibidas en la sala bajo investigación y determine diferencias.			
18	Compare los precios autorizados contra los registrados en las facturas, identifique las variaciones y enlístelas en archivo electrónico.			
19	Una vez identificados los productos en los cuales se ha realizado la alteración de precios proceda a: a) Identificar las últimas ventas donde fueron facturados y enliste nombres de los clientes.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 6 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>b) En registros públicos averigüe la dirección del cliente.</p> <p>c) Preséntese como auditor ante los clientes, trate de generar confianza y convénczale de que proporcione el documento original que soporta la venta realizada y de no ser posible solicítele fotocopia.</p> <p>d) Confronte los documentos obtenidos de los clientes con los de la empresa, determinando la diferencia en los datos.</p> <p>e) Elabore cédula de detalle de los productos que fueron vendidos con un valor por encima del autorizado, determine la diferencia y el monto de esta.</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 7 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
20	Mediante acta levante un inventario de las formas según la numeración correlativa y rangos de los tirajes, que se encuentren en la sucursal.			
21	Obtenga los informes de caja y selectivamente verifique la sumatoria de los anexos que soportan los ingresos.			
22	Realice arqueo de fondos a la caja general de la sucursal al cierre del día, anexando detalle de facturación emitida.			
23	Compare los precios en las facturas emitidas el día en que realice el arqueo y las de los cinco días anteriores, establezca diferencias.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 8 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
24	Solicite al banco un reporte de los movimientos de los últimos cinco días, de la cuenta corriente donde depositan el efectivo de las ventas de la sucursal, para comprobar si existen sustituciones o adiciones en las remesas realizadas.			
25	<p>Indague si existe máquina recicladora de papel, de ser así averigüe con el encargado de limpieza:</p> <p>a) Cada cuanto tiempo limpia la bandeja.</p> <p>b) Si ha visto alguna vez residuos que pudieran ser de formularios de facturas.</p> <p>c) Busque en la viruta acumulada de los últimos días si efectivamente existen residuos de facturas</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DOCUMENTAL

Hoja 9 de 9

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>d) De ser posible obtenga muestra de la basura y guárdela en sobre sellado y lacrado.</p> <p>e) Considere al encargado de limpieza como un posible testigo.</p>			
	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
	REVISADO POR:			
	JEFE DE EQUIPO:			
	SUPERVISOR:			

f) Obtención de evidencia testimonial

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL				
Hoja 1 de 3				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>OBJETIVO:</p> <p>Identificar otros elementos incriminatorios, ya sea de personas de la empresa o de agentes externos, que pudieran estar involucrados directa o indirectamente con el objeto de la investigación.</p>			
1	<p>Obtenga la nomina del personal que labora en la sucursal e identifique a los posibles testigos.</p>			
2	<p>Proceda a entrevistar a las personas identificadas como testigos e indague sobre lo siguiente:</p> <p>a. Que las ventas se están realizando de acuerdo al manual de procedimientos.</p> <p>b. Solicite le describan el procedimiento que normalmente hacen para la colocación de precios en los productos.</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL

Hoja 2 de 3

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	c. Indague sobre la relación entre el gerente de la sucursal y el entrevistado, para identificar si tiene algún conocimiento de los actos que se relacionan con el caso.			
7	<p>Si en el procedimientos anterior identifica alguna persona que tenga conocimiento sobre el caso que se investiga, proceda a indagar sobre:</p> <p>a) Qué personas podrían estar involucradas directamente.</p> <p>b) Si tiene conocimiento de cómo se han estado ejecutando las operaciones.</p> <p>c) Que función ejerce cada involucrado en el caso.</p> <p>d) Como se distribuyen los beneficios de los actos.</p>			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCIÓN DE EVIDENCIA TESTIMONIAL				
Hoja 3 de 3				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	<p>e) Qué personas se quedaban en la sucursal después del horario normal de trabajo.</p> <p>f) Revise con el entrevistado las respuestas obtenidas, verificando que esté de acuerdo con los apuntes realizados.</p> <p>g) Obtenga firma del entrevistado en el acta de la entrevista, identificando datos personales, lugar, fecha y hora.</p>			
8	Concluya sobre los elementos obtenidos de la entrevista			
9	Compare los resultados de la entrevista y verifique si es coincidente o complementa la información obtenida de la revisión de documentos.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

g) Reevaluación del enfoque teórico del caso.

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
REEVALUACIÓN DEL ENFOQUE TEORICO DEL CASO				
Hoja 1 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	OBJETIVO: Analizar la teoría desarrollada, relacionando la evidencia recolectada con los puntos medulares de la investigación, refutándola para identificar los puntos débiles que será necesario reforzar.			
1	Analice las evidencias recolectadas y relaciónelas paso a paso con la teoría planteada sobre la alteración en el programa y la doble facturación.			
2	Identifique qué elementos no encajan en la teoría planteada y cómo pueden afectar en la investigación, si se utilizan como evidencias de descargo.			
3	Identifique que evidencias deben ser reforzadas.			
4	Al unir todas las evidencias recolectadas, identifique qué vacíos presenta la investigación.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
REEVALUAR EL ENFOQUE DEL CASO				
Hoja 2 de 2				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Estudie a los testigos, buscando los puntos débiles que pueden ser utilizados para desvirtuar su declaración.			
6	Consolide la evidencia encontrada Analícela y concluya.			
7	Verifique si se mantiene el delito que se definió inicialmente o si hay otras evidencias que demuestren la existencia de otras acciones ilícitas.			
9	Efectúe las correcciones necesarias al planteamiento original y formule el planteamiento definitivo del caso.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

h) Obtención de confesiones.

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCION DE CONFESIONES				
Hoja 1 de 4				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
	OBJETIVO: Obtener declaración del sospechoso, sobre su participación y responsabilidad en el caso.			
1	Antes de desarrollar el interrogatorio confirme con su cliente si está dispuesto a conciliar con el perpetrador.			
2	Elabore una guía de preguntas, que le permitan ir de aspectos generales a particulares, considerando repreguntar sobre los elementos más importantes.			
3	Para desarrollar el interrogatorio, procure hacerlo en una sala sencilla, pequeña, privada, con suficiente iluminación, de fácil acceso y sin bloqueo hacia la salida.			
4	Realice grabación del interrogatorio.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCION DE CONFESIONES

Hoja 2 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
5	Solicítele al sospechoso que mencione su nombre y numero de documento de identificación personal.			
6	Explique el propósito del interrogatorio.			
7	Plantee el caso y observe si hay cambios en su disposición de ánimo.			
8	Mantenga un tono activo de voz, sin confrontar, evite tocar al interrogado, mantenga contacto visual directo.			
9	Demuestre que usted sabe cómo se realizó la doble facturación y la modificación del sistema.			
10	Escuche la versión del interrogado			
11	Identifique justificaciones, negaciones, confesiones y otros hechos que le parezcan importantes y tome nota de ellos.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

OBTENCION DE CONFESIONES

Hoja 3 de 4

N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
11	Considere realizar preguntas sobre aspectos en los cuales observe contradicciones.			
12	No acepte planteamientos que considere falsos, procure demostrar con documentos que conoce otra versión de los hechos.			
13	Identifique cambios de actitud que demuestren intentos de colaborar en el proceso.			
14	Indague cuál es la relación entre la cajera y el gerente de ventas.			
15	Pregunte sobre más personas que pudieran estar involucradas.			

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE				
OBTENCION DE CONFESIONES				
Hoja 4 de 4				
N°	Procedimientos	Ref P/T	Hecho por	Fecha
16	Formule preguntas y muestre las evidencias que lo lleven a obtener confesión del interrogado, de cómo se introdujeron los cambios en el sistemas de facturación y obtuvo los formularios falsos para facturar.			
17	Lea el acta de los sucesos del interrogatorio y obtenga firma de ella.			
REVISADO POR:	NOMBRE	FIRMA	FECHA	
JEFE DE EQUIPO:				
SUPERVISOR:				

i) Presentación de resultados

Luego de haber finalizado las fases del proceso de investigación, y definidas las conclusiones de acuerdo a las evidencias encontradas, procede la elaboración del informe de acuerdo a la estructura planteada en el apartado 4.1.1.9 de este capítulo.

4.3 Presentación de denuncia para iniciar el proceso judicial

De acuerdo al Código Procesal Penal vigente, el delito de administración fraudulenta es perseguible por acción pública previa instancia particular, es decir que para iniciar el proceso judicial es necesaria la denuncia del afectado; esta puede ser interpuesta por él o por mandatario con poder general, ante la Fiscalía General de la República, la Policía o el Juez de Paz inmediato. Debe contener en cuanto sea posible: la relación circunstancial del hecho, con indicación de sus partícipes, perjudicados, testigos y demás elementos que puedan conducir a los funcionarios tanto a la comprobación del hecho punible como a su calificación legal.

En caso de una denuncia relacionada al delito de administración fraudulenta proveniente de empresa privada, los hechos deben estar basados en información confiable y la mejor forma de demostrarlo es a través de un informe elaborado por un contador

público y las evidencias correspondientes, que se anexan a la denuncia, constituyéndose en un indicio de prueba que sirve los funcionarios para comprobar la existencia del hecho y su posible calificación legal.

CAPITULO V

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Esta investigación ha proporcionado elementos que han de considerarse para la exploración y desarrollo de la auditoría forense, especializada en la aplicación de técnicas y procedimientos orientados a la obtención de evidencias de carácter público para ser presentadas a los tribunales de justicia; como las siguientes conclusiones:

5.1 Conclusiones

1. En El Salvador el término auditoría forense aún no ha sido ampliamente divulgado, debido a que las universidades que imparten la carrera de contaduría pública, no lo han incorporado en sus planes de estudio y las organizaciones que aglutinan a los profesionales de esta disciplina, tampoco han realizado acciones orientadas a su difusión.
2. La falta de capacitación en auditoría forense por parte de los contadores públicos, no permite que las instancias judiciales y empresarios reconozcan la importancia del apoyo que podrían dar en las investigaciones de delitos económicos cometidos contra empresas privadas.

3. La mayoría de delitos de administración fraudulenta denunciados, quedan impunes principalmente, porque que no se logran sustentar las investigaciones mediante pruebas convincentes, debido a que en su obtención no se utilizan las técnicas y procedimientos adecuados, y a que los abogados querellantes y auditores trabajan separados, en donde lo más normal es que estos últimos no conocen en que finaliza el proceso.

4. El apoyo de contadores públicos con conocimientos de auditoría forense, en las investigaciones de delitos económicos, permitiría a los afectados tener mayor certeza que se obtendrán las pruebas necesarias, para que el caso se resuelva satisfactoriamente y apegado a derecho.

5.2 Recomendaciones

1. A las universidades, que implementen en sus planes de estudios la temática de auditoría forense, para generar profesionales con conocimientos sobre investigación de delitos financieros.

2. A las organizaciones gremiales que promuevan una mayor difusión del término auditoría forense, e incentiven a sus miembros a conocerlo.

