

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS  
DÉCIMO OCTAVO PROCESO DE GRADO**



**FASE ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL DE AUDITORÍAS Y JUICIOS DE  
CUENTAS A LOS MUNICIPIOS DE EL SALVADOR SEGÚN LA LEY DE CORTE  
DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO  
DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**PRESENTADO POR:**

**Bojórquez de Arana, Sofía Alejandra  
García Lemus, Zulma Jacqueline  
Martínez Hernández, Marcela Elizabeth  
Murga Ramírez, Silma Carolina  
Repreza Salazar, Stephannie Beatriz**

**DOCENTE DIRECTOR**

**LIC. RENÉ ALBERTO PADILLA**

**COORDINADOR DEL DÉCIMO OCTAVO PROCESO DE GRADO  
MSC. Y LICDA. MIRNA ELIZABETH CHIGÜILA DE MACALL ZOMETA**

**NOVIEMBRE 2014**

**SANTA ANA**

**EL SALVADOR**

**CENTROAMÉRICA.**

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**RECTOR:**

**Ing. MARIO ROBERTO NIETO LOVO**

**VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO:**

**MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO**

**VICE-RECTOR ACADÉMICO:**

**OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO**

**SECRETARIO GENERAL:**

**Dr. ANA LETICIA ZAVALA DE AMAYA**

**FISCAL GENERAL:**

**Lic. FRANCISCO CRUZ LETONA**

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD  
MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**

**DECANO:**

**Lic. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ**

**VICE-DECANO:**

**Ing. WILLIAM VIRGILIO ZAMORA GIRÓN**

**SECRETARIO DE LA FACULTAD:**

**Lic. VÍCTOR HUGO MERINO QUEZADA**

**JEFE DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**Msc. y Licda. MIRNA ELIZABETH DE MACALL ZOMETA**

## **AGRADECIMIENTOS:**

A DIOS por ser tan fiel y maravilloso conmigo, gracias por la profesional que hoy me permites ser, por demostrarme una vez más que nunca me abandonas y que con tu ayuda todo es posible, te agradezco por darme sabiduría y por brindarme día a día tus cuidados y protección a lo largo de mi carrera, por esto y muchas cosas más te agradezco, pues todo lo que soy y lo que seré te lo debo a ti.

A MI PADRE MARIO BOJORQUEZ por ser una roca sólida para mí, por todos los esfuerzos y enseñanzas que has dejado en mi vida, gracias por creer siempre en mí, por cuidarme y tenerme paciencia. Te agradezco por haberme guiado por el buen camino.

A MI MADRE CLELIA DE BOJORQUEZ gracias por todo lo que has hecho por mí y por ser tan especial, y por enseñarme que con la ayuda de Dios puedo lograr todo lo que me proponga, gracias por apoyarme incondicionalmente en los momentos difíciles, porque cuando me vi angustiada y desesperada siempre estuviste ahí para aconsejarme de la mejor manera.

A MI ESPOSO RAÚL ARANA por llegar a mi vida en el momento justo, por incentivar me a seguir adelante, por apoyarme y comprenderme, y por el amor que me demuestras a diario. Gracias mi amor por demostrarme lo mucho que me amas y ser parte de mi vida. Te agradezco por seguir mi camino y darme alas para volar. Te adoro.

A MI BEBITA ALMA FERNANDA por ser mi fuente de inspiración, y por darme tanta felicidad desde el primer día en que supe que sería madre, mi hijita preciosa tú has sido, eres y serás siempre una bendición en mi vida. Te amo con todo mi corazón.

A MIS ABUELOS ANGELA DE PEÑA Y SATURNINO PEÑA quienes han sido mis segundos padres, gracias por estar siempre pendientes de mí y brindarme tanto amor, los quiero.

A MI MEJOR AMIGA NANCY CAMPOS gracias por tu disposición y buena voluntad de ayuda que me has brindado en todo este tiempo, porque con tu cariño me has demostrado que más que mi amiga eres una hermana para mí.

***Sofía Alejandra Bojorquez de Arana.***

## **AGRADECIMIENTOS:**

**A Dios**, por su infinito amor y misericordia. Por ser la luz en mí camino, por darme la vida, la salud, la inteligencia y sabiduría para culminar mi carrera, por ser mi protector, mi amigo fiel, por demostrarme que si confío en él no hay nada imposible. Gloria a Dios en los cielos y en la tierra.

**A la virgen Santísima María**, por su amor de madre, por su protección, porque siempre que acudía a ella en la oración, obtenía de Dios por su intersección lo que pedía y por llevarme a los pies de su hijo Jesucristo.

**A mi mamá Raquel Beatriz Lemus Morán**, por esfuerzo y sacrificio para sacarme adelante, por guiarme por el buen camino, por su apoyo, por su amor incondicional; por ser mi mamá y mi papá a la vez, porque a lo largo de toda su vida se preocupó por mi formación profesional y espiritual. Te amo Mami.

**A mi papá Eliseo Antonio García Magaña**, que aunque no estuvo conmigo en vida pero con lo poco que compartimos me enseñó a ser valiente y fuerte, porque se preocupó por mi formación y aunque existe un gran dolor en mi corazón porque ya no está aquí, espero este gozando de la presencia de Dios y con la esperanza de que algún día nos volveremos a encontrar.

**A mis abuelas Margoth Landaverde** por ser mi segunda madre, por enseñarme a ser buena persona por sus cuidados, por su amor y a **Irma Magaña**, por su amor, por sus cuidados de madre, por sus oraciones, porque en su enfermedad fue para mí un ejemplo de valentía y fortaleza porque su sufrimiento me inspiraba a seguir adelante, por creer siempre en mí.

**A Boris Omar Rosales**, por ser una persona muy especial en mi vida, por su amor, cariño, apoyo y comprensión; porque me ha acompañado a lo largo de esta carrera y por animarme a seguir adelante cuando ya no quería seguir más. Te Amo.

**A mis compañeras Stephannie, Silma y Marcela**, por su amistad, cariño, apoyo, comprensión y por sus consejos y oraciones. Gracias por formar parte de mi vida.

***Zulma Jacqueline García Lemus.***

## **AGRADECIMIENTOS:**

Al Ser mas importante en mi vida, al que siempre estuvo ocupado, pero siempre atendió a mis suplicas, a Jesucristo mi Padre Celestial; en los momentos cuando mi fe flaqueó, y creí que era imposible seguir estuvo a mi lado dándome una luz he instándome a seguir, demostrándome que no hay nada imposible para Él, que todas las metas se pueden lograr si lo invitamos a que sea él, el centro de nuestras vidas.

A mis padres Gilberto Antonio Martínez y María de Martínez, por todo su esfuerzo en hacerme la profesional que soy ahora, por su incondicional apoyo aun cuando mi carrera se vio frustrada por cosas de la vida, les agradezco con todo mi corazón por no haberme dejado sola en este camino.

A mi esposo, Cristian Edenilson Morán Mejía que amo tanto, agradezco su disponibilidad y total desinterés, su ayuda económica y moral, gracias por amarme y apoyarme en mi afán de lograr culminar mi carrera.

A mis hijos Danny Anderson Martínez, Heyssel Daniela Morán Martínez y a mi Bebé que está en camino que han sido mi motor, mi inspiración, una bendición de Dios, gracias a mi Padre Celestial por haberlos puesto en mi vida.

A mi hermano Henry Linares, por haber estado siempre pendiente de mi carrera por toda su ayuda.

A todas las personas que han hecho posible esta bendición en mi vida, mis más sinceros agradecimientos.

***“Te glorificaré oh Jehová porque me has exaltado, Bendito seas Jehová porque has hecho maravillosa tú misericordia para con migo. Salmos 31: 21”***

***Marcela Elizabeth Martínez Hernández.***

## **AGRADECIMIENTOS:**

Es una grande bendición el poder culminar mi carrera, el alcanzar la meta que hace muchos años me trace, y sé que no la hubiera podido lograr sola, por esa razón quiero agradecer a todos los que me han apoyado y ayudado en mi formación personal y profesional.

En primer lugar le doy Gracias y Gloria a Dios mi Señor, por darme la fortaleza que he necesitado, por guardarme en todo momento, por haber puesto a personas muy especiales en mi camino, las cuales han sido de mucha bendición en mi vida, le agradezco el haber estado siempre pendiente de mi, ser mi más grande ayudador, mi fortaleza, mi refugio y haber suplido todas mis necesidades, tanto materiales como espirituales.

Agradezco a Dios por haberme mostrado su camino al inicio de mi carrera, ya que en Él encontré la vida y paz que necesitaba, y me enseñó que todo me es posible si le busco y le creo con todo el corazón, que Él es quien pelea mis batallas y el que me da la victoria; por eso te digo mi Dios te amo y bendito seas porque de no ser por ti no lo habría logrado.

A mis padres Rosa Lidia Ramírez de Murga y Francisco Javier Murga, por esforzarse para sacarme adelante, y demostrarme que la escases económica no es impedimento para superarse si se cuenta con la ayuda de Dios; por el apoyo, la ayuda y el amor incondicional que me han brindado a lo largo de mi vida, por tener siempre las palabras ideales para animarme a luchar y no rendirme, y por ser un modelo de padres a seguir.

A mis hermanas y hermano, a Keyli Murga por siempre escucharme, comprenderme y darme de su cariño; a Darwin Murga porque cuando te necesite estuviste dispuesto a ayudarme, a Aleyda Murga por su apoyo y comprensión; a Roxana Murga por brindarme de su ayuda cuando la necesite; a Johana Murga y su esposo por su hospitalidad, por darme ánimos, por ayudarme a encontrar el

camino de Dios, y apoyarme a seguir adelante no importando las circunstancias; a mi tía Juana Murga, por todo su apoyo, por ayudarme incondicionalmente.

A mis compañeras quienes también han sido mis amigas y hermanas, Stephannie Repreza, Jacqueline García y Marcela Martínez, por todo su cariño, por la comprensión y paciencia que me han tenido desde que las conocí, y también durante el desarrollo de nuestro trabajo de Tesis, por escucharme siempre y brindarme de sus buenos consejos, y ayudarme a no rendirme.

A Cristian Moran, por siempre apoyarnos como grupo, y siempre estar disponible cuando lo necesitamos, brindándonos su ayuda incondicional. A la Familia Repreza Salazar y a Macaria Repreza, por mostrar su hospitalidad abriéndome las puertas de su hogar cuando más lo necesite compartiendo con migo el alimento que Dios ponía en su mesa.

A mis pastores por escucharme siempre que lo necesité, por llevarme en sus oraciones, por dar siempre una palabra de aliento en los momentos de dificultad y ayudarme a tener plena confianza en Dios Todopoderoso; a muchos de mis hermanos en Cristo que siempre han estado al pendiente de mí y me han llevado en sus oraciones.

Finalmente a uno de mis profesores, a Carlos Enrique Méndez, por ayudarme a construir parte de los primeros pilares para mi vida profesional; y a todos aquellos que directa o indirectamente me han ayudado para lograr culminar mi carrera.

A todos y cada uno de ellos mis más sinceros agradecimientos, siendo mi deseo que Dios los Bendiga.

***Silma Carolina Murga Ramírez.***

## **AGRADECIMIENTOS.**

Al mejor Abogado, mi inspiración y ejemplo: **JESUCRISTO.**

Gracias a DIOS porque con su Gracia se encargó de cada detalle durante todo el proceso de mi formación profesional; por ser mi camino, mi despertador y mi sol cada mañana, por iluminarme cada noche, por ser mi abrigo bajo la lluvia y mi canción en la soledad; asimismo, por las personas que de diferente pero esencial forma fueron guiadas para ayudarme a avanzar y aliviar mi carga.

Gracias a quienes han sido fieles en obedecer la dirección del Espíritu Santo, su vida significa mucho para mí; gracias por todo su apoyo, por las oraciones, palabras, contribuciones, miradas y sonrisas con las que inspiraron mi caminar, lo importante no es lo que dieron sino la calidad con qué lo hicieron y porque aún con sus propias preocupaciones quisieron ayudarme con las mías.

“...En sus frentes brilla el sol, en sus manos siempre hay pan y en sus labios no hay engaño, ni hay traición porque son sellos y jamás he visto seres más bellos, ni me he reído tanto como junto a ellos aún en medio del dolor...” y aunque algunos ya no están a nuestro lado, nos consuela el saber que algún día volveremos a verlos.

Gracias a Alejandro Alberto Repreza, por sus incansables y múltiples oraciones, por su comprensión, por ser un papá genial; a María Salazar de Repreza, por sus magníficas confecciones y sus constantes amonestaciones de mamá; a Claudia Salazar, por toda su paciencia y disposición de ayuda, por ser una buenísima hermana mayor; a mis hermanitas Eunice, Ana, Verenice y Josabeth, y a mis hermanitos William, Jonathan, Isaac y Josuè, por ayudarme en momentos de apuros.

Al hermano Juan García y familia, a Macaria Repreza, Myrna y Ricardo Gutiérrez, Sonia Repreza, Leticia Repreza, Danny Martínez, a los hermanos Doris, Oscarito, Alfredo y Jesús Vásquez y a su madre, a Jacqueline García, Silma Murga, Marcela Martínez, Ana Isabel Contreras, Katherine Michelle García y a todos los que han sido parte de mi “Equipo de Apoyo”. Gracias a Dios por sus vidas.

Gracias a los docentes que más que impartir clases, imparten ánimo, motivación e inspiración a nunca rendirse, a dar un mejor esfuerzo, a no ser mediocres, que si bien no lograremos la perfección, si la buscamos alcanzaremos la excelencia. Gracias a Licda. Padilla, Licda. Flor de María Polanco, Licda. Yanira Hernández, Lic. Zambrano, Lic. Dubòn, Lic. Peña, y especialmente al Lic. Wilson Sagastume, ¡"qué maravilloso" fue estudiar con ellos!

Gracias a quien de manera especial me hace reír con sus "chistes" y sus ocurrencias tan geniales... por ser el tipo de persona que con su vida, es la mejor forma de Dios decirme "TODO ESTARÀ BIEN", por los dulces, las galletas, los himnos y caminos para recordar, por sus consejos, fe, optimismo y porque la Esperanza y Refugio de nuestra vida está en JESÚS.

Gracias a DIOS porque lo que hoy celebro no es todo, pues estoy convencida que Él acabará lo que ha determinado de mí, porque de él y por él y para él son todas las cosas, a él sea la gloria por los siglos de los siglos. Y sé que hoy y cada día puedo decir: EBEN EZER!