3. A todo el gremio de contadores públicos, que se capacite sobre aplicación de técnicas y desarrollo de procedimientos de auditoría forense, como una forma de mantener la educación continuada para mejorar la calidad y diversidad de los servicios y buscar mayor protagonismo en la investigación de delitos económicos.
4. A los contadores públicos que desarrollen investigaciones de delitos económicos, hacer uso de técnicas y procedimientos de auditoría forense, para obtener la suficiente evidencia competente que demuestre los hechos.
5. Se recomienda a los abogados querellantes y a los contadores públicos que en el desarrollo de investigaciones por delitos de naturaleza financiera, trabajen coordinadamente para garantizar mejores resultados de sus indagaciones.
6. Es necesario que los profesionales de la contaduría pública, se involucren en el desarrollo de auditorías investigativas, y de esta manera colaborar en el combate a los delitos económicos que afectan a las empresas y a la economía nacional en general.

BIBLIOGRAFIA

American Institute of Certified Public Accountants,
Declaraciones sobre Normas de Auditoría, Volumen VII,
México, 1997 SAS 82

Carrera, Juan A. y Rojas Antonio José, El Papel de la Auditoría
Forense en el Saneamiento de las Funciones Gubernamentales,
Venezuela, 2002

Casado Pérez, José María, La prueba en el Proceso Penal
Salvadoreño, Editorial Lis, El Salvador, 2000

Código de Comercio, Editor: Mendoza Orantes, Ricardo, Editorial:
Jurídica Salvadoreña, El Salvador, 2000.

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, Normas
Internacionales de auditoría, 5° edición, Agosto 2000

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y
Procedimientos de auditoría, 16° edición, México, enero
1996

Estupinián Gaitán, Rodrigo, Control Interno y Fraudes, Primera edición, Colombia, 2002.

Grupo Editorial Océano, Enciclopedia de auditoría, Primera edición, Barcelona España.1999.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista, Lucio Pilar. Metodología de la Investigación. Mc Graw Hill Interamericana Editores, 2ª.edición. México, 1998

Peña Bermúdez, Jesús María, Control Auditoría y Revisoría Fiscal, 3ª. Edición, Ecoe Ediciones, Colombia, 2000.

Prieto Gastelvan, Víctor Manuel CPC, Los peritajes Contables Y El Contador Público, México, 2001

Recopilación de Leyes Penales, Editor: Mendoza Orantes, Ricardo, Editorial: Jurídica Salvadoreña, 14ª. Edición, El Salvador, 2001

Rodríguez Castro, Braulio, La Auditoría Forense en el sector Público Colombiano, Pontificia Universidad Javeriana, Colombia, 2002

Rodríguez Castro, Braulio, La Auditoría Forense, Pontificia
Universidad Javeriana, Colombia, 2002

Rodríguez Castro, Braulio, Guía Para el Trabajo de Auditoría
Forense, Colombia, 2001

Sandra Luz Hernández Estévez y Rosalío López Durán, "Técnicas
de investigación Jurídica" Oxford, University Press,
Marzo 2000

Trabajo de graduación "Herramientas de Auditoría Forense. Un
enfoque a las unidades de Auditoría Interna en el Sector
Gubernamental" Flores Córdova, Ana Militza; Romero Menjívar
Reyna de los Ángeles; Velázquez Domínguez, Karla Yesenia,
Universidad de El Salvador, 2002

ANEXOS

INDICE DE ANEXOS

- ANEXO 1: Cuestionario dirigido a contadores públicos que ejercen auditoría externa.
- ANEXO 2: objetivo de las preguntas
- ANEXO 3: Guía de entrevista para fiscales
- ANEXO 4: Guía de entrevista para abogados acusadores
- ANEXO 5: Resultados de la investigación de campo.



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



Cuestionario dirigido a contadores públicos que ejercen auditoría externa.

OBJETIVO DEL CUESTIONARIO:

Evaluar las habilidades investigativas y la profundidad con la que los contadores públicos han aplicado las técnicas y procedimientos de auditoría en las indagaciones sobre actos de administración fraudulenta en empresas privadas, y si las evidencias obtenidas de tales exámenes, han contribuido a la demostración de estos ilícitos, ante los tribunales de justicia.

CUESTIONARIO

1 ¿En cual de los siguientes rangos ubica su nivel de experiencia en el campo de auditoría?

- | | | | |
|------------------|--------------------------|-------------------|--------------------------|
| a) De 1 a 4 años | <input type="checkbox"/> | c) De 8 a 12 años | <input type="checkbox"/> |
| b) De 4 a 8 años | <input type="checkbox"/> | d) Mas de 12 años | <input type="checkbox"/> |

2 ¿A cuales de los siguientes sectores ha brindado sus servicios de auditoría externa?

- | | | | |
|--------------------------------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|
| a) Empresas comerciales | <input type="checkbox"/> | d) Empresas Financieras | <input type="checkbox"/> |
| b) Empresas de Servicios | <input type="checkbox"/> | e) Todas las anteriores | <input type="checkbox"/> |
| c) Empresas de la Construcción | <input type="checkbox"/> | f) Otras | <input type="checkbox"/> |

Especifique _____

3. ¿Aparte de contador público, que otro título académico posee?

- a) Abogado
- b) Ingeniero en sistemas
- c) Administrador de empresas
- d) Otro Especifique: _____

4. ¿Se ha capacitado para la detección de fraudes?

Sí No

5. ¿Ha recibido algún curso sobre técnicas para la ejecución de auditorías investigativas?

Sí No

6. Si su respuesta a la pregunta anterior fue negativa, ¿a cuál de los siguientes factores le atribuye la causa?

- a) No existen programas de capacitación en esta área
- b) Falta de tiempo
- c) Falta de recursos económicos
- d) Otra
Especifique: _____

7. ¿Tiene conocimientos sobre auditoría forense?

Sí No

8. ¿Conoce de técnicas y procedimientos de investigación policial y análisis de perfiles de actuación criminal que puedan utilizarse para la ejecución de una auditoría investigativa?

Sí No

9. ¿Considera usted que cuando el auditor descubre irregularidades por actos de administración fraudulenta, debería profundizar en la investigación como parte del desarrollo de su auditoría de estados financieros?

Sí No

¿Por qué? _____

10 ¿En el ejercicio de su profesión, ha detectado alguna vez irregularidades que manifiesten indicios de posibles actos de administración fraudulenta?

Sí No

11 ¿Ha participado en investigaciones sobre casos de administración fraudulenta?

Sí No

12 Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Considera usted que utilizó técnicas y procedimientos de auditoría forense?

a) Sí b) No
c) No sabe

13 ¿Cuáles de las siguientes técnicas considera usted que utilizó?

- a) Obtención de documentos originales para presentarlos como evidencias, junto a la demanda judicial.
- b) Secuestro de registros contables
- c) Solicitó congelamiento de cuentas bancarias
- d) Restringió el acceso a sistemas y archivos computarizados
- e) Realizó pruebas caligráficas

f) Solicitó autorización judicial para obtener documentos originales de terceras personas

g) Rastreó las cuentas bancarias de los sospechosos

h) Rastreó los bienes y propiedades de los sospechosos

i) Otras: _____

14 ¿Las técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría, le permitieron obtener la adecuada evidencia para entablar demanda judicial ante la Fiscalía General de la República?

Sí No

15 ¿Qué dificultades ha tenido para obtener las evidencias pertinentes, en el desarrollo de auditorías investigativas?

a) Imposibilidad de obtener documentos originales

b) Contaminación de evidencias

c) Desconocimiento de normas comerciales internacionales

d) Fuga de información sobre la investigación

e) Dificultad para encontrar vicios ocultos en contratos

f) Carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos

g) Dificultades para investigar operaciones en el extranjero

h) Otras:

Especifique: _____

16 ¿La documentación que se presentó ante la Fiscalía, permitió que se aceptara la demanda?

Sí No

17 ¿La calidad de las evidencias presentadas como soporte de la demanda, permitió que no fueran desvirtuadas en el desarrollo del proceso judicial?

Sí No
No sabe

18 Si su respuesta anterior fue negativa, a su juicio ¿qué elementos influyeron para que las evidencias presentadas fueran rechazadas como indicios de prueba y retrazaran el proceso judicial?

19 ¿Conoce usted las formas, condiciones y los demás requisitos exigidos por la Fiscalía General de la República, para entablar una demanda judicial?

Sí No
No sabe

20 ¿Considera necesario contar con documentos que describan la aplicación de técnicas y procedimientos para la ejecución de investigaciones sobre actos de administración fraudulenta, que faciliten la obtención de la suficiente evidencia para demandar judicialmente a los responsables?

Sí No

21 ¿ Considera usted que el contador público que ha realizado la investigación del presunto delito de administración fraudulenta, puede participar como testigo en el juicio?

Sí No

OBJETIVOS DE LAS PREGUNTAS DE ENCUESTA

- 1- Determinar los años de experiencia que el contador público tiene en el ejercicio de la profesión.
- 2- Identificar las áreas de trabajo donde el contador público ha prestado sus servicios, para determinar si tiene conocimiento de la operación de diferentes sectores empresariales.
- 3- Identificar la preparación académica que tiene el contador público y los conocimientos que pueda tener de otras disciplinas.
- 4- Determinar si el contador público conoce técnicas y procedimientos de auditoría forense para el desarrollo de investigaciones contables.
- 5- Determinar si el contador público como parte de su educación continuada se ha especializado en técnicas para el desarrollo de investigaciones contables.
- 6- Identificar las razones por las cuales el contador público no ha recibido capacitación para desarrollar auditoría investigativa.
- 7- Determinar si se ha capacitado al personal de apoyo para identificar cualquier tipo de fraude.
- 8- Saber si el contador público identifica técnicas y procedimientos de auditoría forense que pueda utilizar en el desarrollo de su trabajo.

- 9- Conocer la opinión del contador público a cerca de si la investigación de un posible delito de administración fraudulenta se debe ejecutar como parte de una auditoría de estados financieros o de una auditoría especial.
- 10- Conocer si el contador público ha tenido experiencias en detección de posibles delitos de administración fraudulenta.
- 11- Determinar si el auditor ha utilizado técnicas de auditoría forense para profundizar en la investigación y obtener así evidencia instrumental.
- 12- Conocer las técnicas que se han utilizado para el desarrollo de investigaciones e identificar si son de auditoría forense.
- 13- Determinar los efectos en el presupuesto de tiempo del auditor para el desarrollo de una investigación contable de posibles delitos de administración fraudulenta.
- 14- Conocer si el auditor ha participado en investigaciones de casos de administración fraudulenta.
- 15- Determinar si la investigación que realizó el auditor permitió que se obtuvieran documentos originales para presentar la demanda.
- 16- Determinar si la documentación presentada a la Fiscalía facilitó la aceptación de la demanda.
- 17- Determinar si la documentación que sustentó la demanda fue aceptada como evidencia probatoria.

- 18- Determinar que elementos han influido para que la documentación presentada sea rechazada por la Fiscalía.
- 19- Saber si la documentación obtenida y presentada por un contador público, como soporte de la demanda ha sido utilizada como prueba en el desarrollo de un proceso judicial.
- 20- Determinar si los contadores públicos conocen de la existencia en la Fiscalía de algún documento que oriente sobre la presentación de la información que acompaña la demanda.
- 21- Conocer la opinión del contador público a cerca de la necesidad de que existan documentos que faciliten la ejecución de investigaciones de esta naturaleza y cómo debe presentar la información necesaria para entablar demanda judicial.

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

GUÍA DE ENTREVISTA PARA FISCALES

DIRIGIDO A: Fiscales de la unidad del patrimonio privado de la Fiscalía General de la República de El Salvador.

OBJETIVO DE ESTA GUIA:

Recopilar información relacionada con los procesos judiciales, desde su inicio, los requisitos o exigencias sobre las cuales dan por aceptadas las demandas, y la forma de participación en las investigaciones de este tipo de delitos.

INTERROGANTES BASICAS:

1. ¿Qué requisitos exige la Fiscalía General de la República para aceptar una demanda e iniciar el proceso judicial por casos de administración fraudulenta en empresas privadas?
2. ¿Cuenta la Fiscalía con profesionales de disciplinas diferentes a la abogacía, para desarrollar investigaciones de delitos de tipo financiero?
3. ¿Considera que antes de presentar una demanda por un posible delito de administración fraudulenta, el afectado debería realizar una exhaustiva investigación previa?

4. Cuando la demanda de un caso de administración fraudulenta se basa en un informe del auditor interno o externo de la empresa, ¿Cómo utiliza la Fiscalía esa información?

5. ¿Considera usted que la información que brinda un contador público para entablar una demanda judicial es fundamental para el desarrollo del proceso? ¿ Por qué?

6. ¿Considera que la calidad de las pruebas aportadas de la investigación realizada por un auditor, influye en el desarrollo del proceso judicial?

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

GUÍA DE ENTREVISTA PARA ABOGADOS ACUSADORES

DIRIGIDO A: Abogados que han participado como acusadores en casos de administración fraudulenta.

OBJETIVO DE ESTA GUIA:

Obtener información sobre el papel que desempeñan los abogados acusadores en su relación con el manejo de información contable y su relación con contadores públicos en casos de procesos judiciales por el delito de administración fraudulenta.

INTERROGANTES BASICAS:

1. ¿Ha participado como abogado acusador en procesos judiciales por el delito de administración fraudulenta en empresas privadas?
2. ¿Qué resultados ha obtenido?
3. ¿Tiene usted conocimientos de contabilidad general?
4. ¿Considera que la Fiscalía se debería auxiliar de un auditor externo para la realización de investigaciones en casos de demandas por administración fraudulenta?

5. ¿Cómo describiría el aporte de los auditores externos en la presentación de evidencia instrumental en el desarrollo de procesos de demanda por administración fraudulenta?

6. ¿Alguna vez se ha auxiliado de un contador público para preparar y analizar la información contable que se utilizará como prueba en el desarrollo de un proceso judicial por administración fraudulenta?

7. ¿Considera usted que una investigación desarrollada por un contador público aporta pruebas contundentes al proceso judicial?

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

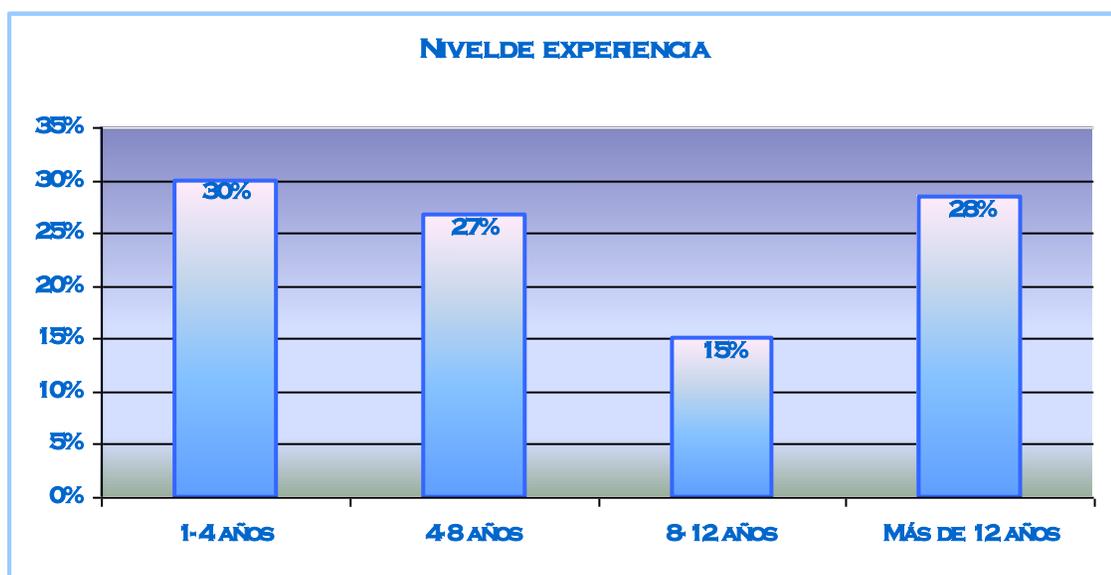
Pregunta No. 1

¿En cual de los siguientes rangos ubica su nivel de experiencia en el campo de auditoría?

Objetivo:

Determinar los años de experiencia que el contador público tiene en el ejercicio de la profesión.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
De 1 a 4 años	18	30.00%
De 4 a 8 años	16	26.67%
De 8 a 12 años	9	15.00%
Más de 12 años	17	28.33%



Comentario:

El 30% de los Contadores Públicos tienen entre 1-4 años de experiencia, 26.67% de 4-8 años, 15% de 8-12 años y un 28.33% señalan tener más de 12 años ejerciendo la profesión.

Pregunta No. 2

¿A cuales de los siguientes sectores ha brindado sus servicios de auditoría externa?

Objetivo:

Identificar las áreas de trabajo donde mayormente el contador público presta sus servicios profesionales y conocer si posee experiencia de la operatividad de las diversas actividades económicas.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Comerciales	56	93.33%
De servicios	51	85.00%
De la construcción	30	50.00%
Financieras	17	28.33%
Gubernamentales	8	13.33%
Industriales	8	13.33%
Otras (Alcaldías, Ong, Cooperativas, Agrícolas e Inversionistas)	10	16.67%



Comentario:

Los resultados obtenidos muestran que el 93.33% de los Contadores Públicos prestan sus servicios profesionales como auditores externos a empresas comerciales, el 85% a empresas de servicios, el 50% a las de construcción, únicamente el 13.33% a las industriales, gubernamentales y de otro tipo.

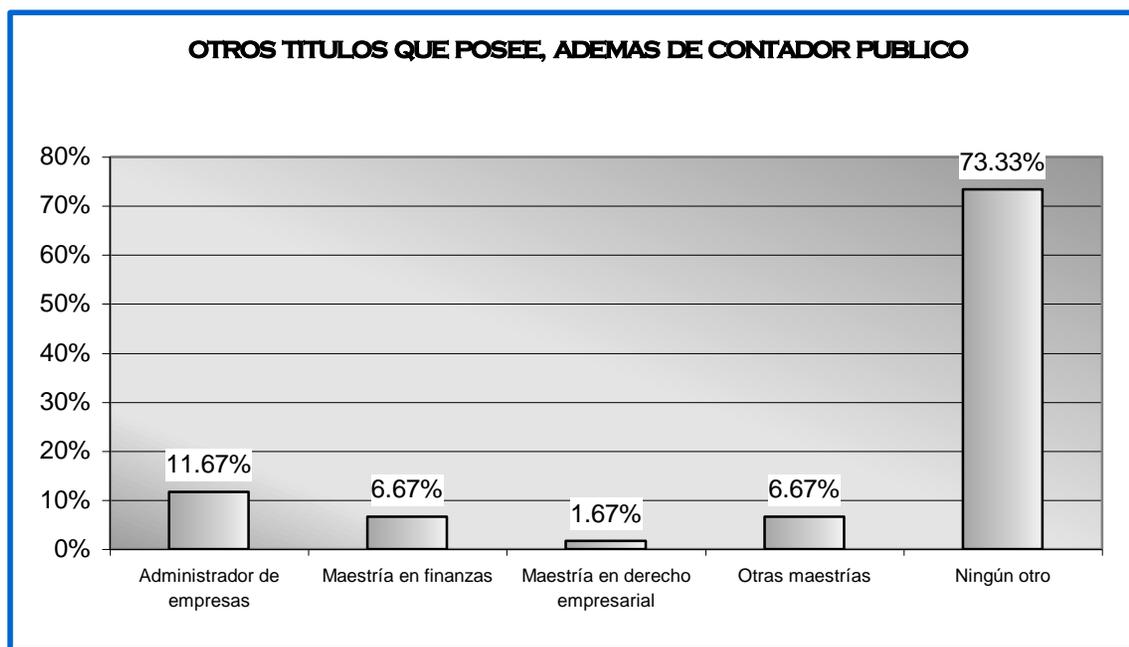
Pregunta No. 3

¿Aparte de contador público, que otro título académico posee?

Objetivo:

Identificar la preparación académica que tiene el contador público y los conocimientos que pueda poseer de otras disciplinas.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Administrador de empresas	7	11.67%
Maestría en finanzas	4	6.67%
Maestría en derecho empresarial	1	1.67%
Otras maestrías	4	6.67%
Ningún otro	44	73.33%



Comentario:

El 73.33% contestó que no posee otros títulos académicos, el 11.67% señala poseer Licenciatura en Administración de Empresas, 6.67% Maestría en Finanzas, 1.67% Maestría en derecho empresarial y el 6.67% restante distribuido entre otras maestrías, lo que indica que la mayoría de profesionales no se

ha dedicado a realizar otros estudios formales adicionales a la contaduría pública.