***Stephannie Beatriz Repreza Salazar***

# INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÒN.....	ii
CAPITULO I	
MARCO REFERENCIAL	
1. JUSTIFICACIÒN DE LA INVESTIGACIÒN.....	19
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	21
3. DELIMITACIÒN DEL PROBLEMA.....	23
4. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.....	25
5. OBJETIVOS.....	26
5.1. OBJETIVO GENERAL.....	26
5.2. OBJETIVO ESPECIFICOS.....	26
6. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÒN.....	27
6.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÒN.....	27
6.2. DISEÑO METODOLÒGICO.....	28
6.2.1. TIPO DE LA INVESTIGACIÒN.....	28
6.2.2. DETERMINACIÒN DEL UNIVERSO DE LA MUESTRA.....	29
6.2.3. UNIVERSO DE ESTUDIO.....	29
6.2.4. MUESTRA.....	31
6.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA LA RECOLECCIÒN DE DATOS.....	33
6.3.1. TÉCNICAS DE RECOLECCIÒN DE DATOS.....	34
6.3.2. INSTRUMENTOS DE MEDICIÒN.....	35
6.4. PROCEDIMIENTO.....	36
6.4.1. CONCERTACIÒN DE LA ENTREVISTA.....	36
6.4.2. CRITERIOS DE ELECCIÒN DEL INFORMANTE.....	37
6.4.3. DESCRIPCIÒN DE LA PREPARACIÒN.....	37
6.5. ANÁLISIS DE DATOS.....	38
6.5.1. CLASIFICACIÒN DE LOS DATOS.....	38
6.5.2. EDICIÒN DE LOS DATOS.....	39
6.5.3 EVALUACIÒN DE LOS DATOS.....	39
7. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÒN.....	40

**CAPITULO II**  
**FUNDAMENTO TEÓRICO**

<b>1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....</b>	<b>41</b>
<b>2. CONCEPTO DE AUDITORÍA.....</b>	<b>45</b>
<b>3. CONCEPTO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....</b>	<b>46</b>
<b>4. CLASES DE AUDITORÍA.....</b>	<b>47</b>
<b>4.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....</b>	<b>47</b>
<b>4.2. AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....</b>	<b>47</b>
<b>4.3. EXAMEN ESPECIAL.....</b>	<b>48</b>
<b>5. CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.....</b>	<b>49</b>
<b>5.1. EN FUNCIÓN DEL PROFESIONAL QUE LA PRACTICA.....</b>	<b>49</b>
<b>5.1.1. AUDITORÍA INTERNA.....</b>	<b>49</b>
<b>5.1.2. AUDITORÍA EXTERNA.....</b>	<b>49</b>
<b>5.1.3. AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....</b>	<b>49</b>
<b>5.1.3.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....</b>	<b>50</b>
<b>5.1.3.2. AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....</b>	<b>50</b>
<b>5.1.3.3. AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL.....</b>	<b>50</b>
<b>5.2. DE ACUERDO AL TIPO DE EXAMEN A APLICAR PARA EL</b>	
<b>INFORME A EMITIR.....</b>	<b>51</b>
<b>5.2.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....</b>	<b>51</b>
<b>5.2.2. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....</b>	<b>51</b>
<b>5.2.3. AUDITORÍA DE CONTROL INTERNO.....</b>	<b>51</b>
<b>5.2.4. AUDITORÍA DE GESTIÓN.....</b>	<b>51</b>
<b>5.3. POR SU NATURALEZA.....</b>	<b>52</b>
<b>5.3.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....</b>	<b>52</b>
<b>5.3.2. AUDITORÍA DE GESTIÓN.....</b>	<b>52</b>
<b>5.3.2.1. AUDITORÍA DE SISTEMAS DE CONTROL INTERNO.....</b>	<b>53</b>
<b>5.3.2.2. AUDITORÍA OPERATIVA.....</b>	<b>53</b>
<b>5.3.2.2.1. AUDITORÍA DE RECURSOS.....</b>	<b>53</b>
<b>5.3.2.2.2. AUDITORÍA TECNOLÓGICA.....</b>	<b>53</b>
<b>5.3.2.3. AUDITORÍA DE GESTIÓN SOCIAL.....</b>	<b>54</b>
<b>5.3.2.3.1. AUDITORÍA DE SEGURIDAD E HIGIENE.....</b>	<b>54</b>
<b>5.3.2.3.2. AUDITORÍAS AMBIENTALES.....</b>	<b>54</b>
<b>5.3.2.4. AUDITORÍA FINANCIERA.....</b>	<b>54</b>
<b>5.3.2.5. AUDITORÍAS DE INFORMÁTICA.....</b>	<b>55</b>
<b>5.3.2.6. AUDITORÍA FISCAL.....</b>	<b>55</b>
<b>5.3.3. AUDITORÍA DE OBRAS PÚBLICAS.....</b>	<b>55</b>
<b>5.3.4. AUDITORÍA DE ASPECTOS AMBIENTALES.....</b>	<b>56</b>

5.3.5. EXAMEN ESPECIAL.....	56
5.4. POR SUS CARACTERÍSTICAS.....	56
5.4.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....	57
5.4.2. AUDITORÍA OPERACIONAL.....	57
5.4.3. AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.....	57
5.4.4. AUDITORÍAS DE RESULTADOS A PROGRAMAS.....	57
5.4.5. AUDITORÍA A OBRAS.....	58
5.4.6. AUDITORÍA DE LEGALIDAD.....	58
5.5. POR SU APLICACIÓN.....	58
5.5.1. AUDITORÍA A UNIDADES.....	59
5.5.1.1. UNIDADES SUSTANTIVAS.....	59
5.5.1.2. UNIDADES ADJETIVAS.....	59
5.5.2. AUDITORÍA A PROGRAMAS.....	59
5.5.3. AUDITORÍA A ACTIVIDADES.....	60
6. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....	60
6.1. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA.....	62
6.2. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....	62
6.3. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA ESPECIAL.....	63
7. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.....	65
7.1. TÉCNICAS DE AUDITORÍA.....	65
7.1.1. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN OCULAR.....	65
7.1.2. COMPARACIÓN.....	65
7.1.3. OBSERVACIÓN.....	65
7.2. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ORAL.....	66
7.2.1. INDAGACIÓN.....	66
7.2.2. ENTREVISTAS.....	66
7.2.3. ENCUESTAS.....	67
7.3. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ESCRITA.....	67
7.3.1. ANÁLISIS.....	67
7.3.2. CONFIRMACIÓN.....	68
7.3.3. TABULACIÓN.....	68
7.3.4. CONCILIACIÓN.....	68
7.4. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN DOCUMENTAL.....	68
7.4.1. COMPROBACIÓN.....	68
7.4.2. CÁLCULO.....	69
7.4.3. RASTREO.....	69
7.4.4. REVISIÓN SELECTIVA.....	69
7.5. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN FÍSICA.....	70
7.5.1. INSPECCIÓN.....	70
7.6. PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA.....	70

7.6.1. INSPECCIÓN.....	71
7.6.2. OBSERVACIÓN.....	72
7.6.3. CONFIRMACIÓN.....	72
7.6.4. INVESTIGACIÓN.....	72
7.6.5. RASTREO.....	73
7.6.6. CÁLCULO.....	73
7.6.7. ATESTIGUAR.....	74
7.6.8. CONTAR.....	74
7.6.9. INDAGAR.....	75
7.7. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO O CONTROL.....	75
7.7.1. PRUEBAS SUSTANTIVAS.....	76
7.8. TIPOS DE PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.....	77
7.8.1. ANÁLITICOS.....	77
7.8.2. DETALLE.....	78
7.9. EVIDENCIA DE AUDITORÍAS.....	78
7.9.1. TIPOS DE EVIDENCIAS.....	78
7.9.1.1. EVIDENCIA FÍSICA.....	79
7.9.1.2. EVIDENCIA TESTIMONIAL.....	80
7.9.1.3. EVIDENCIA DOCUMENTAL.....	80
7.9.1.4. EVIDENCIA ANÁLITICA.....	81
7.9.2. ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA.....	82
7.9.2.1. RELEVANTE.....	82
7.9.2.2. SUFICIENTE.....	82
7.9.2.3. COMPETENTE.....	83
7.9.2.4. PERTINENTE.....	84
7.9.3. CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA.....	84
8. FASE ADMINISTRATIVA.....	85
8.1. AUDITORÍA FINANCIERA.....	85
8.1.1. ETAPAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA.....	85
8.1.1.1. ETAPA DE PLANIFICACIÓN.....	85
8.1.1.2. ETAPA DE EXAMEN.....	89
8.1.1.3. ETAPA DE INFORME.....	91
8.2. AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....	95
8.2.1. ETAPAS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....	95
8.2.1.1. ETAPA DE PLANIFICACIÓN.....	95
8.2.1.2. ETAPA DE EJECUCIÓN.....	98
8.2.1.3. ETAPA DE INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADO.....	99
8.3. AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL.....	101
8.3.1. ETAPAS DEL EXAMEN ESPECIAL.....	102
8.3.1.1. ETAPA DE PLANIFICACIÓN.....	102

	8.3.1.2. ETAPA DE EJECUCIÓN.....	103
	8.3.1.3. ETAPA DE INFORME.....	103
9.	FASE JURISDICCIONAL.....	106
	9.1. PROCESO DE JUICIO DE CUENTAS.....	106
	9.1.1. PROCEDIMIENTO EN PRIMERA INSTANCIA.....	107
	9.2. RECURSOS.....	109
	9.2.1. RECURSO DE APELACIÓN.....	109
	9.2.2. RECURSO DE REVISIÓN.....	110
	9.2.3. DERECHO A EXPLICACIÓN O ACLARACIÓN.....	110
	9.3. PROCEDIMIENTO EN SEGUNDA INSTANCIA.....	111
10.	TIPOS Y GRADOS DE RESPONSABILIDAD.....	112
	10.1. RESPONSABILIDAD DIRECTA.....	114
	10.2. RESPONSABILIDAD PRINCIPAL.....	114
	10.3. RESPONSABILIDAD CONJUNTA O SOLIDARIA.....	114
	10.4. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.....	114
11.	FUNDAMENTO LEGAL.....	115
	11.1. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.....	115
	11.2. LEY DE CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.....	117
	11.3. LEY DE CREACIÓN DEL FONDO PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL DE LOS MUNICIPIOS.....	120
	11.4. CÓDIGO PENAL.....	122
	11.5. LEY DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS.....	125
	11.6. LEY ORGÁNICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO.....	126
	11.7. LEY ORGÁNICA DEL INSTITUTO SALVADOREÑO DE DESARROLLO MUNICIPAL Y SU REGLAMENTO.....	127
	11.8. REGLAMENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	127
	11.9. LEY DE ÉTICA GUBERNAMENTAL.....	128
	11.10. CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL.....	128
	11.11. MANUALES.....	129
	11.11.1. MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....	129
	11.11.2. MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL TOMO I “AUDITORÍA FINANCIERA Y EXAMEN ESPECIAL”.....	130
	11.11.3. MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL TOMO II “AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN”.....	130
	11.12. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....	130
	11.13. CONVENCION INTERAMERICANA CONTRA LA CORRUPCION.....	131

### CAPITULO III

#### MODO DE PROCEDER EN LOS JUICIOS DE CUENTAS

1. GENERALIDADES.....	132
2. PRIMERA INSTANCIA.....	133
2.1. PREÁMBULO DEL JUICIO DE CUENTAS.....	133
2.2. APERTURA.....	134
2.3. EMPLAZAMIENTO Y NOTIFICACIÓN.....	136
2.3.1. DILIGENCIAMIENTO DEL EMPLAZAMIENTO.....	137
2.4. CONTESTACIÓN, PETICIONES Y REBELDÍA.....	139
2.5. SENTENCIA.....	141
2.6. RECURSOS.....	144
2.6.1. GENERALIDADES.....	144
2.6.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS RECURSOS.....	145
2.6.3. REQUISITOS PROCESALES DE LOS RECURSOS.....	145
2.6.4. EFECTOS DE LOS RECURSOS.....	147
2.6.5. DERECHO DE ACLARACIÓN.....	147
2.6.6. RECURSO DE APELACIÓN.....	148
2.6.7. RECURSO DE HECHO.....	150
2.6.7.1. CARACTERÍSTICAS.....	150
2.6.7.2. PROCEDIMIENTO.....	150
2.7. PROCEDIMIENTO EN SEGUNDA INSTANCIA.....	151
2.8. RECURSO DE REVISIÓN.....	152
2.8.1. PROCEDIMIENTO.....	153

### CAPITULO IV

#### ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

1. ENTREVISTA.....	157
1.1. SINTESIS GENERAL.....	178
2. ENCUESTA.....	179
2.1. SINTESIS GENERAL.....	196
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	198
BIBLIOGRAFIA.....	203

#### ANEXOS.-

## INTRODUCCIÓN

El control y fiscalización de los fondos públicos es una atribución y deber constitucional de la Corte de Cuentas de la República establecido en el Art. 195 de la Constitución; para cumplir con esta misión el Art. 5 de la Ley de Corte de Cuentas establece las atribuciones y funciones entre las cuales en el numeral 1 se encuentra: “Practicar auditoría externa, financiera y operacional o de gestión a las entidades y organismos que administran recursos del Estado”.

Esto con el fin de garantizar la legitimidad democrática y la eficiencia económica de los entes públicos, mediante el manejo transparente de los fondos provenientes de los contribuyentes; convirtiéndose en una necesidad que en el país exista un control independiente e imparcial sobre dichos fondos.

En este sentido, existe la importancia de que mediante una investigación coherente se establezcan los resultados acerca del uso y destino que los fondos públicos reciben, para que la sociedad tenga la seguridad que no obstante existen funcionarios y empleados públicos que se aprovechan de su cargo para beneficio personal, no es por la inexistencia de un marco jurídico-legal que establezca y regule un mecanismo para ejercer control sobre dichos fondos.

En forma más específica sobre el control y fiscalización al uso y manejo de los fondos públicos el tema a desarrollar en la presente investigación se ciñe a “Fase Administrativa y Jurisdiccional de las Auditorías y Juicios de Cuentas a los Municipios de El Salvador según la Ley de Corte de Cuentas de la República”.

En la fase administrativa se desarrollan los diferentes tipos de auditorías que practica la Corte de Cuentas con cada una de las etapas que la componen, asimismo se hace referencia a los procedimientos y técnicas que se utilizan para la obtención de la evidencia respectiva en la ejecución de las auditorías para llegar al informe final.

Del mismo modo la investigación trata la Fase Jurisdiccional, conformada por cada una de las instancias del Juicio de Cuentas, procedimiento que se genera como consecuencia del informe de la fase anterior cuando resulten hallazgos y sea necesario examinarlos con el fin de determinar el tipo y grado de responsabilidad en que incurren los Miembros de los Concejos y Empleados Municipales.

Finalmente se hace referencia al fundamento legal en el que tiene su asidero toda la actividad fiscalizadora que realiza la Corte de Cuentas de la República para la correcta y transparente vigilancia del uso de los fondos públicos por parte de los funcionarios que los tienen a su cargo, dotando así de independencia su función y por lo tanto de seguridad jurídica.

## CAPITULO I

### MARCO REFERENCIAL

#### 1. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

Los fondos públicos constituyen la base patrimonial del Estado, para el mejoramiento de los servicios públicos prestados a la sociedad; cuyo manejo está a cargo de los funcionarios de gobierno, siendo ellos los responsables de darle buen uso, para alcanzar así la finalidad del Estado que es la persona humana garantizándoles el bienestar económico y la justicia social.

Dadas las condiciones que anteceden es menester que en cada institución pública haya un sistema de control interno que vigile el buen manejo de los fondos públicos, con la finalidad de evitar que estos fondos tomen un rumbo distinto al que fueron destinados originalmente; debido a que en muchos casos su administración no es eficaz, eficiente y transparente como la ley lo establece.

En este mismo orden y dirección la Corte de Cuentas de la República con base al art. 195 de la Constitución de la República de El Salvador, tiene la obligación de ejercer una fiscalización rigurosa a entidades y organismos que administran recursos del Estado; fiscalización que va a determinar el grado de eficacia del sistema de control interno.

Esta fiscalización la lleva a cabo a través de auditorías gubernamentales, entendiéndose éstas como: *“el examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de las actividades financieras, administrativas y operativas y ejecutadas por las entidades y organismos del sector público”*. Las cuales con base a los artículos 30 y 31 de la Ley de Corte de Cuentas de la

República son tres clases de auditorías: financiera, operacional o de gestión y especial.

Con referencia a la clasificación anterior la auditoría financiera es el examen del cumplimiento de la legalidad de las transacciones y del control interno; en cambio, la auditoría operacional se refiere al examen para determinar la eficiencia, efectividad y economía del uso de los recursos públicos y el desempeño de los servicios públicos. Además de estas también puede realizar una auditoría especial que incluye uno o más componentes de los estados financieros o uno o más elementos de la gestión.

Como resultado de la auditoría gubernamental se produce un informe el cual puede presentar una serie de indicios sobre la inadecuada administración de los fondos públicos por parte de los funcionarios (fase administrativa). En caso que dichos indicios no se logren desvanecer en esta fase se hace necesario determinar con precisión la responsabilidad en la que incurren los funcionarios involucrados, a través de los Juicios de Cuentas (fase jurisdiccional).

Es evidente entonces la necesidad de realizar un estudio exhaustivo acerca de las Auditorías Gubernamentales y Juicios de Cuentas a los municipios por la importancia que tiene fiscalizar el buen uso de los fondos públicos que manejan las municipalidades como entes autónomos de carácter público, que tiene como objetivo el desarrollo local progresivo, en la prestación de servicios públicos en cada municipio del territorio nacional y por consiguiente el avance de todo el país.

Además por la falta de conocimiento de la población sobre la gestión municipal, al no existir un informe público por parte del gobierno municipal en el

que se detalle con precisión como se han invertido los fondos adquiridos a través del pago de sus impuestos, promoviendo así la participación ciudadana.

En efecto la realización del estudio del tema “Fase Administrativa y Jurisdiccional de Auditorías y Juicios de Cuentas a los Municipios de El Salvador según la Ley de Corte de Cuentas de la República” beneficiará no solamente a las diferentes municipalidades de El Salvador, sino a otras instituciones públicas que se vean sometidas a este tipo de control, por parte de los procesos que realiza la Corte de Cuentas en su función fiscalizadora y a la población en general.