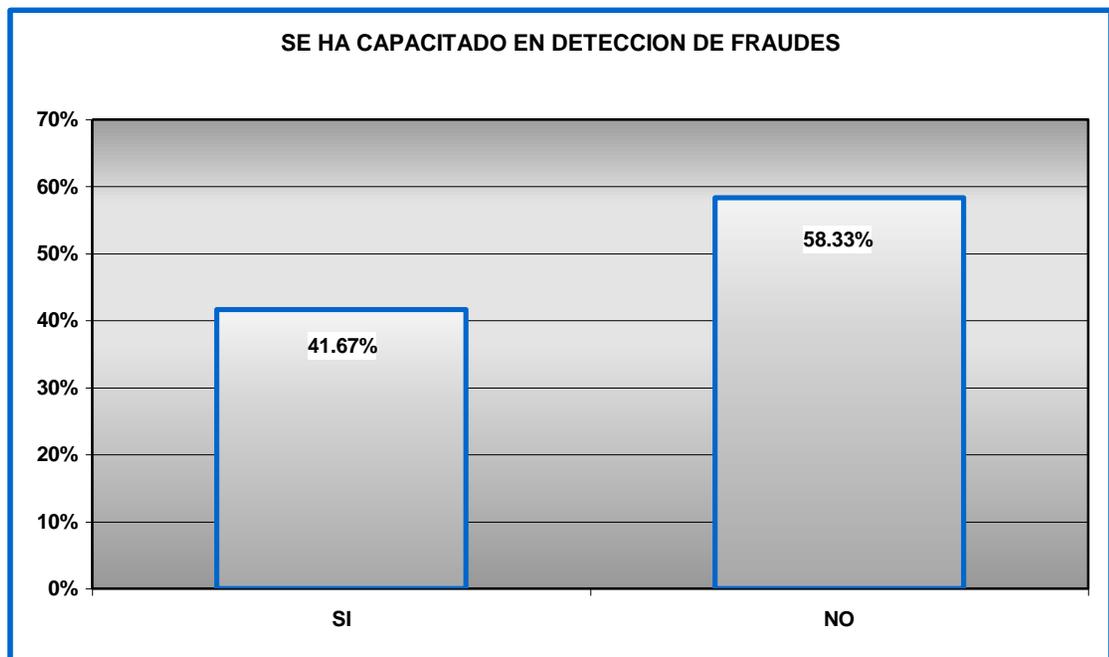
Pregunta No. 4

¿Se ha capacitado para la detección de fraudes?

Objetivo:

Determinar si el contador público está capacitado para la detección de fraudes financieros.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	25	41.67%
NO	35	58.33%



Comentario:

Un 41.67% señala que se ha capacitado en detección de fraudes y el 58.33% restante no ha tenido acceso a capacitaciones, como puede observarse aunque algunos profesionales se han capacitado, la mayoría no lo ha hecho.

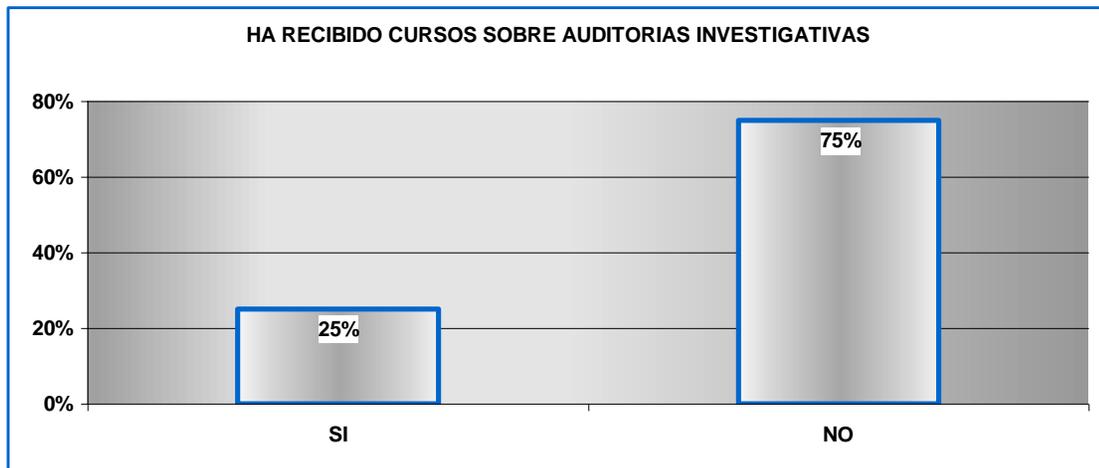
Pregunta No. 5

¿Ha recibido algún curso sobre técnicas para la ejecución de auditorías investigativas?

Objetivo:

Determinar si el contador público como parte de su educación continuada se ha especializado en técnicas para el desarrollo de investigaciones contables.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	15	25.00%
NO	45	75.00%



Comentario:

Un 25% manifiesta haber recibido cursos sobre técnicas para la ejecución de auditorías investigativas, 75% no se ha capacitado, indicando el poco grado de capacitación existente en esta área.

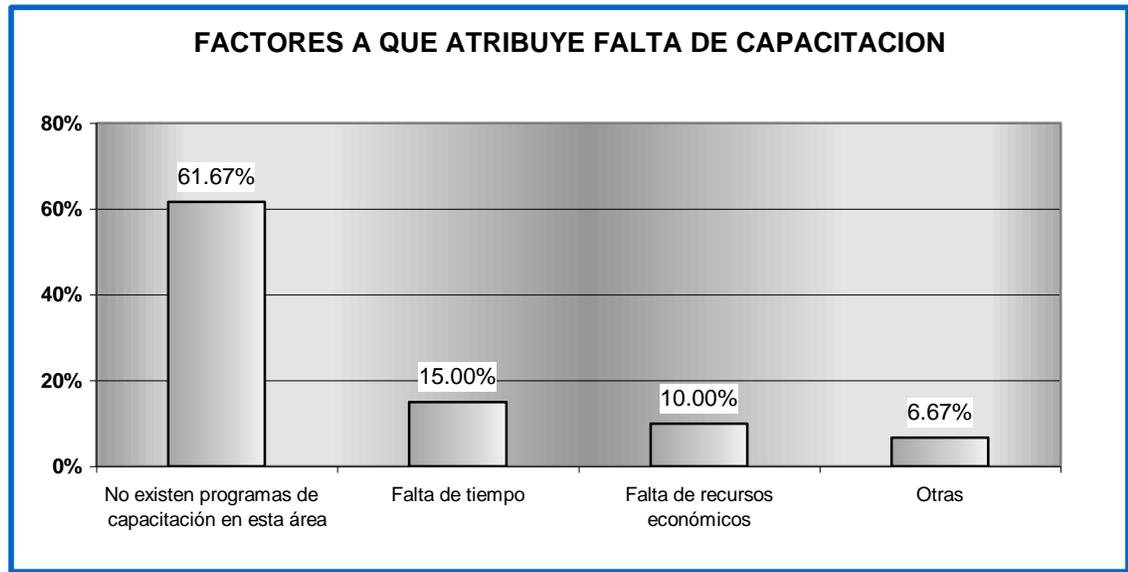
Pregunta No. 6

Si su respuesta a la pregunta anterior fue negativa, ¿a cuál de los siguientes factores le atribuye la causa?

Objetivo:

Identificar las razones por las cuales el contador público no ha recibido capacitación para desarrollar auditoría investigativa.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
No existen programas de capacitación en esta área	37	61.67%
Falta de tiempo	9	15.00%
Falta de recursos económicos	6	10.00%
Otras	4	6.67%



Comentario:

De los que manifiestan no haberse capacitado, el 61.67% aduce falta de programas de capacitación, 15.00% por falta de tiempo, por falta de recursos económicos el 10.00% y para el 6.67% se debe a otras causas, tales como: que el tema no se ha divulgado ampliamente, falta de bibliografía y carencia de facilitadores acreditados.

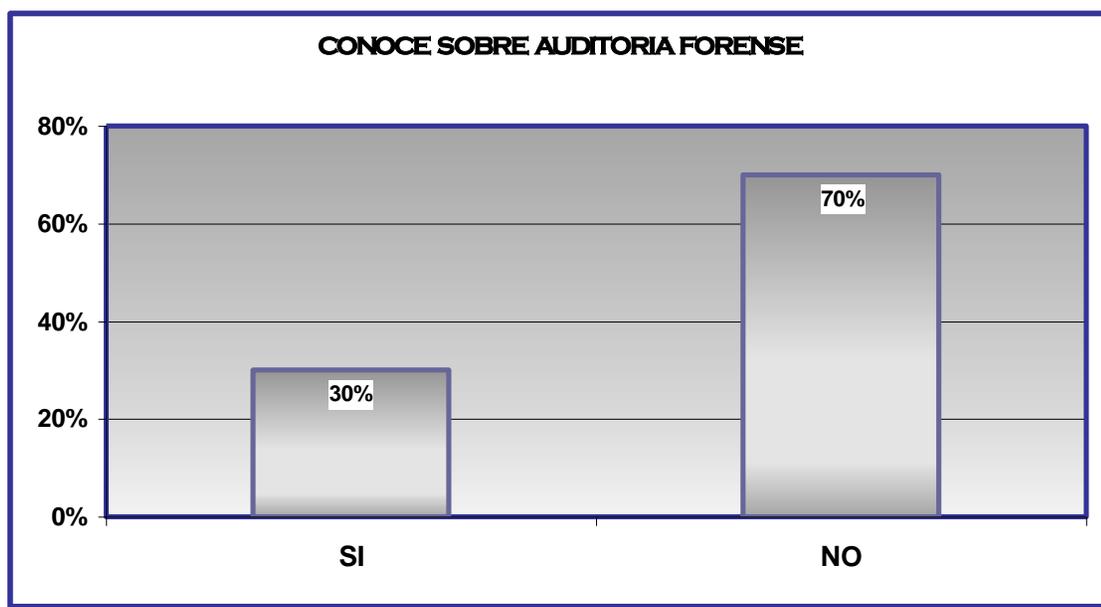
Pregunta No. 7

¿Tiene conocimientos sobre auditoría forense?

Objetivo:

Saber si los contadores públicos tienen conocimientos sobre auditoría forense.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	18	30.00%
NO	42	70.00%



Comentario:

El 30% manifiesta que conoce de auditoría forense y el 70% restante señalan desconocer sobre el tema.

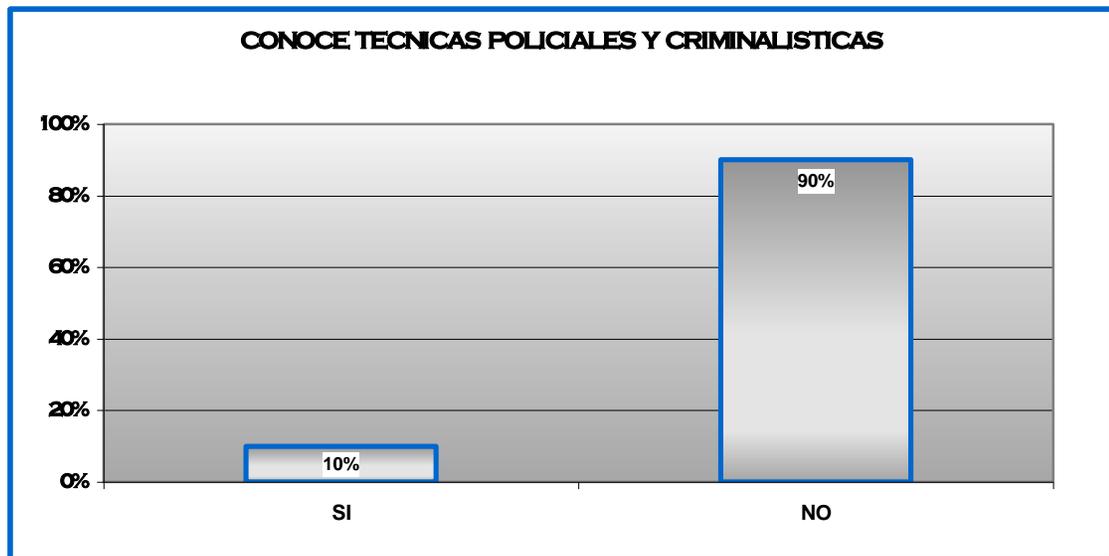
Pregunta No. 8

¿Conoce de técnicas y procedimientos de investigación policial y análisis de perfiles de actuación criminal que puedan utilizarse para la ejecución de una auditoría investigativa?

Objetivo:

Saber si el contador público identifica técnicas y procedimientos de auditoría forense que pueda utilizar en el desarrollo de una investigación contable, que le permitan determinar la forma de operar de un presunto delincuente financiero.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	6	10.00%
NO	54	90.00%



Comentario:

El 10% contesta que si conoce, y el 90% manifiesta que no, confirmando el desconocimiento de técnicas especializadas de auditoría forense.

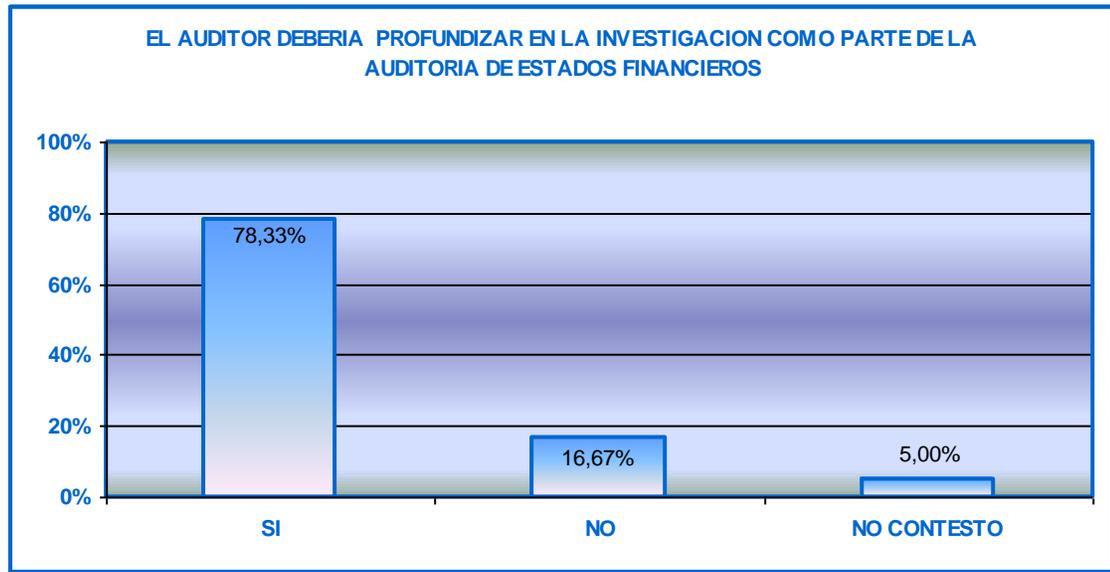
Pregunta No. 9

¿Considera usted que cuando el auditor descubre irregularidades por actos de administración fraudulenta, debería profundizar en la investigación como parte del desarrollo de su auditoría de estados financieros?

Objetivo:

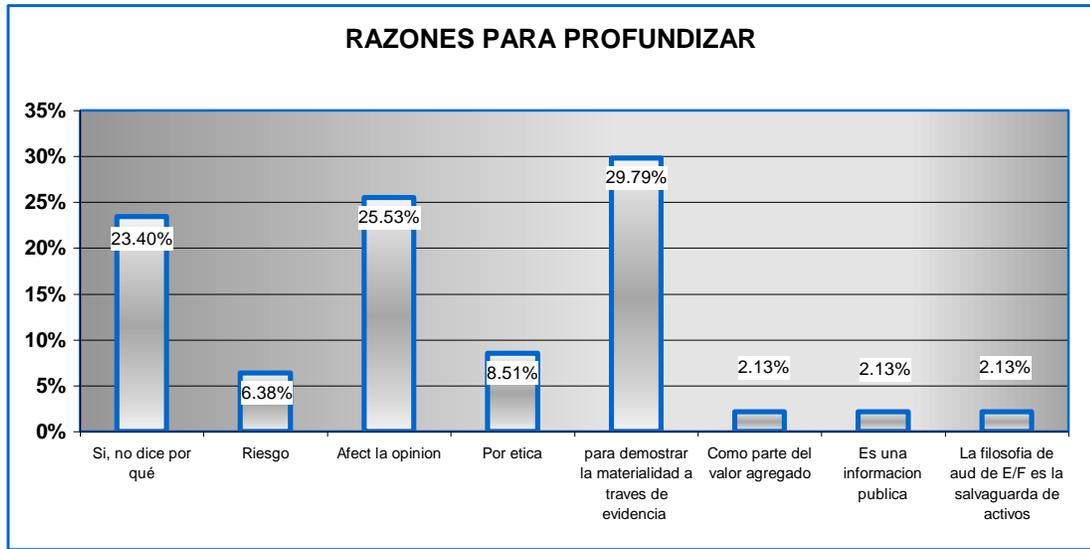
Conocer la opinión del contador público a cerca de si la investigación de un posible delito de administración fraudulenta se debe ejecutar como parte de una auditoría de estados financieros o de una auditoría especial.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	47	78.33%
NO	10	16.67%
No contestó	3	5.00%



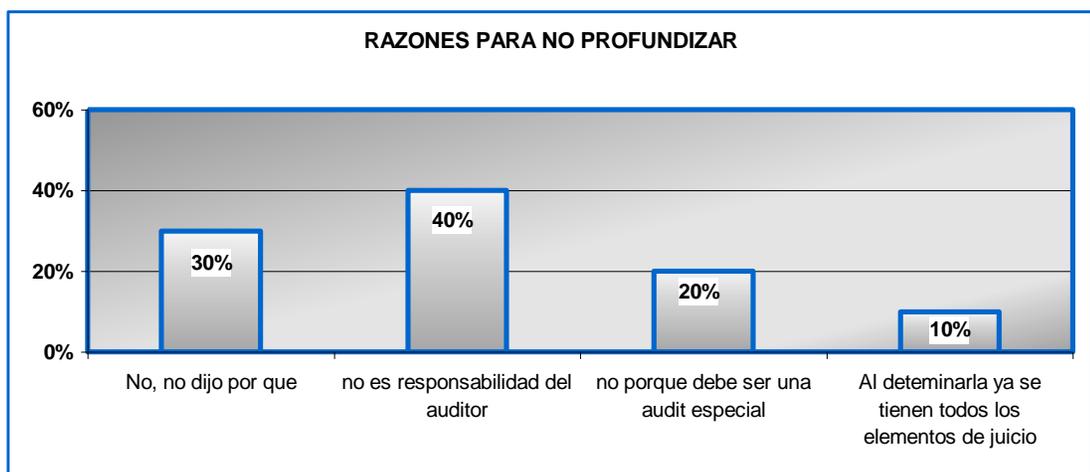
Razones por las que consideran que sí se debe profundizar:

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Para demostrar la materialidad a través de la evidencia	14	29.79%
Porque afecta la opinión de auditor	12	25.53%
Por ética	4	8.51%
Por el riesgo	3	6.38%
Otras (Como parte del valor agregado de la auditoría, es información pública)	3	6.38%
No explica por qué	11	23.40%



Razones por las que consideran que no se debe profundizar:

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
No es responsabilidad del auditor	4	40.00%
Debe ser auditoría especial	2	20.00%
Al determinarla ya se tienen todos los elementos de juicio	1	10.00%
No explica por qué	3	30.00%



Comentario:

El 78.33% considera que cuando el auditor descubre irregularidades por actos de administración fraudulenta debe profundizar en sus investigaciones, el 16.67% dice que no por las siguientes razones: No es responsabilidad del auditor, se debe realizar una auditoría especial o simplemente no dice porque.

De los que consideran que si debe profundizarse el 29.79% señala que debe mostrarse la materialidad a través de la evidencia, un 25.53% porque puede afectar su opinión, 8.51% por ética, 6.38% por el riesgo de no informar adecuadamente, El 6.38% por otras razones, tales como que la filosofía de la auditoría es la salvaguarda de los activos, como parte del valor agregado del trabajo o porque es información de carácter público; un 23% manifiesta que si pero no dice porque.

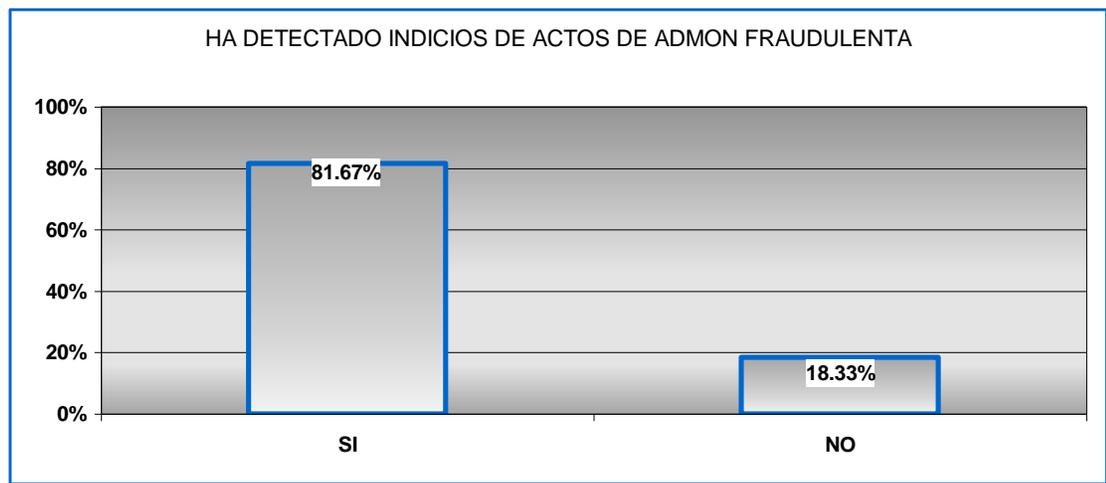
Pregunta No. 10

¿En el ejercicio de su profesión, ha detectado alguna vez irregularidades que manifiesten indicios de posibles actos de administración fraudulenta?

Objetivo:

Conocer el grado de incidencia del delito de administración fraudulenta en El Salvador.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	49	81.67%
NO	11	18.33%



Comentario:

El 81.67% manifiesta que si ha detectado irregularidades que señalen indicios de actos de administración fraudulenta en el ejercicio de su profesión, únicamente un 18.33% no ha detectado, indicando un alto grado de incidencia del delito en mención y la posibilidad que para el desarrollo de las investigaciones se pueda recurrir a la auditoría forense.