## **1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Dentro de la estructura administrativa del Estado de El Salvador, uno de los principales problemas es la mala administración financiera y gestión pública que hacen los funcionarios, dicha actuación es frecuente en la mayor parte de las Instituciones Públicas; incluyendo las municipalidades, afectando el desarrollo del país en general.

Para contrarrestar la problemática mencionada es necesaria la intervención de la Corte de Cuentas como ente autónomo e independiente, institución que por mandato constitucional según el artículo 195 entre otras funciones es el encargado de vigilar, inspeccionar, y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren o manejen bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas.

La Corte de Cuentas cumple con dicha función mediante dos fases, siendo la

primera Fase Administrativa, que comprende las Auditorías Gubernamentales, las cuales según el artículo 32 de la Ley de Corte de Cuentas de la República serán efectuadas por un equipo multidisciplinario (abogados, ingenieros, contadores, etc.), legalmente autorizados para ejercer su profesión en El Salvador. La clase de auditoría a efectuarse determinará la idoneidad de los conocimientos a exigirse.

La fase Administrativa inicia con la etapa de Planificación que consiste en el desarrollo de un plan global en función de los objetivos que se persiguen con la auditoría y facilita la realización de la siguiente etapa que es la de ejecución, en la que se recopila la evidencia comprobatoria que sirve de base para brindar una opinión profesional, técnica, objetiva e independiente.

Como resultado de las etapas anteriores la auditoría finaliza con un informe que puede ofrecer diferentes resultados: que la Corte de Cuentas muestre satisfacción por el buen desempeño realizado en la gestión pública o puede servir de antecedente para iniciar la segunda fase que es la Jurisdiccional en caso de encontrar hallazgos o indicios que vinculen a ciertos funcionarios con el inadecuado uso de los fondos que administran.

La Fase Jurisdiccional inicia de oficio cuando cualquiera de las Cámaras de Primera Instancia recibe el informe final de Auditoría, donde se establecen los indicios a afecto de determinar la responsabilidad en que incurren los funcionarios o empleados, ya sea patrimonial, administrativa o ambas; y en caso que aparezcan indicios de responsabilidad penal se comunicará a las autoridades para su investigación.

Recibido el informe de auditoría cualquiera de las Cámaras de Primera

Instancia, procederá a realizar un análisis del mismo, a fin de determinar los cargos atribuidos a los funcionarios y/o empleados involucrados, emplazándolos y notificándolos, para que hagan uso de su derecho de defensa, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente de recibida la notificación.

Finalizado el término de prueba y practicadas las diligencias correspondientes cualquiera de las Cámaras de Primera Instancia procederá a dictar sentencia ya sea declarando la responsabilidad administrativa, patrimonial o penal o absolviendo en caso de no existir responsabilidad.

Pronunciada la sentencia se cuenta con tres días hábiles para la interposición del recurso que corresponda. Transcurrido el término sin interposición de recurso alguno la sentencia queda firme. Habiendo hecho uso de los recursos quedará firme hasta que éstos sean resueltos, por lo tanto la fase jurisdiccional termina con el cumplimiento de la sentencia.

La problemática planteada, debe ser considerada como una de las principales áreas administrativas y jurisdiccionales que deben ser analizadas no solo por la administración Pública y el ente que ejerce fiscalización, sino por la población en general, pues del conocimiento de la misma pueden alcanzarse razonamientos críticos y objetivos, en relación al cumplimiento de las disposiciones constitucionales.

### **3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.**

Dentro de la investigación a realizar es importante establecer los parámetros que servirán de guía para llegar al conocimiento, no solo teórico; sino

también práctico, de la forma en que se ejecutan las diferentes clases de Auditorías Gubernamentales y Juicios de Cuentas en cada una de sus etapas a través de las cuales la Corte de Cuentas de la República ejerce fiscalización a los miembros de los Concejos y empleados municipales.

Por lo antes expuesto es necesario investigar el surgimiento y evolución del control de la administración pública en el desarrollo de la historia de El Salvador, esto con el fin de resaltar los avances que dicho control ha tenido, para garantizar una mayor transparencia en la actuación de los concejos y empleados municipales.

En ese mismo sentido es preciso hacer referencia a la importancia práctica que tiene la Auditoría Gubernamental y los Juicios de Cuentas, como mecanismos de control para garantizar a la población la existencia de la transparencia, eficacia, eficiencia y efectividad en el uso y administración de los fondos públicos y municipales en la gestión municipal.

De igual manera es menester hacer mención que no obstante la Corte de Cuentas tiene competencia en todo el territorio de El Salvador para ejercer su actividad fiscalizadora a todos los municipios del mismo; el campo de investigación geográfico será el control que ejerce la Corte a los Concejos y empleados municipales pertenecientes a los principales municipios de Santa Ana.

Para el estudio de la Auditoría Gubernamental y los Juicios de Cuentas es necesario conocer el procedimiento que conlleva la práctica de cada uno de estos, es por ello que en el desarrollo de este trabajo se abordará cada una de las fases que los compone y el desarrollo de las mismas dentro de cada proceso.

También se abarcarán las distintas clases de Auditorías por lo cual se tomará como base el artículo 30 de la Ley de Corte de Cuentas de la República que establece: *La auditoría gubernamental podrá examinar y evaluar en las entidades y organismos del sector público:*

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

Con base a lo anterior se observa que el artículo presenta las tres clases de auditorías, cada una de las cuales tiene puntos específicos de control que determinarán el área a auditar ya sea financiera, operacional o de gestión, o un examen especial.

Lo anterior permite delimitar perfectamente el problema y enfocarlo al estudio del origen, importancia, clases, características, clasificación, fases y responsabilidades aplicadas a las diferentes Instituciones Públicas en especial a las municipalidades.

#### **4 ENUNCIADO DEL PROBLEMA**

¿Cuál es el origen, importancia, clasificación, características, clases, fases y responsabilidades derivadas de la Auditoría Gubernamental y los Juicios de

Cuentas aplicados a los miembros de los Concejos Municipales y empleados de los Municipios de El Salvador?

## **5 OBJETIVOS.**

### **5.1 OBJETIVO GENERAL.**

Determinar el origen, importancia, clasificación, características, clases, fases y responsabilidades como efecto jurídico de la Auditoría Gubernamental y Juicios de Cuentas aplicados a los miembros de los Concejos municipales y empleados de los municipios de El Salvador.

### **5.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS**

1. Identificar el origen de la Auditoría Gubernamental, en los diferentes estadios del desarrollo de la historia.
2. Demostrar la importancia práctica que tiene la Auditoría Gubernamental y Juicios de Cuentas administrados a los Concejos y empleados de los municipios de El Salvador.
3. Distinguir las diferentes clasificaciones de auditorías que existen, tomando como base los distintos puntos para su categorización.
4. Establecer las clases de auditorías aplicables a las municipalidades.
5. Destacar las principales características que identifican las diferentes clases de auditoría gubernamental dentro de la fase administrativa y jurisdiccional aplicada a
6. Destacar las principales características que identifican las diferentes clases de auditoría gubernamental dentro de la fase administrativa y jurisdiccional aplicada a las municipalidades del país.

7. Diferenciar cada una de las fases que conlleva la aplicación práctica del procedimiento de las auditorías gubernamentales.
8. Determinar el tipo de responsabilidad que tendrá cada uno de los miembros de los Concejos y empleados municipales en su participación en la gestión municipal.

## **6 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

En la investigación científica, lo fundamental fue la sistematización de la misma, con el propósito de lograr los objetivos de estudio planteados al inicio. Esto se alcanzó mediante, un orden de pasos vinculados entre sí que buscaron obtener un conocimiento capaz de ser comprobado y sobre todo, fueron veraces y confiables, por ello, a continuación, se expone el marco metodológico con el cual se obtuvieron los objetivos trazados en la presente investigación.

### **6.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

En el desarrollo de la investigación, se utilizó una directriz para alcanzar los objetivos, permitiendo dar respuesta a las interrogantes planteadas y analizar determinado contexto; por lo cual para la presente investigación se seleccionó el “método cualitativo”, por ser el ideal para el campo de las Ciencias Sociales, ya que éste se adecuó a los intereses existentes y a los objetivos trazados, pues el resultado obtenido refleja la forma en que son administrados los fondos públicos.

Simultáneamente, se efectuó un razonamiento de otro tipo de método, como lo es el método cuantitativo, el cual fue utilizado en algunos momentos de la

investigación con el fin de obtener un estudio más completo del tema de investigación.

Lo anterior, se llevó a cabo mediante técnicas de investigación idóneas, como la entrevista y la encuesta, a fin de interpretar los resultados obtenidos, pudiendo transportarlos y confrontarlos con la realidad, de manera objetiva.

Se estudió, en primer lugar, el escenario en el que se aplica y desarrolla, es decir, la Corte de Cuentas de la República y las Municipalidades del País. De igual manera, se indagó, el pensamiento de los sujetos que en su momento son los aplicadores del mismo, así como expertos conocedores de la materia.

## **6.2 DISEÑO METODOLÓGICO**

A continuación, se especifica el conjunto de técnicas, con las cuales se llevó a cabo la investigación.

### **6.2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN**

El tipo de investigación que se desarrolló se identificó al plantear el problema, en este caso, se refirió a la trascendencia que pudo tener la investigación, y se visualizó que dicha trascendencia fue de tipo exploratorio.

En vista que la institución jurídica administrativa y procesal objeto de la investigación, regulada especialmente en la Ley de Corte de Cuentas de la República, no ha sido una materia muy explorada; un estudio exploratorio, sirvió para preparar a los estudiantes, así como también a los miembros de los Consejos y Empleados Municipales interesados en dicha materia.

Dicha trascendencia se previó, por la razón que se estuvo analizando y

examinando un tema de investigación poco estudiado en El Salvador, por lo que se investigó recurriendo a la Ley de Corte de Cuentas y al Manual de Auditoría Gubernamental, pretendiendo distinguir las principales características que particularizan las Auditorías y Juicios de Cuentas aplicadas a las Municipalidades.

Con la investigación de dicha temática se abrió paso a su conocimiento, pues se estableció que no existe respecto a ésta, documentación ni libros desarrollados por juristas salvadoreños; puesto que hay poca y dispersa información al respecto, la presente investigación sirvió para crear bases o nociones para futuras investigaciones y para que se diera una familiarización con el tema.

#### **6.2.2 DETERMINACIÓN DEL UNIVERSO Y LA MUESTRA**

Posteriormente a la elección del área de la población en que el estudio se realizó, se estableció lo referente al muestreo y el diseño de la muestra, ya que la investigación se realizó en determinados sectores de interés del mismo.

#### **6.2.3 UNIVERSO DE ESTUDIO**

En este segmento, se definió lo concerniente a los elementos estudiados; lo cual a su vez se refirió a la totalidad de quiénes se investigó. El “universo” fue definido como: “la totalidad de individuos o elementos de los cuales pueden representar determinadas características susceptibles de ser estudiadas.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Zacarías Eladio Cortez. Así se investiga

Siguiendo la línea de Balestrini<sup>2</sup>, “la población o universo puede estar referido a cualquier conjunto de elementos sobre los cuales se pretende indagar y conocer sus características, o algunas de ellas, y para el cual son válidas las conclusiones obtenidas en la investigación. Es el conjunto finito o infinito de personas, casos o elementos que presentan características comunes”.

El universo del campo de estudio se extendió a los 262 Municipios de El Salvador, se abarcaron en ellos a todos aquellos funcionarios y empleados municipales llamados a la ejecución del rol de administrar los fondos públicos en lo que corresponde. La población, comprendió a todos aquellos funcionarios y empleados municipales, específicamente, a quienes les corresponde el rol de administrar fondos públicos, en los diferentes municipios de la zona occidental.

Lo anterior produjo un total de cuarenta municipios competentes a nivel nacional, ya que éstos representaron el todo; es decir, el universo de estudio. La zona occidental está dividida en tres departamentos: Santa Ana, Ahuachapán y Sonsonate.

ZONAS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIOS
ZONA OCCIDENTAL	SANTA ANA	CANDELARIA DE LA FRONTERA CHALCHUAPA COATEPEQUE EL CONGO EL PORVENIR MASAHUAT METAPÁN SAN ANTONIO PAJONAL SAN SEBASTIÁN SALITRILLO SANTA ANA SANTA ROSA GUACHIPILÍN SANTIAGO DE LA FRONTERA TEXISTEPEQUE
	AHUACHAPÁN	ATIQUIZAYA APANECA AHUACHAPÁN CONCEPCIÓN DE ATACO EL REFUGIO GUAYMANGO JUJUTLA SAN FRANCISCO MENÉNDEZ SAN LORENZO SAN PEDRO PUXTLA TACUBA TURIN

<sup>2</sup> BALESTRINI, Miriam A. (1997). Como se Elabora un Proyecto de investigación. Editorial Venezuela. Pág. 122

	<b>SONSONATE</b>	SONSONTE ACAJUTLA ARMENIA CALUCO CUISNAHUAT IZALCO JUAYUA NAHULINGO	SALCOATITAN SAN ANTONIO DEL MONTE SAN JULIÁN SANTA CATARINA MASAHUAT SANTA ISABEL ISHUATAN SANTO DOMINGO DE GUZMAN SONZACATE
--	------------------	--	--

## 6.2.4 MUESTRA

En vista que por razones de economía, y de tiempo, se hizo imposible realizar la investigación en todo el universo de estudio, ya que era muy amplio y no se podía abarcarlo de manera eficiente; por lo consiguiente, se volvió necesario que se estudiara una muestra de éste.

En efecto es necesario definir que es una muestra: “Es la reunión de unidades de estudios que forman una parte representativa de la población o universo, lo que significa que la diferencia entre la población y la muestra extraída de ella, solo debe estar en el universo de unidades (tamaño) de estudio que la integra”<sup>3</sup>.

En conclusión, para la delimitación de la muestra sujeta a una investigación, fue imprescindible conocer el universo de estudio y así se pudo extraer de éste una muestra, ya que ésta fue la que representó al universo mismo dentro de la investigación; por lo que se hizo necesario determinar el Diseño Muestral que se utilizó en la investigación.

### Diseño Muestral

Fue menester saber el tipo de muestra que se utilizaría para poder elegir cuál iba ser la muestra en la investigación, y entre las diferentes clasificaciones

<sup>3</sup>ZACARÍAS ORTEZ, Eladio (2003). Op. Cit. Pág. 88

tenemos:

a) Probabilísticas

b) No Probabilísticas.

El muestreo no probabilístico, es el que se aplicó en la investigación; llamado también, muestras dirigidas; en este muestreo los elementos no se seleccionan con procedimientos al azar o probabilidad conocida de escogimiento, son elegidos sobre la base de la decisión de los investigadores. Dicho diseño no probabilístico, requiere una cuidadosa y controlada elección de sujetos con ciertas características.

La clase de muestra no probabilística que se utilizó es la de “los sujetos tipo” pues siendo la investigación de tipo exploratorio y cualitativo; el objetivo fue la riqueza, profundidad y calidad de la información, no la cantidad ni la estandarización de la misma.

Por lo que, en este tipo de muestra, los sujetos tipo fueron algunos miembros del Concejo y/o empleados de algunas municipalidades de la zona occidental, en cuanto a las características que interesaron como perfil de dichos sujetos; y en cuanto a la cantidad, se delimitó el universo o población de algunos municipios de la zona occidental lo que es la muestra. En concreto, se ubicó y seleccionó de la siguiente manera:

<i>Departamento</i>	<i>MUNICIPIOS</i>
<b>Ahuachapán.</b>	ATIQUIZAYA
	AHUACHAPÁN
	CONCEPCIÓN DE ATACO

<b>Santa Ana.</b>	SANTA ANA
	CHALCHUAPA
	COATEPEQUE
	METAPÁN
<b>Sonsonate</b>	SONZACATE
	SALCOATITÁN
	SONSONATE
<b>TOTAL</b>	10 MUNICIPIOS

Además, se tomó como muestra a personas claves como:

1. Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República
2. Fiscal perteneciente a la Unidad de Corte de Cuentas
3. Licenciada en Contaduría Pública, con experiencia en Auditoría Interna, Externa y Gubernamental.

### **6.3 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS**

En esta fase de la investigación, después de haber seleccionado la muestra, en cuanto a la aplicabilidad de la Auditoría Gubernamental y el Juicio de Cuentas a los Municipios de El Salvador, se continuó con la recolección de los datos.