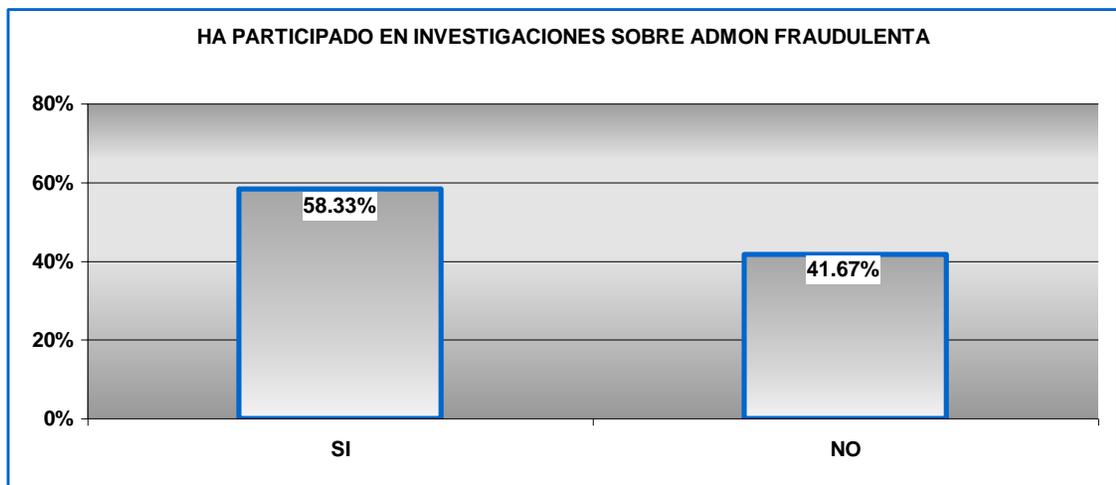
Pregunta No. 11

¿Ha participado en investigaciones sobre casos de administración fraudulenta?

Objetivo:

Determinar si ha habido participación de contadores públicos en investigaciones de presuntos delitos de administración fraudulenta en El Salvador.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	35	58.33%
NO	25	41.67%



Comentario:

El 58.33% de los encuestados ha participado en investigaciones por presuntos actos de administración fraudulenta y un 41.77% señala que no.

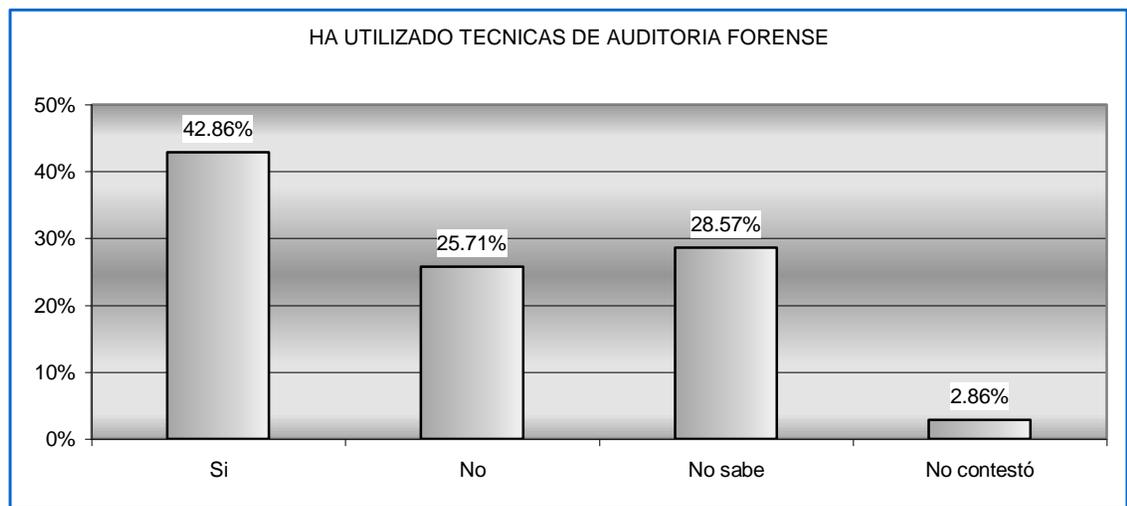
Pregunta No. 12

Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Considera usted que utilizó técnicas y procedimientos de auditoría forense?

Objetivo:

Determinar si el contador ha utilizado técnicas de auditoría forense para realizar la investigación de un presunto delito de administración fraudulenta.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	15	42.86%
NO	9	25.71%
No sabe	10	28.57%
No contestó	1	2.86%



Comentario:

Un 42.86% de los que han realizado investigaciones, manifiesta que ha utilizado técnicas de auditoría forense, el 25.71% dice que no, el 28.57% no sabe y el 2.86% no contestó.

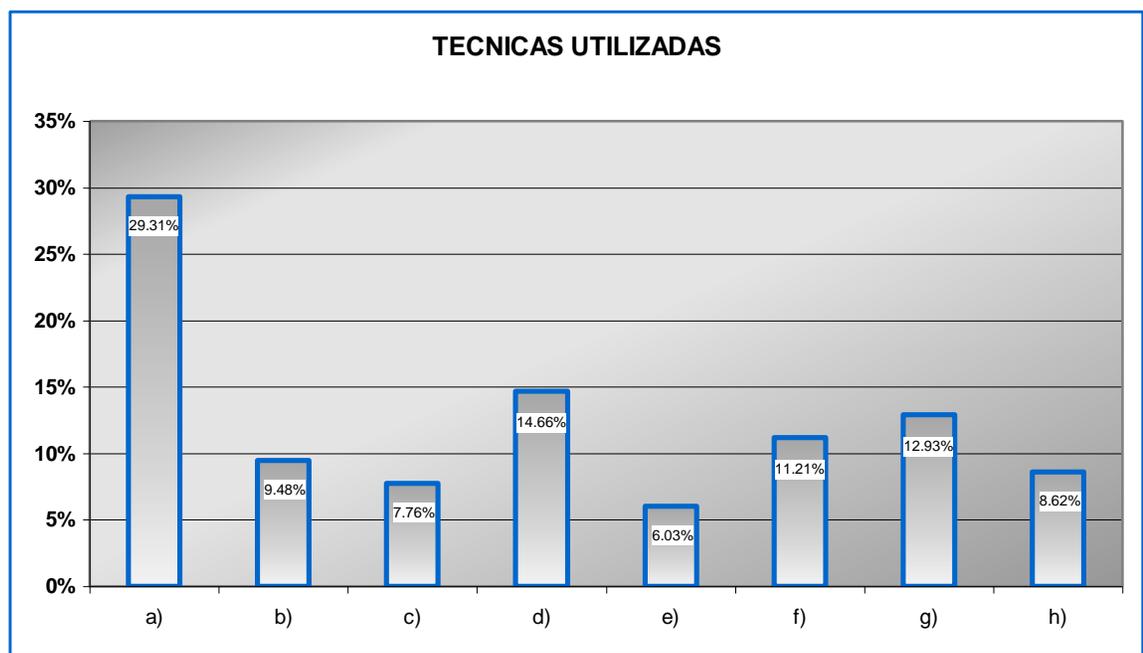
Pregunta No. 13

¿Cuáles de las siguientes técnicas considera usted que utilizó?

Objetivo:

Conocer las técnicas que se han utilizado para el desarrollo de investigaciones e identificar si son de auditoría forense.

	RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
a)	Obtención de documentos originales para presentarlos como evidencias, junto a la demanda judicial.	34	29.31%
b)	Secuestro de registros contables	11	9.48%
c)	Solicitó congelamiento de cuentas bancarias	9	7.76%
d)	Restringió el acceso a sistemas y archivos computarizados	17	14.66%
e)	Realizó pruebas caligráficas	7	6.03%
f)	Solicitó autorización judicial para obtener documentos originales de terceras personas	13	11.21%
g)	Rastreó las cuentas bancarias de los sospechosos	15	12.93%
h)	Rastreó los bienes y propiedades de los sospechosos	10	8.62%



Comentario:

El 29.31% de los que han realizado investigaciones aplicó la técnica de obtención de documentos originales, 9.48% secuestro de registros contables, 14.66% restringió acceso a sistemas y archivos computacionales, 6.03% realizó pruebas caligráficas, 11.21% solicitó autorización judicial para obtener documentos originales de terceras personas, 12.93% rastreó cuentas bancarias de sospechosos y un 8.62% manifiesta que rastreó los bienes propiedad de los implicados.

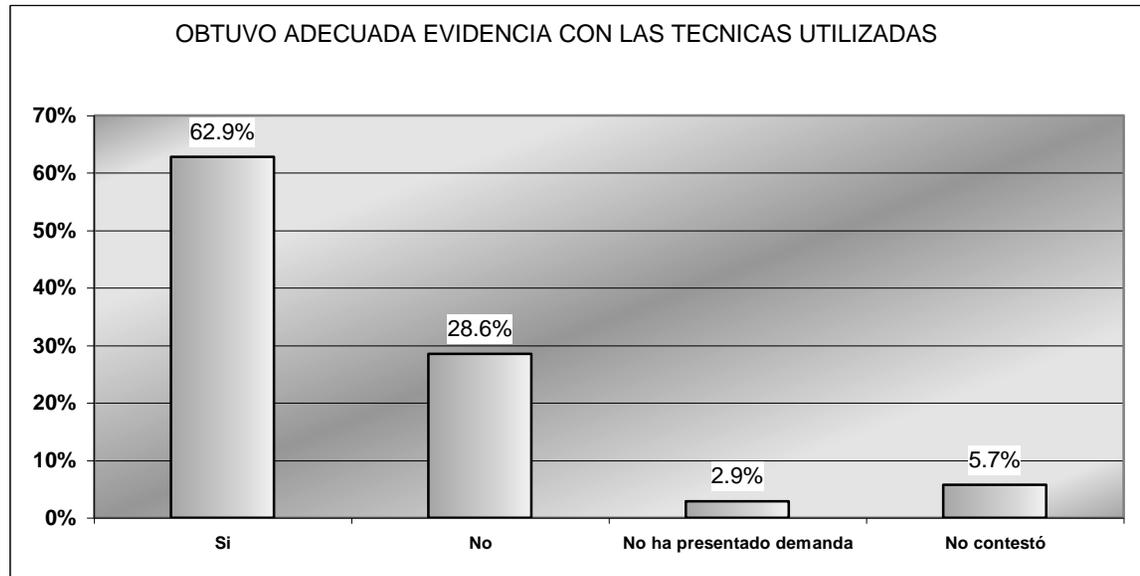
Pregunta No. 14

¿Las técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría, le permitieron obtener la adecuada evidencia para entablar demanda judicial ante la Fiscalía General de la República?

Objetivo:

Determinar si la investigación que realizó el auditor permitió que se obtuviera adecuada evidencia para que su cliente presentara una demanda.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	22	62.86%
No	10	28.57%
No ha presentado demanda	1	2.86%
No contestó	2	5.71%



Comentario:

El 62.86% manifiesta que obtuvo evidencias adecuadas con las técnicas que utilizó, el 28.57% que no fueron adecuadas, el 5.71% no contesto y el 2.86% no ha presentado demanda.