En este punto y para verificar la aplicabilidad de la Auditoría Gubernamental y el Juicio de Cuentas, se utilizó la técnica de la “entrevista” y la “encuesta”, también se seleccionó el instrumento de medición, el cual consistió en cuestionarios previamente elaborados.

El resultado de ello, demostró el grado de transparencia que existe en el uso

uso y manejo de los fondos públicos encomendados a los municipios.

### **6.3.1 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

La técnica que se empleó fue la entrevista, para lo cual se estableció la comunicación verbal necesaria con personajes seleccionados como muestra. Tal técnica se utilizó por las ventajas que ofrece, como lo son la obtención de información de primera mano y la facilidad de evitar que se alteren las ideas que se procura conocer.

Con respecto al tipo de entrevista que se utilizó, se optó por la entrevista semi estructurada. Pues de acuerdo a los personajes a entrevistar se realizaron preguntas estandarizadas y de acuerdo a un orden, y se agregaron preguntas; dependiendo de las respuestas que proporcionaron los entrevistados.

Las entrevistas semi estructuradas, son aquellas que se realizaron a los especialistas en el tema (miembros de los Consejos y Empleados Municipales); puesto que sí, se utilizaron preguntas estructuradas previamente y en un orden específico, y, con el fin de un mejor aprovechamiento de la riqueza de la fuente, las mismas se hicieron más flexibles de acuerdo a las circunstancias que se presenten en la práctica de la entrevista evitando cualquier tipo de restricción hacia los entrevistados, procurando la libertad de los mismos.

La encuesta fue utilizada, para cubrir el estudio de la muestra, esta técnica es la ideal, porque facilitó la ejecución total de la cobertura de ésta y a la vez, es más factible de codificar y realizar su análisis. La utilización de dicha técnica representó un ahorro de tiempo.

### 6.3.2 INSTRUMENTO DE MEDICIÓN

Con el propósito de “medir”<sup>4</sup>, se eligió como instrumento de medición el cuestionario pues éste se consideró válido y confiable. El cuestionario fue un mecanismo aceptable para la presente investigación, ya que permitió agilizarla por su fácil aplicación y administración en una amplia muestra.

El cuestionario, fue facilitado a los personajes idóneos y expertos antes mencionados; ello permitió comprobar la validez de dicho instrumento, y su confiabilidad le fue dada por aplicarse a sujetos que proporcionaron información que han adquirido a través de su experiencia en el tema, logrado los resultados esperados con la investigación.

Asimismo, se consiguió, en cuanto fue posible, aproximar a resultados equivalentes; o por el contrario, desechar los objetivos con los cuales se inició la investigación, al emplearse a todos los personajes a entrevistar lo que permitió comprobar, confirmar o rechazar la información que se obtuvo.

El objetivo del cuestionario, fue conocer la realidad de lo que se busca con la investigación, ya que a través de éste, se reunieron todas aquellas variables necesarias para la comprobación de la validez de contenido.

Propiamente, las encuestas estructuradas con preguntas cerradas, fueron las dirigidas a los empleados y concejos municipales, y las entrevistas con preguntas abiertas fueron las que se proporcionaron a los especialistas en la materia.

---

<sup>4</sup>Entendido como la vinculación de conceptos abstractos con indicadores empíricos

De esta forma se estuvieron garantizando los resultados, el hecho de que la información obtenida de parte de los entrevistados y encuestados, sea veraz y confiable; tal información, se registró y se analizó ayudando a la elaboración precisa de las conclusiones y recomendaciones oportunas.

## **6.4 PROCEDIMIENTO**

### **6.4.1 CONCERTACIÓN DE LA ENTREVISTA**

Se elaboraron cuestionarios que se facilitaron a los encuestados y entrevistados; para la realización de la técnica de investigación que se ha empleado, dicha elaboración se hizo previa a la selección y análisis de las variables que se estudiaron, y su estructura se hizo de forma tal que se estableció un orden adecuado, y su contenido fue claro y conciso, facilitando en el contenido, los propósitos de su realización, así como las directrices empleadas para obtener las respuestas.

Luego se procedió a la concertación con los diferentes entrevistados o encuestados, en cuanto al día y la hora que se realizaría la entrevista.

En cuanto al lugar de la realización de la técnica para la obtención de la información, ésta se llevó a cabo en los distintos lugares de trabajo de los encuestados o entrevistados, adecuándose a su tiempo y lugar.

Los cuestionarios fueron proporcionados de manera personal.

#### **6.4.2 CRITERIOS DE ELECCIÓN DEL INFORMANTE**

La selección de entrevistados o encuestados fue con base a criterios, es decir que los cuestionarios fueron distribuidos de manera objetiva. Dichos criterios fueron de acuerdo y en interés del tema “Fase Administrativa y Jurisdiccional de Auditorías Gubernamentales y los Juicios de Cuentas a los Municipios de El Salvador según la Ley de Corte de Cuentas de la República”.

Los criterios que se tomaron en cuenta para seleccionar a los personajes a quienes se les entregaron los cuestionarios, fueron:

a) El ámbito en que laboran; es decir, un lugar de futura aplicabilidad de la Auditoría Gubernamental, y que a su vez está vinculado con la experiencia práctica de los procesos judiciales como lo son los Juicios de Cuentas, por lo que su aplicación corresponde a la Corte de Cuentas de la República que es el ente competente para conocer del trámite e implementación de esta materia.

b) Personas de reconocida trayectoria en la administración de fondos públicos.

#### **6.4.3 DESCRIPCIÓN DE LA PREPARACIÓN**

Luego de haber recolectado los datos de la muestra seleccionada, se realizó un análisis de dicha información, con la finalidad de extraer los datos obtenidos reflejándolos de una manera comprensible con sus respectivas conclusiones y recomendaciones que sirvieron para completar el curso de la investigación.

El análisis de los resultados de la investigación, se adecuó partiendo de la técnica empleada para la recolección de datos. (Entrevista o encuesta), y para reflejar los resultados de dicho análisis se utilizaron recursos ilustrativos, tales como cuadros, alcanzando una fácil comprensión de los lectores de la investigación, debido a que su representación se hizo por medio de juicios de valor o enunciados teóricos que permitieron asociar los datos obtenidos de parte de los entrevistados o encuestados.

## **6.5 ANÁLISIS DE DATOS**

### **6.5.1 CLASIFICACIÓN DE LOS DATOS**

En esta etapa, se crearon las categorías dentro de las cuales se colocaron los datos encontrados; los cuales fueron organizados y tabulados en una matriz de datos, para una factible exposición y mejor entendimiento, y de esta manera lograr un análisis que posibilitara la elaboración de conclusiones y recomendaciones, que de forma simultánea fueron cotejadas con el enunciado del problema y objetivos de la investigación.

Una vez creadas las categorías, se clasificaron los datos con base a estas y así se pudo realizar una estimación de la función, administración, inversión, etc., de los concejos y empleados municipales en su que hacer administrativo.

El significado y alcance del análisis se conoció mediante una completa interpretación, de lo cual dependió en gran medida la elaboración de las conclusiones; asimismo fueron necesarias para profundizar las respuestas

extraídas de las diferentes entrevistas a realizadas así como de las fuentes documentales o bibliográficas. Esta valoración de datos, posibilitó la comprensión del tema de forma objetiva, todo gracias a la sistematización de la información.

### **6.5.2 EDICIÓN DE LOS DATOS**

Los datos se extractaron, agruparon y dispusieron para el respectivo análisis, para ello se fijaron juicios de valor para las respuestas obtenidas; a través de lo cual se favoreció físicamente su clasificación y análisis.

La información recolectada mediante las técnicas de recolección de datos, fue comparada entre sí, para verificar si poseía contradicciones, o si se confirmaban entre ellas; al detectar contradicciones, no se tomaron en cuenta las respuestas y al encontrar respuestas semejantes se tomaron como certeras, si es que reunían las condiciones, esto ayudó a la creación de las categorías y a la ubicación de la información de las mismas.

### **6.5.3 EVALUACIÓN DE LOS DATOS**

El objeto de esta etapa fue la evaluación de los datos recolectados y clasificados. Lo cual se realizó, partiendo de las matrices y la aplicación de juicios de valor, que permitieron en la medida de lo posible, la obtención o no de los objetivos, lo que dio lugar al uso de la información alcanzada. Contribuyendo a la elaboración de conclusiones y recomendaciones que se dieron a conocer en el informe final.

## 7 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Cuál es el origen de la Auditoría Gubernamental en la historia?
2. ¿Cuál es la importancia práctica de la Auditoría Gubernamental y los Juicios de Cuentas?
3. ¿Cuáles son las diferentes clasificaciones de auditorías que existen?
4. ¿Cuáles son las clases de auditorías aplicables a las municipalidades?
5. ¿Cuáles son las principales características que identifican las diferentes clases de Auditoría Gubernamental?
6. ¿Cuáles son las fases aplicables al procedimiento de la Auditoría Gubernamental?
7. ¿Cuáles son los tipos de responsabilidad derivada de los Juicios de Cuentas aplicados a los Concejos y empleados municipales?

## **CAPITULO II**

### **FUNDAMENTO TEÓRICO**

#### **1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

Según los historiadores, los registros contables surgen aproximadamente en el año 4000 antes de Cristo, esto se da cuando las antiguas civilizaciones del cercano Oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios debidamente organizados.

Desde sus inicios los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Debido a esto se establecieron controles (auditorías), para disminuir los errores y fraudes cometidos por funcionarios incompetentes o faltos de honradez.

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicaba en tiempos remotos. El hecho que los reyes o gente poderosa exigiera la correcta administración de las cuentas por parte de los administradores, de modo que se pudieran evitar fraudes o que alguna persona se aprovechara de las riquezas que costaban tanto conseguir.

Es por ello que para evitar todo tipo de fraude en las cuentas, era necesaria una correcta inspección de las cuentas por parte de personas especializadas y ajenas al proceso, que garantizaran los resultados sin sumarse o participar en el desfalco.

Los más antiguos registros contables y referencias de auditoría en el sentido moderno de la palabra que se tienen en países de habla inglesa son los registros de los erarios de Inglaterra y Escocia que datan del año 1130.

En Gran Bretaña las primeras auditorías eran de dos tipos, las de las ciudades y poblaciones que se hacían públicamente ante funcionarios del gobierno y los ciudadanos, consistían en que los auditores “oyeran” las lecturas de las cuentas hechas por el tesorero, de forma similar las auditorías de gremios se hacían ante los miembros.

A mediados del siglo XVII los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cuentas con frases como “oída por los auditores firmantes”. El segundo tipo de auditoría comprendía un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de los grandes señoríos, seguido de una “declaración de auditora”, es decir, un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo.

Normalmente el auditor era miembro del concejo señorial y por tanto se consideraba el precursor de auditor interno. A fines del siglo XVIII se promulgó la primera ley (en Escocia) que prohibía que ciertos funcionarios actuaran como auditores de una ciudad, con lo cual se introdujo la moderna noción de independencia del auditor en el mundo occidental.

A principios del siglo XX, la profesión de auditoría fue creciendo y su demanda se extendió por toda Inglaterra, llegando a Estados Unidos, donde el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de que si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones.

La auditoria se desarrollo en América después de la segunda guerra mundial aparece también el antecedente de la auditoría gubernamental interna o auditoría de gobierno que en 1921 fue reconocida oficialmente cuando el congreso

de los Estados Unidos estableció la oficina General de Contabilidad.

En El Salvador, fue en 1929 que el país contrató una firma de auditoría inglesa, para que estableciera la contabilidad pública. Una vez que dicho trabajo fue finalizado, dos de los auditores se quedaron en el país, ejerciendo la auditoría en una forma independiente.

“La auditoría comenzó a adquirir importancia cuando el gobierno emitió el Decreto Legislativo N° 57, publicado en el Diario Oficial N° 233 del 15 de octubre de 1940 cuyo contenido era la Ley del Ejercicio de Funciones de Contador Público, y su texto sirvió de base para el ejercicio de la profesión y la formación del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y la Auditoría, integrado por doce miembros con calidad de contadores públicos certificados”.<sup>5</sup>

En el año de 1968, la Universidad de El Salvador a través de la Facultad de Ciencias Económicas fundó la Escuela de Contaduría Pública, constituyéndose así, en la alternativa para testificar y profesionalizar la carrera en el país.

Como consecuencia de la creación de esta carrera universitaria en nuestro medio, el gobierno se vio en la necesidad de introducir reformas de la reglamentación del ejercicio de la contaduría pública, por lo que se emitió el Decreto Legislativo N°501, publicado en el Diario Oficial de fecha 13 de diciembre de 1973, en el cual se señala que es un requisito indispensable para ejercer la auditoría, ser Licenciado en auditoría y contaduría pública de una Universidad Salvadoreña o incorporada a ella.

Luego la Carta Magna (1872) otorgó rango constitucional al tribunal superior

---

<sup>5</sup> Instituto de Auditores Internos de El Salvador, Revista N° 18 enero 1998 pág. 9

o contaduría mayor de cuentas, siendo su cometido glosar todas las cuentas de los que administraban intereses del erario nacional, cuya total independencia le fue otorgada mediante Decreto Legislativo del 27 de mayo de 1901 y reafirmada por Decreto Legislativo del 15 de junio de 1919 año en que se emitió su primera ley orgánica que amplió sus facultades y atribuciones legales.

Ante la necesidad de reorganizar la administración fiscal el Poder Ejecutivo creó en 1929 la auditoría general de hacienda, anexa al ministerio del ramo lo que facilitó el control fiscal y el de tipo jurisdiccional; fueron éstos esfuerzos combinados los que generaron la idea de crear un organismo de control, que absorbiera lo que hasta entonces había correspondido al Tribunal Superior de Cuentas y a la auditoría general de hacienda.

El Gobierno de la época gestionó un estudio para ello, conociendo la propuesta de adoptar un organismo con el patrón inglés de contraloría y auditoría general; uno de estilo francés, como la Corte de Cuentas. Fue la Asamblea Legislativa la que decidió adoptar la estructura de Corte; en razón de ello, en la Constitución Política de 20 de enero de 1939 se instituyó como tal, dándose el 7 de enero de 1940 su nueva Ley Orgánica.

Al hacer un recuento general sobre el pasado, el presente y visión de futuro que tiene el ente fiscalizador, encontramos una historia rica de experiencias, logros y caracterizaciones propias de la entidad.

Por lo que en pocas palabras, tal y como lo establece la Constitución la Corte de Cuentas de la República, puede considerarse como el único *“organismo independiente encargado de la fiscalización de la hacienda pública en general y la*

*ejecución del presupuesto en particular*”,<sup>6</sup> que mediante el control técnico y jurídico, se perfila como el organismo del Sistema Nacional de Control y Auditoría de Gestión Pública.

## **2 CONCEPTO DE AUDITORÍA**

La palabra auditoría proviene etimológicamente del verbo latino “AUDIRE” que significa “OÍR” y el sustantivo latino Auditor significa “EL QUE OYE”, este significado proviene del origen histórico de la función de los auditores, quienes antiguamente juzgaban la veracidad o falsedad de las rendiciones de cuentas, oyendo la explicación de los responsables de las mismas.<sup>7</sup>

Popularmente la palabra auditoría se relaciona con aquella actividad dirigida a revisar cuentas, a detectar fraudes, o a profundizar en ellos, a determinar los procedimientos bajo los cuales se ha hecho mal uso de los fondos. Este concepto, no está lejos del auténtico significado de la palabra auditoría y de la función que el auditor tiene, sea este auditor externo o auditor gubernamental.

El auditor es la persona o funcionario que se encarga de revisar cuentas, investigar y detectar fraudes y aprueba operaciones, entre otras funciones tiene como último fin dar validez o seguridad a ciertas actividades.

Se puede concluir que la Auditoría es un examen sistemático que practica un profesional capacitado y competente, para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades y acontecimientos de cada compañía o institución, con la finalidad de formarse una

---

<sup>6</sup>Véase el Art. 195 de la Constitución de la República

<sup>7</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Capitulo I Generalidades. Ecuador

opinión sobre la razonabilidad, consistencia y veracidad del contenido informativo de la entidad.

### **3 CONCEPTO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

*“Es el examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de las actividades financieras, administrativas y operativas ya ejecutadas por las entidades y organismos del sector público, así como de las entidades, organismos y personas, que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos”.*<sup>8</sup>

Es la revisión y el examen que llevan a cabo las entidades fiscalizadoras, sobre las operaciones de diferente naturaleza realizadas por las dependencias y entidades de gobierno central y municipal en el cumplimiento de sus atribuciones legales.