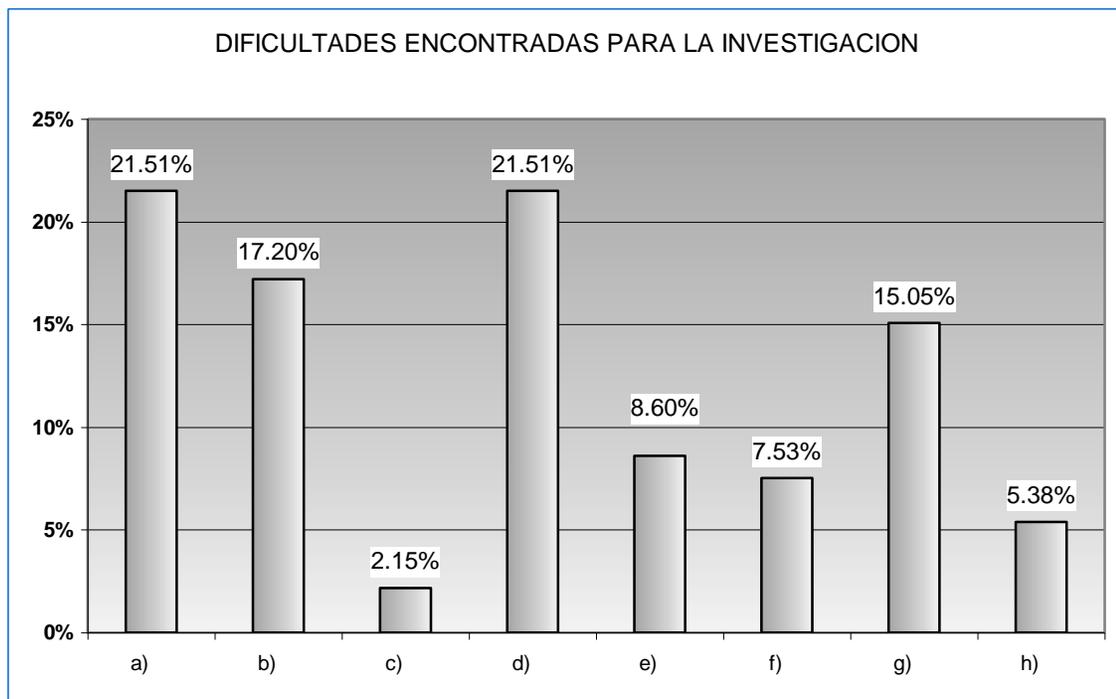
Pregunta No. 15

¿Qué dificultades ha tenido para obtener las evidencias pertinentes, en el desarrollo de auditorías investigativas?

Objetivo:

Identificar los principales problemas que los contadores públicos han enfrentado para realizar auditorías investigativas.

	RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
a)	Imposibilidad de obtener documentos originales	20	21.51%
b)	Contaminación de evidencias	16	17.20%
c)	Desconocimiento de normas comerciales internacionales	2	2.15%
d)	Fuga de información sobre la investigación	20	21.51%
e)	Dificultad para encontrar vicios ocultos en contratos	8	8.60%
f)	Carencia de conocimientos sobre sistemas informáticos	7	7.53%
g)	Dificultades para investigar operaciones en el extranjero	14	15.05%
h)	Otras (tráfico de influencias, falta de colaboración en la empresa)	5	5.38%



Comentario:

Las principales dificultades enfrentadas por los auditores en el desarrollo de auditorías investigativas son: el 21.51% imposibilidad de obtener documentos originales, 21.51 fuga de información, 17.20% contaminación de evidencia, 15.05% dificultad para investigar operaciones en el extranjero, 8.60% dificultad para encontrar vicios ocultos en contratos, y 7.53% desconocimiento sobre sistemas informáticos, 2.15% desconocimiento de normas comerciales a nivel internacional, 5.38% manifiesta otras, como son: (tráfico de influencias y falta de colaboración de la empresa), únicamente el 1.08% dice que no ha tenido dificultades.

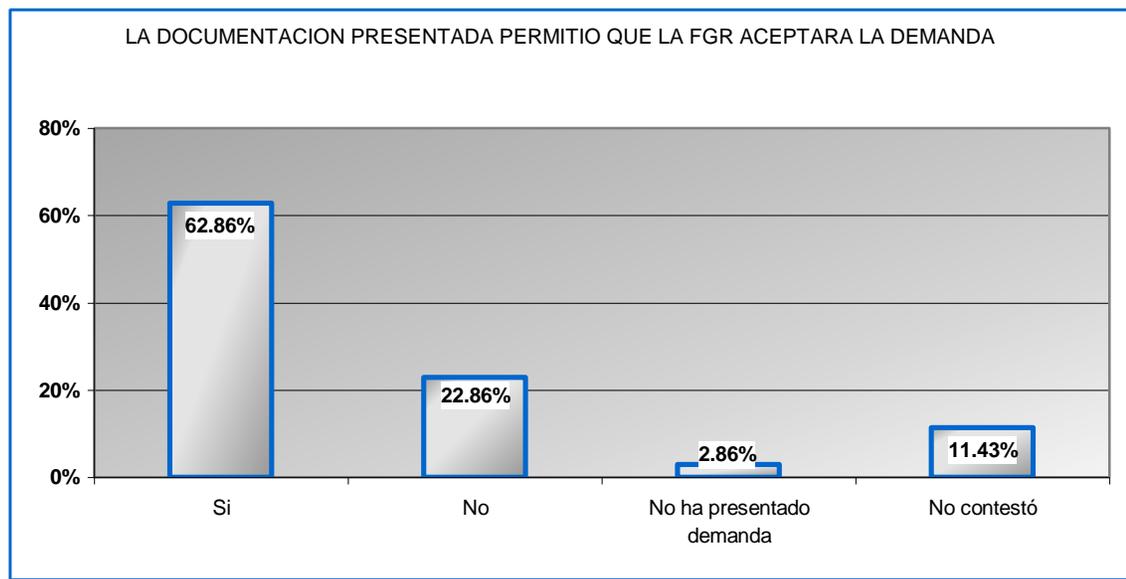
Pregunta No. 16

¿La documentación que se presentó ante la Fiscalía, permitió que se aceptara la demanda?

Objetivo:

Determinar si la documentación presentada a la Fiscalía facilitó al interesado la aceptación de su demanda.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	22	62.86%
No	8	22.86%
No ha presentado demanda	1	2.85%
No contestó	4	11.43%



Comentario:

El 62.86% de los que han realizado investigaciones presentó demanda y fue aceptada, en el 22.86% de los casos no le fue aceptada demanda, el 11.43% no contestó y el 2.85% aún no ha presentado demanda.

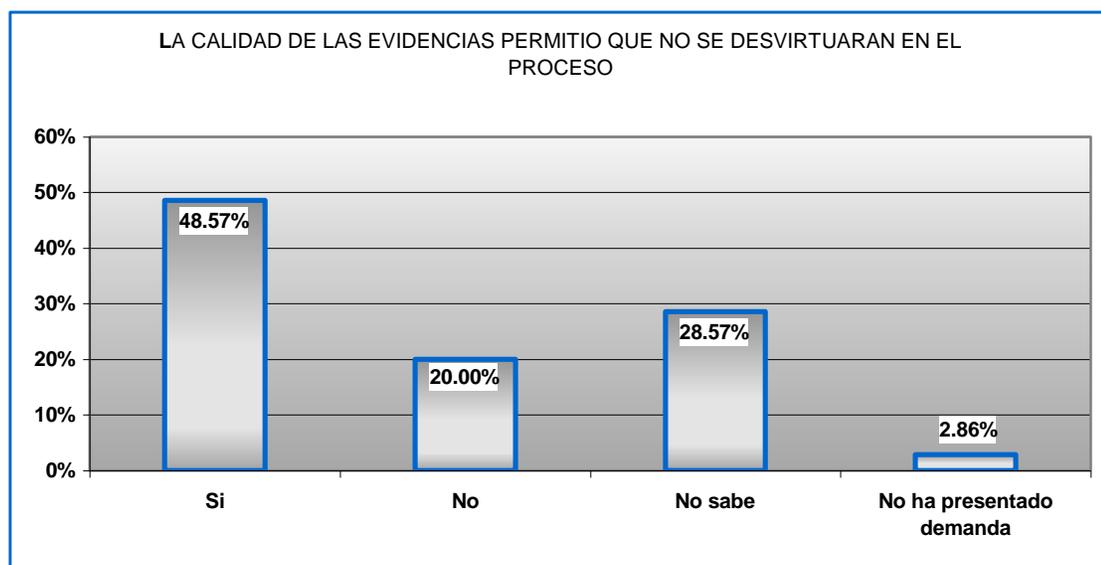
Pregunta No. 17

¿La calidad de las evidencias presentadas como soporte de la demanda, permitió que no fueran desvirtuadas en el desarrollo del proceso judicial?

Objetivo:

Determinar si la documentación que sustentó la demanda y las evidencias presentadas, ayudaron a probar el caso a favor del afectado.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	17	48.57%
No	7	20.00%
No sabe	10	28.57%
No ha presentado demanda	1	2.86%



Comentario:

Al 48.57% la evidencia presentada no le fue desvirtuada en el desarrollo del proceso judicial, al 20.00% si se le desvirtuó, un 28.57% no sabe y el 2.86% aún no ha presentado demanda.

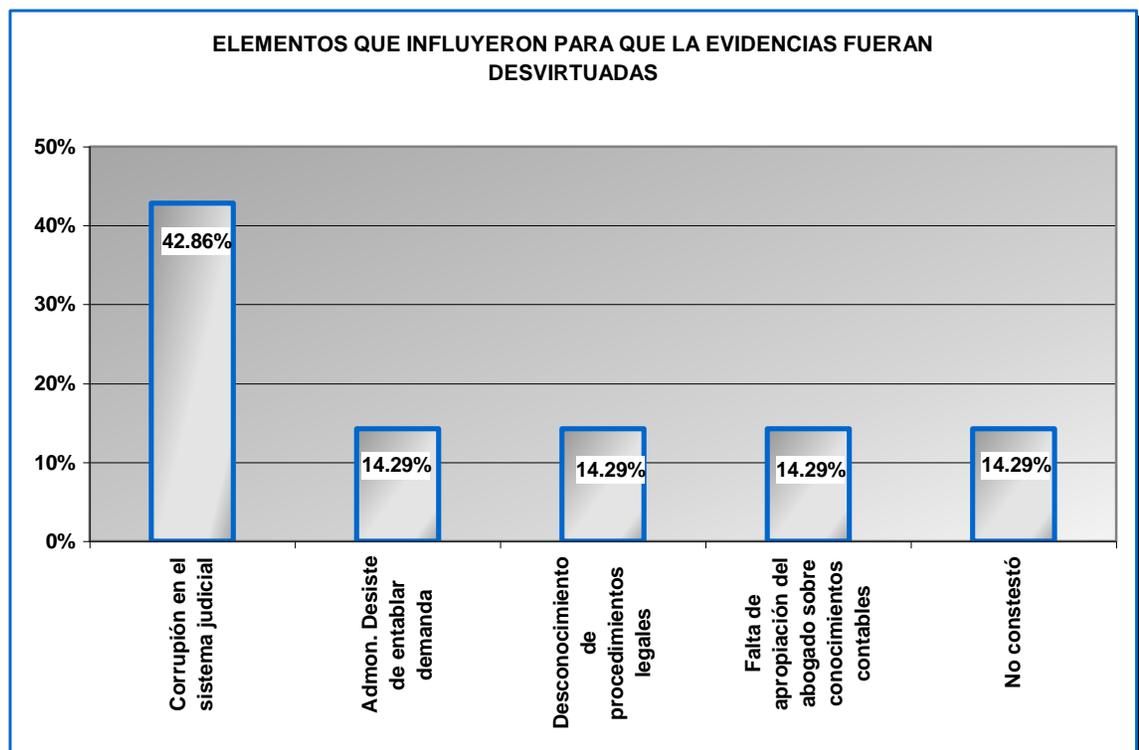
Pregunta No. 18

Si su respuesta anterior fue negativa, a su juicio ¿qué elementos influyeron para que las evidencias presentadas fueran rechazadas como indicios de prueba y retrazaran el proceso judicial?