La auditoría gubernamental es el medio más idóneo para verificar que la gestión pública, se haya realizado con economía, eficiencia y transparencia, de conformidad con las disposiciones legales aplicables. Es por ello que la auditoría se ha convertido en un elemento integral del proceso de responsabilidad público.

*“La auditoría gubernamental permite conocer la gestión que las dependencias y entidades dan a los recursos otorgados, así como el cumplimiento de las metas y objetivos trazados por los titulares de los organismos, el apego al marco legal aplicable y permite obtener la evidencia necesaria y requerida para la emisión de recomendaciones”*

---

<sup>8</sup> Manual de Auditoría Gubernamental Parte I, Capítulo I, Aspectos Generales, Corte de Cuentas de La República El Salvador, San Salvador Agosto 2006

## 4 CLASES DE AUDITORÍAS

### 4.1 AUDITORÍA FINANCIERA:

*“Es el examen de las transacciones, registros, informes y estados financieros del cumplimiento de la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones y del control interno financiero; con el objetivo de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros”.<sup>9</sup>*

Esta auditoría tiene como objetivo permitir al auditor que exprese su opinión sobre si los estados financieros se han preparado, en todos sus componentes relevantes, conforme a los principios y normas que rigen la contabilidad gubernamental o el orden establecido para presentar la información financiera.

La auditoría financiera se considera como una herramienta de evaluación para el Sector Público, porque además de su objetivo tradicional de examinar los estados financieros y constituir un medio de rendición de cuenta, debe dirigirse al mejoramiento de la administración financiera, al control interno y al cumplimiento de leyes y reglamentos, instructivos y demás normativa aplicable.

### 4.2 AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

*“Es el examen y evaluación realizada por una entidad para determinar la eficiencia, efectividad y economía sobre el uso de los recursos públicos, así como el desempeño de los servicios públicos respecto al cumplimiento de las metas*

---

<sup>9</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República

*programadas y el grado con el que se están logrando los resultados o beneficios previstos”.*<sup>10</sup>

La auditoría operativa es una evaluación objetiva, constructiva, sistemática y profesional de las actividades concernientes al proceso de gestión de una organización, con el fin de establecer el nivel de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, con que son manejados los recursos, la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información y control.

La auditoría operacional es un amplio examen y una evaluación de las operaciones de una entidad, con la finalidad de informar a la administración si las diversas operaciones se han realizado o no de una manera que cumplan con las políticas establecidas, dirigidas hacia los fines de la administración.

En la auditoría se encuentra la evaluación del uso eficiente de los recursos, tanto humanos como físicos, así como una evaluación de diversos procedimientos de operación. La auditoría además incluirá recomendaciones de soluciones a problemas y métodos para enmendar las condiciones encontradas.

#### **4.3 EXAMEN ESPECIAL:**

Se denomina así, al Análisis o Revisión Puntual de cualquiera de los aspectos sujetos a examen y evaluación, que se mencionan tanto en la Auditoría Financiera, como en la Auditoría Operacional.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República

<sup>11</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República Parte I Capítulo II , El Salvador San Salvador Agosto 2006

## **5 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA**

### **5.1 EN FUNCIÓN DEL PROFESIONAL QUE LA PRACTICA:**

#### **5.1.1 AUDITORÍA INTERNA:**

Es aquella que ejecutan auditores de las unidades de auditoría interna de las entidades y organismos del sector público y de las entidades privadas que controlan la organización interna.

La unidad de auditoría interna es un elemento que compone el sistema de control interno de una entidad u organismo del Sector Público y como tal se constituye en un instrumento al servicio de la alta dirección, destinada a salvaguardar los recursos públicos.

#### **5.1.2 AUDITORÍA EXTERNA:**

También llamada Auditoría Independiente. Es una auditoría practicada por una persona que no pertenece al personal de la institución pública, con el objeto de evaluar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros y resultados de las operaciones que guarda el ente auditado.

#### **5.1.3 AUDITORÍA GUBERNAMENTAL:**

Es ejercida por la Corte de Cuentas de la República y desarrolla principalmente el cumplimiento del Presupuesto General de la Nación. Se ejecuta únicamente a entidades y organismos del sector público y sus servidores públicos.

Abarca además actividades de entidades, organismos y personas que, no estando incluidos en el párrafo anterior reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. Esta auditoría puede ser de tres clases:

#### **5.1.4 AUDITORÍA FINANCIERA:**

Su objeto es determinar de manera lógica si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones.

#### **5.1.5 AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN:**

Es un examen objetivo y sistemático de evidencias cuya finalidad es brindar una valoración independiente del desempeño de una organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo el mejoramiento de la responsabilidad frente al público y facilitar el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

#### **5.1.6 AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL:**

El propósito de éste examen es la revisión puntual de uno o más de los elementos que son considerados en una auditoría financiera u operacional o de gestión.

## **5.2 DE ACUERDO AL TIPO DE EXAMEN A APLICAR PARA EL INFORME A EMITIR:**

### **5.2.1 AUDITORÍA FINANCIERA:**

El objetivo de ésta auditoría es revisar y examinar los estados financieros por parte de un auditor diferente del que preparó la información contable y del usuario, con el fin de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad de la información que contiene.

### **5.2.2 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO:**

Consiste en un examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra naturaleza, de una entidad para determinar que se han llevado a cabo conforme a las normas legales, reglamentarias y de procedimientos aplicables.

### **5.2.3 AUDITORÍA DE CONTROL INTERNO:**

Es la evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad, con el fin de determinar la calidad de éstos, el nivel de confiabilidad que se les puede dar y si son eficaces en el cumplimiento de sus objetivos.

### **5.2.4 AUDITORÍA DE GESTIÓN:**

Es un examen objetivo y ordenado de evidencias con el propósito de brindar una evaluación independiente del desempeño de un programa, actividad o

función gubernamental que tenga como finalidad mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar el proceso de toma de decisiones por parte de los encargados de supervisar o iniciar acciones correctivas.

### **5.3 POR SU NATURALEZA:**

#### **5.3.1 AUDITORÍA FINANCIERA:**

Esta informará lo concerniente a un período determinado, sobre la razonabilidad de las cifras que se presentan en los estados financieros de una institución pública que terminará con la redacción del informe profesional de auditoría.

#### **5.3.2 AUDITORÍA DE GESTIÓN:**

Es la acción fiscalizadora que se encamina a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando los recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución o la ejecución de programas y proyectos, con la finalidad de establecer si dicho desempeño, o ejecución, se está llevando a cabo, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. *“De acuerdo al Boletín N° 01/2000, correspondiente al primer trimestre del año 2000 de la Asociación de Auditores Internos de clasificación, se subdivide del año 2000 de la Asociación de Auditores Internos de clasificación, se subdivide en”*.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup>AUDISAL Boletín N° 1/200, 2000, Pág. 29, Colaboración de M. Alvarado Riquelme y J.J Molero López

### **5.3.2.1 AUDITORÍA DE SISTEMAS DE CONTROL INTERNO:**

El objetivo de ésta auditoría es juzgar la eficacia, eficiencia y economicidad del conjunto del sistema de control interno o de una parte de este.

### **5.3.2.2 AUDITORÍA OPERATIVA:**

Es un tipo de auditoría que pretende medir la eficacia, eficiencia y economicidad en la obtención, manejo y transformación de los recursos por la entidad y la ubicación de sus productos. Dentro de esta clasificación se subdivide otros tipos de auditoría los cuales son:

#### **5.3.2.2.1 AUDITORÍA DE RECURSOS:**

*“Su objetivo es analizar la razonabilidad de los consumos específicos de los recursos con el objetivo de minimizar y reducir, en lo posible, las pérdidas producidas en cada actividad”.*<sup>13</sup>

#### **5.3.2.2.2 AUDITORÍAS TECNOLÓGICAS:**

Su objetivo se enfoca en la evaluación y análisis del grado y la forma en que se utiliza la tecnología implementada por la institución, con el fin de determinar si ésta se está aprovechando de forma óptima y ofrecer sugerencias de cómo poder mejorarla para alcanzar de la forma más eficiente posible los objetivos de la organización de dicha institución.

---

<sup>13</sup>AUDISAL Boletín N° 1/200, 2000 Op. Cit

### **5.3.2.3 AUDITORÍA DE GESTIÓN SOCIAL:**

*“Su objetivo es juzgar sobre la razonabilidad de la gestión de las actividades de la entidad con repercusión sobre su entorno. Dentro de esta auditoría se subdivide los siguientes tipos de auditorías”.*<sup>14</sup>

#### **5.3.2.3.1 AUDITORÍA DE SEGURIDAD E HIGIENE:**

Tiene como finalidad la evaluación de los daños y riesgos que todo proceso empresarial puede plantear a sus trabajadores, verificando la salud e higiene del personal y comprobando el cumplimiento de la legislación de seguridad e higiene en el lugar de trabajo.

#### **5.3.2.3.2 AUDITORÍAS AMBIENTALES:**

Éstas son llamadas también Eco auditoría. Tiene como objeto el análisis del grado de cumplimiento de la legalidad vigente, identificando las áreas de riesgo medio ambiental, es decir, delimitando las actividades, instalaciones, proyectos o actuaciones que pueden llegar a ser peligrosas para el medio ambiente, y por lo tanto puedan ocasionar un rechazo gubernamental o social.

#### **5.3.2.4 AUDITORÍA FINANCIERA:**

Es aquella en la que se realiza un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes que determinará la observancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de las

---

<sup>14</sup>AUDISAL Boletín N° 1/200,2000 Pág. 30

políticas de la administración y de los requisitos fijados para la realización de la misma.

#### **5.3.2.5 AUDITORÍAS DE INFORMÁTICAS:**

*“También llamada Auditoría de Sistemas, es aquella que tiene por objeto evaluar los procesos informáticos implementados a través de sistemas computarizados, lo cual puede ser efectuada tanto por los auditores internos como auditores independientes”.*<sup>15</sup>

#### **5.3.2.6 AUDITORÍA FISCAL:**

Se dice que no existe una definición específica en lo que respecta a la auditoría fiscal; no obstante no es difícil concluir de una manera más general, que es un tipo de auditoría que tiene como objetivo principal la evaluación del cumplimiento de códigos, leyes y reglamentos de carácter tributario, emitidos por el fisco para la regulación y captación de impuestos e informar a las instituciones u organizaciones correspondientes sobre los resultados de este tipo de auditorías.

#### **5.3.3 AUDITORÍA DE OBRAS PÚBLICAS O DE INGENIERÍA:**

Su función es evaluar la administración de las obras en construcción, la gestión realizada por los contratistas, el manejo de la contratación pública, la eficacia de los sistemas de mantenimiento de las cláusulas contractuales y los

---

<sup>15</sup>AUDISAL Boletín Pistas de Auditoría, correspondiente a Septiembre y Octubre 1993 Pág. S/N

resultados físicos que se deriven del programa o proyecto específico sometido a examen.

#### **5.3.4 AUDITORÍA DE ASPECTOS AMBIENTALES:**

Esta modalidad de auditoría, permitirá comprobar el cumplimiento de las normas de protección del medio ambiente por parte de las instituciones del Estado ejecutoras de proyectos y programas con trascendencias ambientales, esto con el fin de proteger el derecho de la población a vivir en un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

#### **5.3.5 EXAMEN ESPECIAL:**

El examen especial tiene un enfoque bastante amplio, por lo que mediante este se verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados o de una parte de actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental; de manera que las técnicas y procedimientos de auditoría pueden ser diferentes de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

#### **5.4 POR SUS CARACTERÍSTICAS:**

Para denominar a las revisiones específicas se ha expresado diversos criterios y acepciones, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestarias, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas; las

cuales se describe a continuación:

#### **5.4.1 AUDITORÍA FINANCIERA:**

Ésta auditoría es la que comprende el examen y evaluación de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar la confiabilidad de la información financiera que se produce, así como también que dicha información sea oportuna y útil.

#### **5.4.2 AUDITORÍA OPERACIONAL:**

Abarca el examen de la eficiencia que se obtuvo en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, por medio del análisis de la estructura organizacional, los sistemas de operación y de información.

#### **5.4.3 AUDITORÍA ADMINISTRATIVA:**

Por medio de ésta se verifica, evalúa y promueve el cumplimiento y apego a los elementos del proceso administrativo a seguir en las dependencias y entidades que forman el sector gubernamental, además de valorar la calidad de la administración en su conjunto.

#### **5.4.4 AUDITORÍA DE RESULTADOS A PROGRAMAS:**

Se utiliza para analizar la eficacia y congruencia lograda por los objetivos y

metas establecidas en relación con el avance del ejercicio presupuestario. El análisis de la eficacia se alcanzará revisando que se han alcanzado las metas establecidas, tanto en el tiempo, lugar, cantidad como en la calidad requerida. La congruencia se establecerá al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las mismas y objetivo de los programas y el alcance del ejercicio presupuestario.

#### **5.4.5 AUDITORÍAS A OBRAS:**

Son aquellas en las que se revisa, analiza, cuantifica y evalúa la necesidad social de las obras, la realización de acuerdo a los planes y proyectos aprobados, la capacidad técnica y recursos con los que cuenta la empresa contratista a quien se encomendó la obra para cumplir con el compromiso, el cumplimiento de la legislación aplicable en materia de contratación de obra, adhesión de materiales e insumos.

#### **5.4.6 AUDITORÍA DE LEGALIDAD:**

Consiste en la revisión de la entidad en el desarrollo de sus responsabilidades funciones y actividades, encaminada al cumplimiento de las normas legales aplicables.

#### **5.5 POR SU APLICACIÓN:**

Las auditorías se pueden realizar a diferentes grados según el objetivo u objetivos que se pretenda lograr en la revisión. Ésta auditoría se clasifica en:

### **5.5.1 AUDITORÍA A UNIDADES:**

Por unidad se entiende aquella agrupación de personas y responsabilidades que tiene, asignado un programa o conjunto de programas enfocados a lograr determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las entidades, de acuerdo a la importancia relativa a las actividades que realizan, pueden clasificarse en:

#### **5.5.1.1 UNIDADES SUSTANTIVAS:**

Aquellas que desarrollan funciones encaminadas a obtener en forma específica los objetivos para los cuales se creó la dependencia o entidad.

#### **5.5.1.2 UNIDADES ADJETIVAS:**

Aquellas que desarrollan funciones administrativas en apoyo de los objetivos de las unidades sustantivas.

Las unidades pueden ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección, un departamento, etc. En cuanto a las unidades le sea asignado dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá el total de los programas bajo la responsabilidad de la unidad sujeta a auditoría.

### **5.5.2 AUDITORÍA A PROGRAMAS:**

Está dirigida a revisar el conjunto de funciones y actividades que conforman un programa específico asignado a una o varias unidades.

### 5.5.3 AUDITORÍA A ACTIVIDADES:

El alcance de este nivel de auditoría se circunscribe a realizar aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidades o programas; por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos se encuentra que en su funcionamiento intervienen varias unidades que, en determinados aspectos tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal, recursos humanos, contabilidad, presupuestos, informática, etc.

## 6 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las características que se enumeran a continuación constituyen el marco general de cualquier examen efectuado en el sector público y denominado auditoría gubernamental, los cuales son:

- a) **Es objetiva**, ya que el auditor revisa hechos reales sustentados en evidencias susceptibles de comprobarse, siendo una condición fundamental que el auditor sea independiente de esas actividades;
- b) **Es sistemáticamente planeada y efectuada**, responde a un proceso desarrollado por profesionales interdisciplinarios idóneos y expertos, sujetos a las normas de auditoría y su Código de ética profesional;
- c) **Integral**, porque cubre la revisión de las actividades operativas, financieras, administrativas y ecológicas, incluyendo los resultados de la evaluación del

control interno, la legalidad de los actos administrativos, actos normativos y actos contractuales;

- d) **Es profesional** porque es ejecutada por auditores o contadores públicos o equipos multidisciplinarios según la modalidad o tipo de auditoría y examen especial, que poseen capacidad, experiencia y conocimiento en el área de auditoría gubernamental quienes deben emitir un informe profesional dependiendo del tipo de auditoría de la que se trate;
- e) **Es imparcial**, porque es ejecutada por auditores que actúan con criterio imparcial y no tienen conflicto de intereses respecto a las actividades y personas objeto y sujeto del examen;
- f) Debe ser **oportuna**, es decir que se realice dentro del tiempo establecido para practicar las acciones de auditoría;
- g) **Verifica las operaciones**, en el aspecto de su legalidad, veracidad y propiedad;
- h) **Evalúa las operaciones**, comparándolas con las políticas, estrategias, planes, objetivos y metas, además, con las disposiciones legales aplicables, los principios y mejoras prácticas en el área de estudio y las resultantes de la aplicación del sentido común;
- i) **Concluye con un informe escrito**, presentando los resultados del examen, que contiene comentarios del auditor sobre los hallazgos desarrollados durante el curso de la revisión y en la medida de los posible recomendaciones proactivas y constructivas para introducir mejoras en las operaciones examinadas.

### **6.1 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA:**

- a) Realiza un examen con el objetivo de verificar saldos de los estados financieros y razonabilidad de las cifras.
- b) Efectúa una evaluación posterior y selectiva de las operaciones, transacciones y saldos de los estados financieros.
- c) Hace pruebas selectivas con la finalidad de examinar los estados financieros.
- d) Determina el comportamiento de las cifras que presenta un estado financiero durante un tiempo de análisis y se estudian sus variaciones significativas.

### **6.2 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN:**

- a) Mide el cumplimiento o ejecución de los planes y programas en un período de tiempo determinado.
- b) Concentra el análisis encaminado a actividades y procesos productivos o de prestación de servicios propios de cada entidad se concentra en la aplicación de indicadores que midan adecuadamente la gestión realizada.
- c) Mide la contribución de la entidad o institución en el desarrollo de la comunidad estableciendo el beneficio o pérdida social.
- d) Se enfoca en verificar las tendencias, desviaciones y participaciones en la gestión realizada.
- e) Implementa la vigilancia permanente a la delegación que concede el Estado de la función administrativa.

- f) Realiza una evaluación del impacto que genera el bien o servicio que produce o presta la entidad, en la comunidad que lo recibe.

### **6.3 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA ESPECIAL:**

- a) Es objetiva.
- b) Es Sistemática.
- c) Es Profesional.
- d) Ayuda a que las entidades públicas mejoren la eficiencia administrativa y financiera en el manejo de los recursos destinados para su funcionamiento.

## CUADRO COMPARATIVO

### AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN, AUDITORÍA FINANCIERA Y EXAMEN ESPECIAL

#### SIMILITUDES

- Tienen las mismas fases: planificación, examen o ejecución e informe.
- Uno de sus objetivos es verificar la existencia o no de una mala administración.
- El auditor debe especificar el periodo sujeto a auditoría.
- Miden el nivel de eficacia, eficiencia y efectividad de la labor municipal.
- En la fase de informe se pueden realizar recomendaciones de soluciones a problemas o métodos para superar las condiciones encontradas, según sea el caso.
- Contribuye a la mejora de los servicios prestados por las municipalidades a la población en general.
- Pueden dar paso a la iniciación de un Juicio de Cuentas según el resultado que muestre el informe.
- Para su práctica se necesita un personal profesional que posea los conocimientos y habilidades necesarias para llevarlas a cabo.

#### DIFERENCIAS

- La auditoría financiera se enfoca en realizar un examen donde se verifican los estados financieros de las cifras que maneja la municipalidad.  
La auditoría operacional se dirige a medir si se han llevado a cabo los programas y planes que se han establecido en determinado tiempo.
- La auditoría especial se realiza cuando se ve afectado tanto lo financiero como lo operativo y es necesario dentro de un mismo estudio examinar ambos puntos.
- En la auditoría financiera se hacen pruebas determinadas para evaluar si la utilización de los fondos es proporcional a los proyectos realizados por la municipalidad.
- La auditoría operacional se enmarca en verificar si los proyectos han sido realizados en el tiempo establecido y con los recursos asignados para su ejecución.
- El equipo multidisciplinario que se integra, depende del tipo de auditoría a practicarse.

## **7 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORÍA**

### **7.1 TÉCNICAS DE AUDITORÍA**

Al hablar de técnicas de auditoría, se hace referencia a aquellos métodos prácticos de investigación que son utilizados por el auditor para conseguir la evidencia necesaria que le permita fundamentar razonablemente sus opiniones y conclusiones.

Con relación a la Auditoría Gubernamental las técnicas generalmente se clasifican de acuerdo a la acción que se va a verificar, entre las que se mencionan:

#### **7.1.1 TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN OCULAR**

Son aquellas técnicas que permiten tener una apreciación de la información a través de la vista.

#### **7.1.2 COMPARACIÓN**

Esta técnica consiste en observar dos o más elementos para establecer sus semejanzas y diferencias. En la etapa de ejecución de la auditoría se realiza una comparación entre resultados obtenidos y criterios aceptables, permitiendo al auditor una mejor evaluación y elaboración de las observaciones y recomendaciones.

#### **7.1.3 OBSERVACIÓN**

Examen que se realiza con el fin de informarse de la forma en que se ejecutan

las operaciones. Esta técnica es útil en todas las etapas de la auditoría pues a través de ella el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las que se relacionan con la forma de ejecución de las operaciones observando de manera personal; abiertamente o con discreción cómo son ejecutadas las operaciones por el personal de la entidad sujeta a auditoría.

## **7.2 TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ORAL**

### **7.2.1 INDAGACIÓN**

Por medio de ésta se obtiene información verbal sobre un punto específico a través de indagaciones directas, estableciendo comunicación con los funcionarios encargados de la entidad. La respuesta a una pregunta formulada por el auditor, es un fragmento insignificante de elementos de juicio con cierto grado de confiabilidad, pero las respuestas a varias preguntas relacionadas entre sí, proporcionan un elemento de juicio satisfactorio, si todas son lógicas y congruentes.

Esta técnicas es de suma utilidad en la Auditoría de Gestión, cuando se examinan áreas específicas no documentadas; no obstante sus resultados por si solos no constituyen evidencia suficiente y competente.

### **7.2.2 ENTREVISTAS**

Estas se pueden realizar al personal de la entidad que está siendo auditada a personas que tengan relación con programas o actividades a su cargo. Para conseguir mejores resultados, las entrevistas deben ser preparadas

adecuadamente, especificar a quienes se va a entrevistar, puntualizar las preguntas que se formularán, explicar al entrevistado sobre el propósito y puntos a tratar en el entrevista.

Además, los aspectos que se estimen relevantes, deben ser documentados y corroborados por otras fuentes.

### **7.2.3 ENCUESTAS**

Esta técnica es útil para obtener información de un extenso universo de datos o grupos de personas. La ventaja principal de la encuesta está en la economía de costo y tiempo; no obstante tiene la desventaja de ser inflexible, pues no se obtiene más de lo que se pide.

La información recopilada mediante encuestas es menos confiable que la información verbal recolectada con base a entrevistas efectuadas por los auditores. Por tal razón deben utilizarse con mucho cuidado, a menos que se tenga otra evidencia con la que se pueda confirmar.

## **7.3 TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ESCRITA**

### **7.3.1 ANÁLISIS**

Esta técnica consiste en separar los elementos o partes que conforman los programas o actividades para evaluarlos de forma crítica, objetiva y minuciosa con la finalidad de determinar su naturaleza, relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes.

### **7.3.2 CONFIRMACIÓN**

Dentro de ésta técnica de auditoría se hace referencia a dos formas de confirmación: confirmación interna y confirmación externa.

La confirmación interna consiste en que funcionarios que están en disposición de opinar e informar de forma válida y veraz sobre las operaciones sujetas a examen, por realizarlas o participar en ellas, otorgan al auditor información directa y por escrito a través de la cual es posible comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados.

La confirmación externa se presenta cuando se solicita a una persona ajena a la entidad auditada, información de interés que sólo ella puede brindar.

### **7.3.3 TABULACIÓN**

Esta técnica de auditoría consiste en que los resultados obtenidos, el auditor los agrupa en áreas, segmentos o elementos examinados de forma tal que se facilite la elaboración de conclusiones.

### **7.3.4 CONCILIACIÓN**

Consiste en hacer un análisis de la información proporcionada por distintas unidades operativas o entidades con relación a una misma operación o actividad.

## **7.4 TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN DOCUMENTAL**

### **7.4.1 COMPROBACIÓN**

Esta técnica es aplicada en el desarrollo de un examen para verificar la

existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una entidad, mediante la evaluación de los documentos que la justifican.

#### **7.4.2 CÁLCULO**

Es la técnica utilizada para determinar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado. Se prueba solamente la exactitud de un cálculo, por lo cual se necesita de otras pruebas adicionales para confirmar la validez de las cifras incluidas en una operación.

#### **7.4.3 RASTREO**

Esta técnica puede clasificarse en dos tipos: rastreo progresivo y rastreo regresivo. El rastreo progresivo, consiste en dar seguimiento a una operación desde que ésta es autorizada hasta el resultado de la misma. El rastreo regresivo, es inverso al anterior; es decir, parte del resultado de una operación para llegar a la autorización inicial.

Es útil para explorar y controlar una operación de manera sistemática, de un punto a otro de un proceso interno determinado, al evaluar el control interno de la entidad, el auditor selecciona determinadas operaciones para darles seguimiento y asegurarse de su regularidad y corrección.

#### **7.4.4 REVISIÓN SELECTIVA**

*“Consiste en el examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas, actividades o*

*documentos elaborados, con el fin de separar mentalmente los asuntos que no son normales, dado el alto costo que representaría llevar a cabo una revisión amplia o, que por otras circunstancias, no es posible efectuar un análisis profundo”.*<sup>16</sup>

## **7.5 TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN FÍSICA**

### **7.5.1 INSPECCIÓN**

Generalmente la inspección es calificada como una técnica combinada, pues en su aplicación se utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo y comprobación. Estas acciones examinadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito y por examen físico.

La importancia de la aplicación de esta técnica de auditoría radica en que a través de ella es posible confirmar la existencia y autenticidad de documentos, obras, activos, y valores.

## **7.6 PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA**

Es el conjunto de técnicas que permiten el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, con el propósito de alcanzar los objetivos de la auditoría.

Los procedimientos que se utilizan en la auditoría están proyectados principalmente para alcanzar una certeza, que sustente las conclusiones de la auditoría.

---

<sup>16</sup> Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República

Al hacer un estudio relacionado a las normas de auditoría gubernamental, el auditor se encuentra obligado a hacer uso de los procedimientos de auditoría que sean necesarios según las circunstancias. Los procedimientos de auditoría son actos que realiza el auditor para recaudar información, sin embargo estos no constituyen evidencia.

Las técnicas que más se utilizan para hacer pruebas de transacciones y saldos son: Inspección, observación, confirmación, investigación, rastreo, cálculo, atestiguar, conteo e indagación.

A continuación se detallara cada uno de ellos:

#### **7.6.1 INSPECCIÓN**

Se refiere a un recuento minucioso o un examen detallado de los documentos o recursos físicos. La inspección de documentos que el auditor realiza le da a este la oportunidad de establecer la veracidad de la evidencia, o la presencia de alteraciones en dichos documentos.

La revisión de documentos además permite la determinación de los términos exactos de las facturas, contratos y acuerdos. Por medio de la inspección de los medios físicos, el auditor obtiene un conocimiento personal directo de su existencia y condición física.

Al emplear el procedimiento lo que el auditor espera es obtener una certeza de que el documento resiste las afirmaciones de los responsables de la gestión que se ha evaluado.

### **7.6.2 OBSERVACIÓN**

Este método de auditoría se refiere a controlar la ejecución de alguna actividad. La que puede hacer referencia a la forma en que el efectivo se salvaguarda, cómo se preparan los comprobantes y aprueban, y el cuidado que la administración tiene en el registro y control del inventario.

Las causas que van a ser observadas son: el personal, los procesos y los procedimientos. El auditor al basarse en la observación consigue un conocimiento personal directo de la actividad, por medio de la apreciación visual que hace.

### **7.6.3 CONFIRMACIÓN**

Es una manera de investigar, la cual permite al auditor recibir información directamente de un origen diferente a la estructura que la entidad tiene. Para hacer afirmaciones, se realiza lo siguiente: la entidad hace la solicitud por escrito al tercero, sin embargo es el auditor quien controla el envío de tal solicitud. Esta deberá incluir instrucciones, para que quien reciba la solicitud, envíe la respuesta directamente al auditor.

### **7.6.4 INVESTIGACIÓN**

Este procedimiento de auditoría implica una búsqueda ya sea que el auditor las realice de manera oral o por escrito. Dicha búsqueda puede realizarse internamente con los administradores, como en el caso que se consulte acerca de la falta de cobro de algunas cuentas; también podrán ser externas cuando se

consulten abogados respecto a la posible resolución de un juicio o asesoramientos que pudieran hacerse a otros especialistas.

### **7.6.5 RASTREO**

El auditor tiene la labor de analizar los documentos que han surgido en la elaboración de la operación y después procede a valorar el proceso de registro, pudiendo rastrear una transacción de compras, desde que se ha solicitado el pedido hasta la autorización y la adquisición del bien o servicio, al igual que la facturación del proveedor, la contabilización en el diario y el traslado al mayor, el procedimiento de cómo se han obtenido los resultados y presentación en los estados financieros.

Este procedimiento de auditoría es utilizado en prueba de las negociaciones y además es aplicable al realizar pruebas de los saldos de cuentas. El rastreo puede brindar una buena base que ayudara a corregir de los registros contables y si éstos incluyen todo lo necesario. La efectividad de este se aumenta en el momento que la entidad utiliza documentos que ha sido numerados con anterioridad.

### **7.6.6 CÁLCULO**

Este abarca la realización de verificaciones de cálculos y verificación de acuerdos realizados por la entidad. Un ejemplo es que se pueden hacer cuentas para comprobar cifras que corresponden a una devaluación, interés acumulado y multiplicaciones de cantidades por precios indivisibles en los inventarios.

El auditor también verificará de forma general la exactitud de los totales en los documentos respectivos. Este procedimiento nos lleva a una evidencia matemática.

#### **7.6.7 ATESTIGUAR**

Este procedimiento involucra: (1) el control de documentos para resistir datos financieros que colaboraran a determinar su validez y cambio y (2) la comparación de la documentación con los registros contables. Aquí es donde el auditor trabaja tomando como partida los registros contables y retoma la documentación que se uso como base para correr los asientos.

Por lo que la capacidad de la prueba es contraria al del rastreo. Tal procedimiento origina una certeza documentaria del nivel de modificación del tratamiento contable de las transacciones y saldos, además comprueba la existencia de irregularidades.

#### **7.6.8 CONTAR**

En este procedimiento se hace referencia a 2 aplicaciones: la primera de ellas es el conteo material de recursos evidentes, como por ejemplo la cantidad de dinero en efectivo; y la segunda, es el control de todos los documentos numerados con anterioridad, este brinda una evidencia física de la cantidad con la que se cuenta y se utiliza como prueba de saldos. El que es utilizado por el auditor para adquirir seguridad respecto a lo adecuado del uso y control de los formularios.

### **7.6.9 INDAGAR**

Esta técnica implica un nivel menos detallado de recuento. La palabra Indagar puede describirse como una investigación rápida o análisis de los documentos, registros o controles para efectos de detectar eventos excepcionales que pueden necesitar mayor investigación del auditor.

Un ejemplo es el programa de auditoría que establece que el auditor debe darle un rápido vistazo a los registro de cuentas por pagar para el mes de enero en busca de clasificaciones extrañas de salidas y aumentos en las cuentas de gastos de reparaciones en montos significativos relacionados con el capital.

### **7.6.10 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO O CONTROL**

Se refiere a los métodos de auditoría para demostrar la existencia de las políticas y labores de control determinadas por la administración de la entidad auditada.

El logro de la suficiente evidencia sobre la efectividad del sistema de control interno depende de la esencia, ocasión y alcance de las pruebas de control. Al examinar lo que forma la evidencia suficiente, el auditor puede examinar la evidencia que surge de la aplicación de pruebas de control de años pasados, así como las demostraciones obtenidas al evaluar el control interno en la fase de planificación.

Los procedimientos de control, pueden ser desarrollados por el auditor el cual se vale del muestreo por atributos y del muestreo dirigido, utilizando, algunas técnicas de auditoría como: entrevistas, observación e inspección física.

Como consecuencia de la aplicación de pruebas de control, el auditor puede identificar posibles condiciones reportables, las cuales debe investigar y aprobar con la administración de la entidad auditada, confirmándolas si no obtiene evidencia que las desaparezca.