Objetivo:

Determinar que elementos han influido para que las evidencias presentadas fueran rechazadas en el proceso judicial.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Administración desiste de entablar demanda	1	14.29%
Corrupción en el sistema judicial	3	42.86%
No conocer procedimientos legales	1	14.29%
Falta de apropiación del abogado sobre conocimientos contables	1	14.29%
No contestó	1	14.29%



Comentario:

Las principales razones por las que la evidencia fue rechazada en el desarrollo del proceso judicial fueron:

42.86% Por corrupción en es sistema judicial, 14.29% porque la administración desiste de entablar demanda, el 14.29% por desconocer procedimientos legales, un 14.29% porque el abogado no se apropió adecuadamente de los procedimientos contables y un 14.29% no respondió por qué.

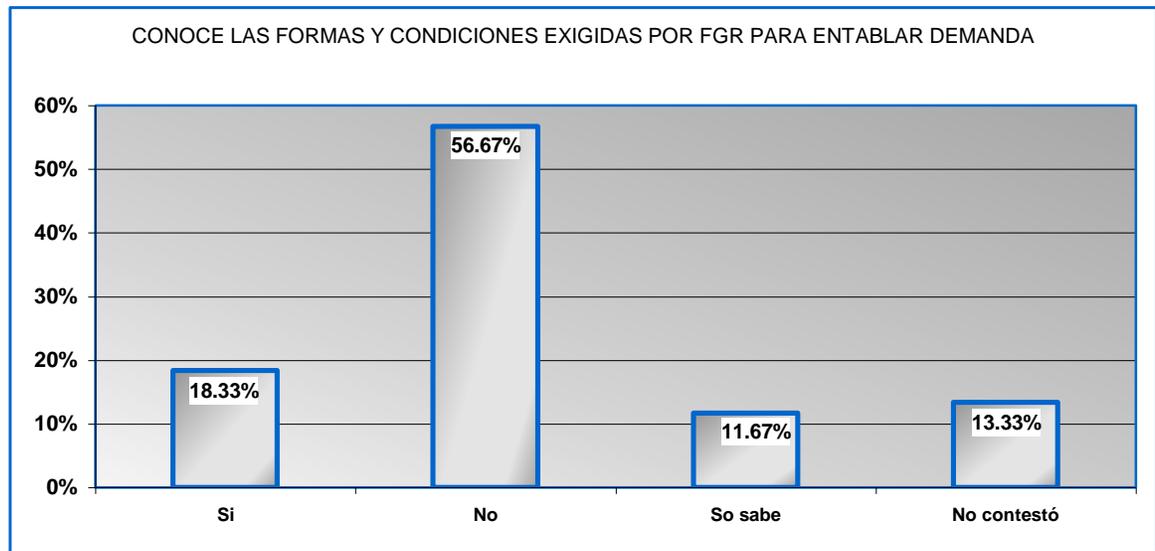
Pregunta No. 19

¿Conoce usted las formas, condiciones y los demás requisitos exigidos por la Fiscalía General de la República, para entablar una demanda judicial?

Objetivo:

Determinar si los contadores públicos conocen de la existencia en la Fiscalía de algún documento que oriente sobre la presentación de la información que acompaña la demanda.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	11	18.33%
No	34	56.67%
No sabe	7	11.67%
No contestó	8	13.33%



Comentario:

El 18.33% de los encuestados conoce las formas y condiciones exigidas por la FGR para entablar demanda, el 56.67% no conoce, el 11.67% no sabe y no contestó la pregunta el 13.33%.

Pregunta No. 20

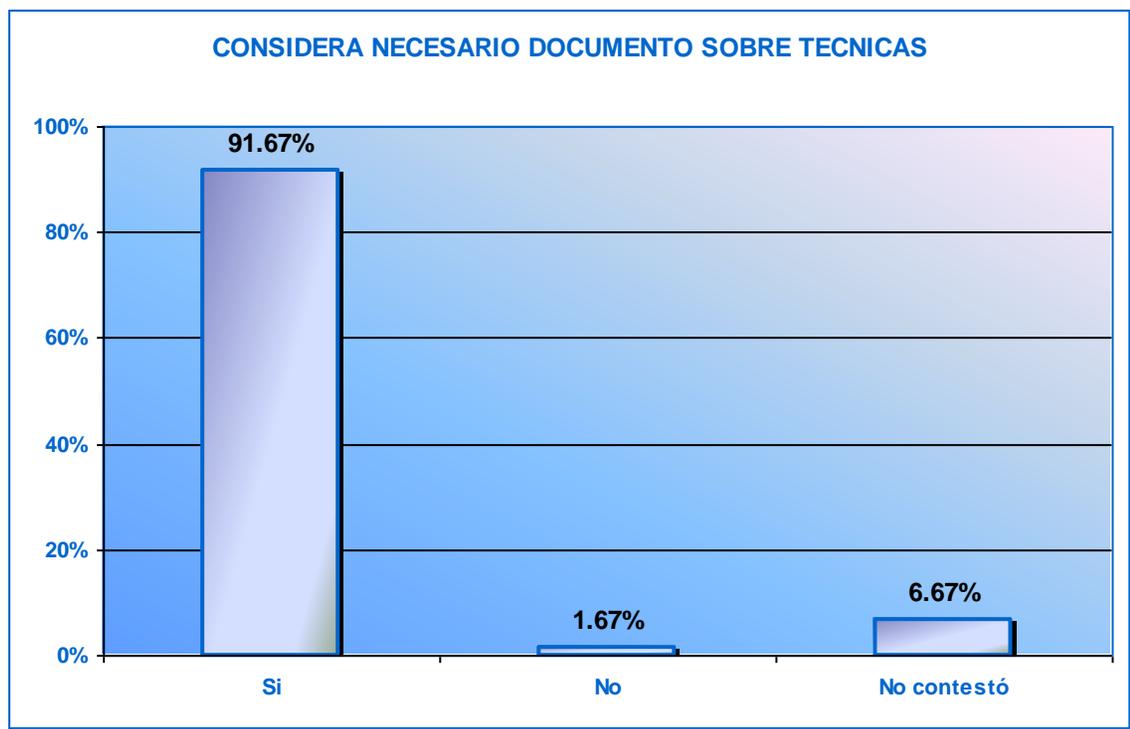
¿Considera necesario contar con documentos que describan la aplicación de técnicas y procedimientos para la ejecución de investigaciones sobre actos de administración fraudulenta, que faciliten la obtención de la suficiente evidencia para demandar judicialmente a los responsables?

Objetivo:

Conocer la opinión del contador público a cerca de la necesidad de que existan documentos que faciliten la ejecución de

investigaciones de presuntos delitos de administración fraudulenta.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	55	91.66%
No	1	1.67%
No contestó	4	6.67%



Comentario:

El 91.66% considera necesario contar con documentos que describan la aplicación de técnicas y procedimientos para la ejecución de investigaciones sobre administración fraudulenta, únicamente el 1.67% no lo considera necesario y el 6.67% no contestó.

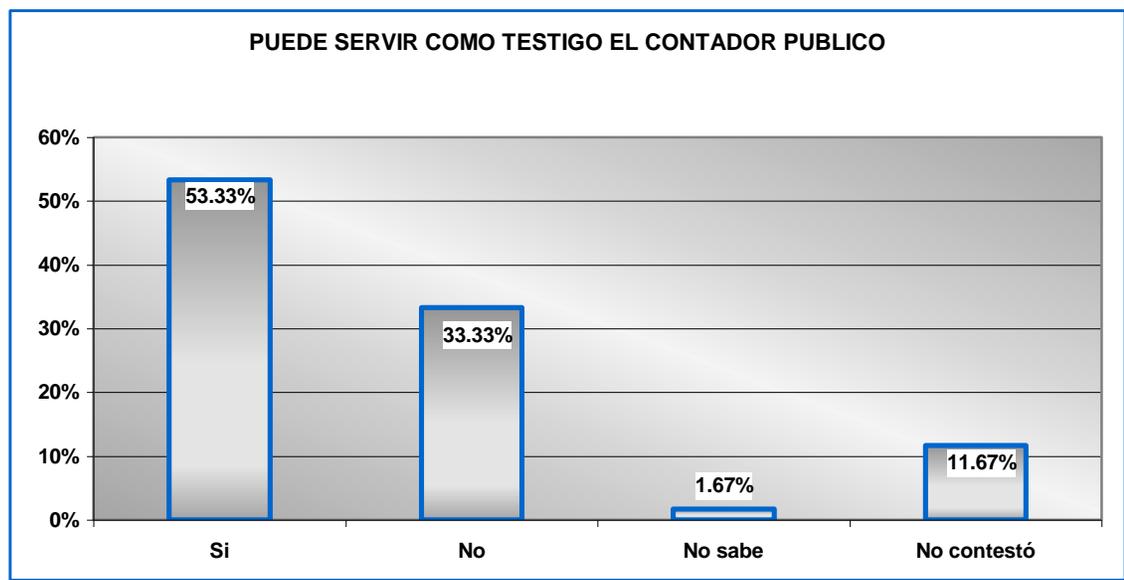
Pregunta No. 21

¿Considera usted que el contador público que ha realizado la investigación del presunto delito de administración fraudulenta, puede participar como testigo en el juicio?

Objetivo:

Determinar si los contadores públicos saben que pueden ser llamados como testigos en el desarrollo de un proceso judicial por administración fraudulenta, en el cual ellos hayan participado en alguna de las etapas de investigación.

RANGO	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	32	53.33%
No	20	33.33%
No ha sabe	1	1.67%
No contestó	7	11.67%



Comentario:

El 53.33% cree que el contador público que desarrolló la investigación del presunto delito de administración fraudulenta puede participar como testigo, el 33.33% dice que no, el 11.67% no contestó y el 1.67% no sabe.