#### **7.6.11 PRUEBAS SUSTANTIVAS**

*“Consisten la aplicación de uno o más tipos de técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales, que forman un saldo de cuenta o una clase de transacción”.*<sup>17</sup>

Estas pruebas se utilizan para demostrar que tan efectivo es el funcionamiento del sistema de control interno, después de haber aplicado pruebas de control y obtenido evidencia sobre la razonabilidad de los saldos de los registros contables. Dichas pruebas se aplican cuando se tienen dudas en los sistemas de control y cuando existe la necesidad de asegurar las conclusiones que se han obtenido por medio de la revisión analítica.

Al planificar las pruebas sustantivas, se establecen:

- 1) Los objetivos de la prueba.
- 2) La población de la que se seleccionarán partidas individuales.
- 3) Las diferencias que pueden necesitar una investigación adicional.

Los objetivos de las pruebas sustantivas pueden ser:

a) Obtener evidencia de auditoría sobre las afirmaciones de la administración, a las que el objetivo de auditoría está dirigido, incluye errores e irregularidades.

---

<sup>17</sup> Manual de Auditoría Gubernamental Corte Suprema de Justicia El Salvador San Salvador 2006 Cap. IV pág. 25

b) calcular la diferencia del monto de auditoría con respecto a las afirmaciones de los estados financieros, que se cree incluyen irregularidades significativas.

## **7.7 TIPOS DE PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**

### **7.7.1 ANALÍTICOS**

La práctica de los procedimientos analíticos básicamente se enfoca en la aplicación de comparaciones, cálculos, estudios profundos, inspecciones y observaciones, cuya finalidad es el análisis razonando la información financiera, con relación a los datos contables y los operativos.

La práctica de los procedimientos analíticos se aplica en diversas etapas dentro de las cuales se mencionan:

En el transcurso de la fase de planificación de la auditoría, coadyuvando a la ubicación e identificación de cuentas significativas, tipos de transacciones y confirmando los estados financieros, que se encuentren en alto riesgo de errores.

Es durante la fase de examen, que se obtiene la evidencia efectiva para la revisión e interpretación de los hallazgos de auditoría, realizando un estudio comparativo de los resultados de la entidad con los indicadores comunes tomando en cuenta los indicadores comunes de desempeño.

La información que se obtiene durante el desarrollo de una auditoría es útil para la elaboración de los informes, pues facilitan que se conozcan de mejor manera las operaciones y los tipos de informes a presentar.

### **7.7.2 DETALLE**

Este tipo de procedimientos prácticamente van encaminados a la aplicación de uno o más tipos de técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales, que constituyen un saldo de cuenta o una clase de transacción. En donde será útil entre otras técnicas las siguientes: Confirmación, Inspección física, comprobación, y cálculo.

## **7.8 EVIDENCIA DE AUDITORÍAS**

Este tipo de evidencia se refiere a la prueba obtenida por cualquiera de los medios empleados por el auditor en el transcurso de una auditoría; se dice que es también el conjunto de hechos comprobados que sustentan las conclusiones hechas por auditor.

Es la información que se individualiza y que es obtenida a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros. La finalidad de esta actividad de auditoría es la obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, ya que ésta provee una base racional para la formulación de los juicios u opiniones por parte del auditor.

### **7.8.1 TIPOS DE EVIDENCIA**

El enfoque de este tipo de evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos: física, testimonial, documental y analítica.

### **7.8.1.1 EVIDENCIA FÍSICA**

La evidencia física prácticamente se obtiene por medio de una supervisión u observación directa de:

- Actividades que son realizadas por las personas indicadas.
- Documentos y registros.
- Hechos relevantes encaminados al objetivo del examen.

La evidencia física se recolecta y documenta en memorandos que hacen un resumen de los asuntos inspeccionados, es decir, papeles de trabajo que demuestren la naturaleza y alcance de la actividad practicada, pudiendo ser el resultado de una inspección y estar evidencia por fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas.

La evidencia gráfica es la forma más adecuada de explicar o describir una obtención y utilización de situación en un informe. Para un mejor respaldo de sus hallazgos el auditor debe obtener evidencia física. Para que la auditoría sea efectiva debe adquirir experiencia en cuanto a la naturaleza de las operaciones, bienes y otros recursos de la entidad.

La destreza para dar un informe o documentar sobre la base de una situación identificada es mucho más relévate que hacer declaraciones fundadas en otras clases de evidencia.

La técnica de observación con un adecuado uso de la técnica de observación, incluyendo el reconocimiento del valor de la evidencia física depende, en gran parte, del auditor que efectúa la labor de auditoría. Éste debe

mantenerse alerta y es curioso e imaginativo, observará de una manera crítica los inventarios, las condiciones de las estructuras y equipo y las labores del personal de la entidad sujeto a la auditoría.

#### **7.8.1.2 EVIDENCIA TESTIMONIAL**

Este tipo de evidencia se obtiene de otros a través de escritos o declaraciones recibidas como respuesta a investigaciones o por medio de entrevistas. Las conclusiones de las entrevistas puede expresarse en un documento de soporte basado en notas tomadas durante ellas. Es oportuno que tales declaraciones estén firmadas por los funcionarios o empleados entrevistados.

La declaración verbal o escrita de un funcionario acerca de, significa que la cantidad y condiciones de las existencias en almacén, tiene un valor, limitado como evidencia. Las declaraciones que se toman en cuenta son las más importantes y útiles.

El resultado de las entrevistas hechas a funcionarios de la entidad son fuentes valiosas de información (explicaciones, justificaciones o líneas de razonamiento) y proporcionan elementos de juicio que no son posibles de obtener a través de una prueba de auditoría documental.

#### **7.8.1.3 EVIDENCIA DOCUMENTAL**

La evidencia documental es la que se encuentra plasmada en escritos y registros, como documentos, contratos y otros. Es una de las fuentes más común

de evidencia en la auditoría que consiste en documentos clasificados como: externos e internos.

- **EXTERNOS:** Son aquellos que tienen su origen fuera de la entidad tales como facturas de vendedores y correspondencia que se recibe.
- **INTERNOS:** Estos se originan dentro de la entidad tales como registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna.

El que realiza la auditoría debe evaluar la confiabilidad de la evidencia documental que se utiliza como respaldo de sus hallazgos de auditoría. Es decir un documento externo que directamente se obtenga de su lugar de origen será más confiable que un documento que se obtenga en la entidad.

Siempre debe considerarse la posibilidad de que los documentos que se hayan obtenido en la entidad no sean confiables, cualquier alteración debe ser objeto de investigación, verificando de ser posible en la fuente de origen del documento.

La evidencia interna que se maneja fuera de la entidad puede tener la misma confiabilidad que la evidencia externa. Evidentemente pocos tipos de documentos están sujetos a revisión y aprobación externa.

#### **7.8.1.4 EVIDENCIA ANALÍTICA**

La evidencia como tal se obtiene del análisis y verificación de la información. El juicio del auditor es profesional y acumulado a través de la experiencia orienta y facilita el análisis. La evidencia analítica puede originarse de

comparaciones con normas establecidas, operaciones anteriores u otras operaciones, transacciones o rendimiento, leyes y/o reglamentos, análisis de la información dividida en sus componentes.

## **7.8.2 ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA**

Los componentes mínimos de la evidencia son: relevante, suficiente, competente y pertinente, los cuales se detallan a continuación.

### **7.8.2.1 RELEVANTE**

Se le llama así al tipo de evidencia que es válida y se relaciona con el hallazgo específico. Los papeles de la institución auditada e información acumulada al desarrollar un hallazgo específico deben tener una relación directa con el mismo y las recomendaciones.

Debe evitarse en la manera de lo posible que se acumule indiscriminadamente los papeles y documentos referidos al tema, pero sin relación directa con los hallazgos que se hagan en la auditoría.

### **7.8.2.2 SUFICIENTE**

Se le llama suficiente por ser tan veraz, adecuada y convincente que al ser manifestada a una persona, que no es un auditor y no tiene conocimiento profesional del asunto, llegue a la misma conclusión del auditor.

Es suficiente porque se refiere al volumen o cantidad de la evidencia, tanto como a sus cualidades de pertinencia y competencia. La norma general básica de

una evidencia en respaldo de los hallazgos de auditoría manifiesta que debe ser suficiente y competente.

Los buenos papeles de trabajo, requieren requisitos para su preparación requiere que sean claros y comprensibles, y que sus explicaciones sean verbales evitando las innecesaria.

### **7.8.2.3      COMPETENTE**

Su calidad depende de su validez y confiabilidad y se realiza con la finalidad de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor debe considerar con cuidado y exactitud si existen razones para dudar de su validez o su integridad. De ser así, deberá obtenerse evidencia adicional o revelar alguna situación en su informe.

Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente o no:

- Cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado, la evidencia obtenida es más confiable cumpliendo con las expectativas.
- La evidencia que se obtiene físicamente por medio de la realización de un examen, observación, cálculo o inspección es más confidencial que la que se obtiene en forma indirecta.
- La originalidad en un documento es más confiable que una copia de éste.  
La evidencia testimonial obtenida en condiciones que permite a los informantes expresarse con libertad merece más validez que la que se obtiene en circunstancias que comprometen la credibilidad de éstas.

#### **7.8.2.4 PERTINENTE**

Una evidencia de auditoría es pertinente cuando se refiere al momento en que se recolectan o al tiempo que abarca la auditoría. Generalmente, las evidencias que se tienen para cuentas del balance son más convincentes, cuando se hayan obtenido lo más cercanamente posible a la fecha en que deba realizarse el balance.

*“Por ejemplo, el conteo que hace el auditor de los valores realizables en la fecha del balance, sería más oportuno que el conteo que se haga dos meses antes. En el caso de las cuentas de los estados de resultados, las evidencias de los movimientos mensuales son más oportunas que una muestra de sólo 6 meses”<sup>18</sup>.*

#### **7.8.3 CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA**

Una vez obtenida la evidencia la evaluara el auditor gubernamental y luego considerará lo siguiente:

Que los conocimientos que se obtenga directamente del auditor que los haya percibido sensorialmente, son más persuasivos que aquellos conocimientos logrados indirectamente. Por ejemplo cuando se examina físicamente un objeto o sujeto, el auditor observa, toca y gusta y luego percibe todo lo que ha tocado.

La evidencia que se obtiene directamente por la persona que realiza la auditoría de fuentes ajenas e independiente a la entidad auditada provee de mayor seguridad y confiabilidad.

---

<sup>18</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República

El resultado de la evidencia que se ha producido bajo condiciones satisfactorias de control interno tiende a ser más confiable.

## **8 FASE ADMINISTRATIVA**

Esta fase comprende cada una de las Auditorías Gubernamentales que ejecuta la Corte de Cuentas de la República, siendo éstas un mecanismo mediante el cual se da inicio al control externo, y son los auditores los que están obligados a fiscalizar y llevar a cabo dicho control. Las auditorías se clasifican en:

### **8.1 AUDITORÍA FINANCIERA:**

El objetivo de la práctica de la auditoría financiera a una entidad gubernamental, es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento económico, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria, de conformidad los principios y normas.

#### **8.1.1 ETAPAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA:**

##### **8.1.1.1 ETAPA DE PLANIFICACIÓN**

Las normas de auditoría financiera expresan que la planificación de ésta auditoría será profesional y técnica. El equipo de auditoría tendrá los deberes siguientes: Obtener el conocimiento y comprensión de la entidad, la determinación de los objetivos de la auditoría la materialidad y riesgo de auditoría, evaluar el control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad del proceso de auditoría que servirán de guía para elaborar el memorando.

En el acto es obligación del auditor planificar el trabajo que posteriormente va a realizar no solo para obtener una certeza que los estados financieros presentados por la administración de la entidad se encuentren sin errores e irregularidades, sino también que se hayan cumplido con las disposiciones legales y reglamentarias que se consideran importantes para los objetivos del examen; es decir, que se logre obtener seguridad razonable de todo lo anterior.

A través del análisis de la información relevante, obtenida de la entidad se desarrolla el conocimiento y comprensión de la misma determinando los componentes de la auditoría o ciclos de transacciones, abarcando el control interno y especificando los puntos críticos.

El control interno es un proceso garantizar razonablemente la consecución de los objetivos de la entidad auditada. Dentro de la auditoría financiera se tienen los siguientes objetivos:

- a) Que la información financiera sea confiable, y;
- b) Que se dé cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El equipo de auditoría realizará una evaluación preliminar basada en el diseño conceptual, del sistema de control interno contable de la entidad es por eso que el equipo debe de tener conocimiento y comprensión de dichos sistemas.

La materia sobre la cual se realiza la evaluación del sistema de control interno, son las transacciones en ejecución, para verificar el funcionamiento práctico de los controles diseñados aplicando las pruebas de cumplimiento.

En efecto para cada auditoría financiera se determinarán los riesgos de control vinculados con las operaciones de la entidad sujeta a examen. El riesgo del que se hace mención está relacionado con los riesgos de las actividades concretas que realiza la entidad y los riesgos generales como consecuencia de la falta de procedimientos en el diseño del sistema.

El riesgo de detección o riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir una opinión profesional, sin haber detectado los errores o irregularidades importantes de los estados financieros durante el proceso de auditoría o porque no se establecieron los procedimientos correctos o siendo los correctos no se aplicaron con la diligencia necesaria.

La naturaleza de los procedimientos hace referencia al tipo de pruebas que se realizaran para minimizar el riesgo que pueda presentar la auditoría a un nivel aceptable.

Dependiendo del grado de eficacia o del grado de debilidad que presente el sistema de control interno, la elección de pruebas a aplicar por el equipo de auditoría es: Si el control interno es eficaz aplicará más prueba de cumplimiento y menos pruebas sustantivas para comprobar la confiabilidad de las operaciones, proyectando los resultados de la evaluación de la muestra a todo el universo de las operaciones.

Y si el control interno presenta debilidades significativas se aplicarán más pruebas sustantivas que permitan lograr un grado de satisfacción razonable sobre el área a auditar.

Para alcanzar los objetivos de la auditoría es necesario determinar con base

en el conocimiento del ente, la oportunidad y énfasis de los procedimientos en el examen de la muestra, para conocer el alcance de los mismos; los procedimientos serán oportunos dependiendo el momento que éstos sean aplicados.

El memorando de planificación enmarca la estrategia tentativa de la auditoría y el respectivo cronograma, de manera que el auditor realice su labor en una forma más sistemática. Los procedimientos a ejecutar están contenidos en el programa de la auditoría; se aplicarán dichos procedimientos en el análisis o evaluación del ciclo o cuenta para obtener la evidencia que sustentará el informe.

Dentro de la planificación de la auditoría financiera está comprendido el establecimiento de un enfoque idóneo sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse; así como el desarrollo de una estrategia global para su conducción.

El auditor elabora la planificación para determinar cómo obtener los datos necesarios de forma eficiente y efectiva, pues la planificación le permite al auditor identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de la evidencia necesaria para informar sobre los estados financieros de la entidad auditada.

La naturaleza y alcance de la planificación dependerá del tamaño de la entidad y del volumen de sus operaciones, así como de la experiencia y conocimientos que sobre las éstas tenga el auditor; pues para el éxito de la auditoría, la planificación debe ser efectuada por miembros del equipo de auditoría que posean la especialización que las circunstancias de trabajo requieran.

Esta etapa permite que el auditor realice una evaluación dentro de la entidad

de forma ordenada identificando qué debe hacerse durante una auditoría, por quién y cuándo. Es decir en esta se tiene la secuencia de pasos que llevan a la ejecución de los procedimientos a realizar.

*“El objetivo de la auditoría financiera es permitir que el auditor exprese su opinión acerca de si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con principios y normas de contabilidad gubernamental o el marco establecido para la presentación de información financiera”<sup>19</sup>.*

El auditor es el responsable del examen de los estados financieros y de manifestar su opinión acerca de los mismos, sin embargo la preparación y presentación de dichos estados es responsabilidad de la administración. La realización de la auditoría de estados financieros no excluye a la administración de sus responsabilidades de conformidad a lo establecido en ley.

La auditoría financiera es una herramienta de evaluación para el Sector Público, ya que además del objetivo tradicional de dictaminar los estados financieros y constituir forma de rendición de cuenta, debe estar dirigida a mejorar la administración financiera, el control interno y el cumplimiento de leyes y reglamentos, instructivos y demás normativa aplicable.

#### **8.1.1.2 ETAPA DE EXAMEN**

En cuanto a la fase de examen o ejecución de la auditoría financiera, establece la regla siguiente: *“El auditor gubernamental deberá aplicar programas*

---

<sup>19</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte de Cuentas de la República

*de auditoría, para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, todo lo cual debe quedar respaldado con los papeles de trabajo pertinentes*<sup>20</sup>.

Es mediante la inspección, observación, indagación y confirmación, que se obtiene evidencia competente y suficiente, para sustentar de manera razonable una opinión con respecto a los estados financieros sujetos a la auditoría.

Las “afirmaciones de la administración” sobre los estados financieros serán examinadas mediante la auditoría financiera a fin de obtener evidencia sobre la adhesión a dichas afirmaciones y con base a este estudio dar una opinión sobre dichos estados financieros. Las “afirmaciones de la administración” contenidas en los estados financieros, tienen los siguientes componentes:

- a) Existencia u ocurrencia, que las operaciones se hayan realizado.
- b) Integridad, que todas las transacciones realizadas estén incorporadas íntegramente en los estados financieros.
- c) Derechos y obligaciones de la entidad reflejados de manera formal.
- d) La valoración de las transacciones reflejada en los informes de forma razonable y consistente.
- e) Presentación y revelación de todos los hechos significativos relacionados con la posición financiera de la entidad, tanto para usuarios internos como externos.

Para cada auditoría financiera se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo, que acumule de manera ordenada la información importante

---

<sup>20</sup> Normas de Auditoría Gubernamental

como evidencia suficiente y competente de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de auditoría. El equipo encargado tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad u organismo.

El método de codificación y ordenamiento tendrá como punto de partida los papeles de trabajo corrientes la hoja de trabajo donde se resumen el contenido de los estados financieros y los rubros relevantes a ser confrontados tomando en cuenta las “afirmaciones de la administración” contenidas en dichos informes financieros.

En esta fase, los auditores desarrollarán la estrategia de la auditoría incluida en el memorando de planificación, cuyo objetivo será la obtención de evidencias a través de los procedimientos de auditoría que incorporados en los programas respectivos, a efecto de obtener como resultado los papeles de trabajo y la evaluación de la evidencia, para fundamentar las conclusiones y recomendación.

### **8.1.2 ETAPA DE INFORME**

Es el documento escrito donde el auditor expone su opinión acerca de la razonabilidad y veracidad de las cifras que la entidad expresa en el conjunto de estados financieros examinados, y aunado a este el auditor debe dar su opinión sobre los resultados de la evaluación de control interno y del cumplimiento de los reglamentos y demás normativa aplicable.

Es importante, que el informe de auditoría sea dado a conocer por escrito a la administración, en forma previa a su emisión final, para darle la oportunidad de expresar sus comentarios finales sobre los hallazgos que contenga, así como de que aporte cualquier evidencia adicional que sustente sus comentarios.

*“El informe de auditoría debe contener la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la entidad auditada, con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto, o la expresión de que no se puede expresar una opinión, así como comunicar los resultados de la evaluación del control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables”<sup>21</sup>.*

El informe que se emita luego de concluida la fase de ejecución deber ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y contiene lo siguiente:

**A. Aspectos generales:**

a) Resumen de los resultados del informe:

- Tipo de opinión del dictamen
- Sobre aspectos de control interno
- Sobre aspectos de cumplimiento legal.
- Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

b) Comentarios de la administración

c) Comentarios de los auditores sobre los comentarios de la administración.

---

<sup>21</sup> Normas de Auditoría Gubernamental

**B. Aspectos financieros:**

- a) Dictamen de los auditores
  
- b) Información financiera examinada

**C. Aspectos de control interno:**

- a) Informe de los auditores
  
- b) Hallazgos sobre aspectos de control interno

**D. Aspectos de cumplimiento legal:**

- a) Informe de los auditores
  
- b) Hallazgos sobre el cumplimiento de leyes, instructivos, reglamentos y otras normas aplicables.

El dictamen indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Gubernamental u otra base de contabilidad generalmente aceptada, así como también si estas se han seguido uniformemente en el periodo actual en relación al periodo precedente.

El auditor puede emitir diferentes tipos de opinión dentro de los cuales se mencionan los siguientes:

- a) **Opinión limpia.** En el Informe deberá expresarse una opinión limpia cuando se concluye que los estados financieros se presentan razonablemente.
  
- b) **Opinión limpia con párrafo explicativo.** En ocasiones el informe puede ser

modificado o ampliado añadiendo preferiblemente después de la opinión un párrafo explicativo de énfasis en un asunto importante que podría afectar los estados financieros.

c) **Opinión con salvedades.** Procede cuando se concluye que no puede expresarse una opinión limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, desviación de los Principios de Contabilidad Gubernamental o limitación en el alcance, no es lo suficientemente importante para expresar una opinión adversa o negativa. Una opinión con salvedades, debe expresarse como “excepto por”, las cifras de los estados financieros presentan razonablemente.

d) **Opinión adversa o negativa.** El informe la expresa cuando el efecto de una desviación de los Principios de Contabilidad Gubernamental o limitación en el alcance es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de los estados financieros. Esta opinión se expresa de la siguiente manera “las cifras de los estados financieros no presentan razonablemente.”

El informe debe describir que la auditoría se realizó basándose en pruebas selectivas de la evidencia que ampara los montos y revelaciones de los estados financieros, y la evaluación de los Principios de Contabilidad utilizados para la preparación de los estados financieros. Incorporando una declaración de que la auditoría proporciona una base razonable para la opinión.

En el informe, el auditor debe describir el alcance y resultado de las pruebas sobre el control interno y cumplimiento de la normativa aplicable en la entidad auditada, asimismo debe informar todas las irregularidades que la entidad

presente en lo relacionado al control interno, incluyendo debilidades que afecten directamente los estados financieros.

## **8.2 AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN**

*“La auditoría operacional, permite evaluar los resultados de la gestión de las entidades, programas, proyectos y operaciones a través de la aplicación y medición de criterios de economía, eficiencia y eficacia, permitiendo controlar la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la sociedad salvadoreña, promoviendo mejoras en el ejercicio de la función pública.”<sup>22</sup>*

La Corte de Cuentas de la República mediante la auditoría operacional, contribuye a que la administración pública sea más eficiente y eficaz, así como a producir mejoras en la información generada por el sector público y en la rendición de cuentas en general.

### **8.2.1 ETAPAS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN**

#### **8.2.1.1 ETAPA DE PLANIFICACIÓN.**

El equipo de auditoría debe planificar técnica y profesionalmente la auditoría operacional o de gestión, debe preparar un plan general de auditoría, hacer un análisis general de la entidad auditada, un examen preliminar, así mismo conocer y evaluar el control interno.

El plan de auditoría debe contener:

---

<sup>22</sup>Manual de Auditoría Gubernamental Corte Suprema de Justicia parte II, Cap. II Pág. 145

- a) **Objetivo general:** Está relacionado con la finalidad que se persigue al practicar la auditoría.
- b) **Objetivos específicos:** Identifican asuntos o temas sujetos a evaluación en funciones propias de la entidad auditada.
- c) **Alcance del trabajo:** Establece los límites de la auditoría como el período, las actividades, áreas, programas y otros elementos que serán evaluados.
- d) **Enfoque general:** Determinar el direccionamiento del examen, considerando los alcances y objetivos de la auditoría.
- e) **Resultado de la auditoría:** Deberá consistir en un informe que realimente a la entidad sujeta a auditoría en forma oportuna para que corrijan y tomen decisiones sobre su direccionamiento.
- f) **Fundamento de la auditoría:** Lo constituyen las Normas de Auditoría Gubernamental y la Ley de la Corte de Cuentas, que se han tomado como base para emitir el informe.
- g) **El plan de auditoría:** Éste incluye el nombre de los encargados practicar la auditoría, incluyendo el comité técnico, director, subdirector, asesor jurídico, equipo de auditoría, supervisor, jefe de equipo.
- h) **Cronograma:** Señala las actividades, los plazos de ejecución y responsables de cada actividad a realizar en el desarrollo de la auditoría.

Los auditores realizarán un análisis general de la entidad a auditar con el propósito de conocer la información más relevante sobre la misma, deben realizar un examen preliminar y comunicar sus resultados. El objeto de éste examen es

estudiar las líneas de auditoría identificadas en el análisis general para profundizar en el conocimiento y comprensión inicial.

El auditor gubernamental, con el propósito de establecer la importancia de los objetivos de auditoría, debe asimilar los controles internos relevantes de la entidad, relacionados con los objetivos específicos de la auditoría operacional programada.

La siguiente clasificación orienta a la comprensión de los controles internos:

- a) Sobre las operaciones de la entidad, programa, área o actividad que será evaluada.
- b) Referentes a la validez y confiabilidad de la información generada.
- c) Sobre el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

Es necesario que para cada auditoría operacional se determinen los riesgos relativos a las operaciones de la entidad, programa, área o actividad sujeta al examen. Lo anterior se debe a que existen diversos tipos de riesgos: aquellos inherentes o propios de la actividad operacional de la entidad, los riesgos de control producidos por la ausencia de procedimientos en el diseño de los controles internos y, el riesgo de detección o riesgo de auditoría.

Una vez identificadas las áreas a examinar, el auditor debe preparar un plan específico de auditoría, el cual debe incluir los procedimientos que le posibiliten el logro de los objetivos de la auditoría.

### **8.2.1.2 ETAPA DE EJECUCIÓN**

Todo auditor gubernamental, para obtener evidencias relevantes, suficientes y concretas, deberá aplicar el plan de la auditoría operacional que elaboró en la etapa de planificación, para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de dicha auditoría.

Para cada auditoría operacional se debe organizar un legajo de papeles de trabajo que en forma ordenada, detallada y precisa, le permita al auditor recopilar la información que posteriormente le será útil para el planteamiento de los hallazgos y la elaboración de conclusiones de auditoría.

Con base al Manual de Auditoría de la Corte de Cuentas, los requisitos de los papeles de trabajo, son:

- a) Completos y exactos, con el objeto que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado.
- b) Claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones mediante su revisión.
- c) Legibles, ordenados y debidamente referenciados.
- d) Contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

El auditor en la ejecución de la auditoría identifica los hallazgos, revisa los

archivos y luego elabora un borrador del informe de la misma, dicho informe es presentado al Comité Técnico de Auditoría del Órgano de Control, con la finalidad que sugiera mejoras o efectúe correcciones al borrador.

Una vez mejorado éste, se convoca a los funcionarios de la entidad auditada para su presentación.

### **8.2.1.3 ETAPA DE INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADO**

El equipo de auditores deberá elaborar y entregar un informe final de auditoría operacional, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y convincente. Además debe ser claro y conciso para que los interesados puedan comprenderlo, especialmente quienes deben adoptar medidas respecto de las recomendaciones emitidas.

Los informes de las auditorías operacionales o de gestión, serán dirigidos a la máxima autoridad de la entidad auditada y según el Manual de Auditoría Gubernamental deben contener:

**A. Resumen ejecutivo.**

**B. Informe de auditoría operacional o de gestión, el cual deberá incluir:**

- a) Principales realizaciones y/o logros.
- b) Resultados de la auditoría
- c) Conclusión general.
- d) Párrafo aclaratorio.

**C. Fecha.** Será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes

y año.

**D. Incluir la leyenda DIOS UNIÓN LIBERTAD**, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.

**E. Firmas:**

- a) El informe de Corte de Cuentas, será firmado por el Subdirector de Auditoría.
- b) El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal.
- c) El informe de las unidades de auditoría interna, será suscrito por el jefe de la unidad.

**C. Identificación.**

El informe definitivo será presentado en papel membretado de la entidad o unidad interna.

Los auditores en sus informes deben explicar las circunstancias que los motivaron a realizar la auditoría, incluir los logros importantes de la administración, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área son susceptibles de aplicarse en otras; asimismo deben hacer mención de las deficiencias encontradas, con la finalidad de que el informe tenga el debido equilibrio.

El equipo, en el informe de auditoría operacional o de gestión, debe expresar las conclusiones obtenidas como resultado de la ejecución de la

auditoría. Estas conclusiones deben formularlas claramente y estar fundamentadas en la evidencia de los hallazgos encontrados.

El equipo de auditoría debe incluir recomendaciones al advertir, con base a los hallazgos, la posibilidad de introducir mejoras en las operaciones y desempeño de la entidad auditada. Asimismo, para exhortar al cumplimiento de la normativa legal aplicable y al mejoramiento del control interno de la entidad, cuando los casos de incumplimiento o deficiencias de dicho control son significativos.

Los informes que incluyen recomendaciones constructivas pueden animar a la entidad a introducir mejoras en la ejecución de los programas y actividades gubernamentales. Las medidas que se recomiendan deben ser factibles y su costo debe corresponder a los beneficios esperados.

### **8.3 EXAMEN ESPECIAL**

*“Es una auditoría de alcance limitado que puede comprender la revisión y análisis de una parte de las operaciones efectuadas por la entidad, con el objeto de verificar el adecuado manejo de los recursos públicos, así como el cumplimiento de la normativa legal y otras disposiciones aplicables. Puede incluir también una combinación de objetivos financieros, operativos y de cumplimiento o restringirse sólo a uno de ellos, dentro de un área o asunto específico”.*<sup>23</sup>

El desarrollo del examen especial, comprende las siguientes etapas: planificación, ejecución y elaboración del informe; semejante a las etapas de la Auditoría Financiera y la Auditoría Operacional o de Gestión; sin embargo, existen

---

<sup>23</sup> Manual de Auditoría Gubernamental Corte Suprema de Justicia Parte II, Cap. III, pág. 179

algunas diferencias en comparación a éstas.

### **8.3.1 ETAPAS DEL EXAMEN ESPECIAL**

#### **8.3.1.1 ETAPA DE PLANIFICACIÓN**

Inicia con la programación de la entidad sujeta a ser evaluada, identificando los asuntos específicos objeto de examen. La planificación proporciona una estrategia preliminar o tentativa, que permite visualizar la orientación de los esfuerzos de la auditoría.

En vista que el examen especial puede incluir una combinación de objetivos de diferentes materias, es necesario que en la etapa de planificación se identifiquen los criterios que tienen relación con dicho examen, para poder definir las implicaciones legales derivadas de las situaciones o actos que serán materia de examen obteniendo según el caso, el apoyo jurídico correspondiente.

Además, deben identificarse los funcionarios y empleados que tengan alguna relación de una u otra forma, con el contenido o actividad sujeta a examen, para poder establecer las responsabilidades a que hubiere lugar.

De esta fase resulta la elaboración del memorando de planificación, que “*es el documento de soporte de las principales decisiones adoptadas, con respecto a los objetivos, alcance y metodología a utilizar en la ejecución del examen especial*”<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup>Manual de Auditoría Gubernamental de la Corte de Cuentas de la República

Son criterios de auditorías los que identifican las normas legales y reglamentarias o normas de los sistemas administrativos que la entidad está obligada a cumplir para el desarrollo de sus actividades y operaciones. Es importante aclarar que este marco se refiere a la normativa vigente a la fecha en que ocurrieron los asuntos que el equipo de auditoría examinará.

Cabe agregar que el memorando de planificación concluye con un cronograma de actividades, el cual debe puntualizar el tiempo que será necesario para desarrollar cada una de las etapas de la auditoría.

#### **8.3.1.2 ETAPA DE EJECUCIÓN**

La etapa ejecución del examen especial, da inicio con el desarrollo de los programas de auditoría, y esta fase tiene como propósito es obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente, en relación a los asuntos o hechos evaluados.

Es importante que el equipo encargado de la ejecución tenga presente que los programas de auditoría pueden variar durante esta etapa, por diversas circunstancias, dentro de los cuales está el hecho que el control para validar la trascendencia de las pruebas, solo haya resultado apropiado durante una parte de la fase o un posible hallazgo de auditoría que no resulta significativo frente a otros detectados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

#### **8.3.1.3 ETAPA DE INFORME**

En cuanto a esta etapa la Corte de Cuentas ha emitido normas de Auditoría Gubernamental que establecen lo siguiente:

*“El resultado de un examen especial será comunicado de manera técnica y profesional a través de un informe que el equipo de auditores deberá preparar, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y claro”.*<sup>25</sup>

El contenido del informe de examen especial, es el que se detalla a continuación:

- a) **Título:** Se debe indicar el nombre del tipo de examen que se practica.
- b) **Destinatario:** El informe debe dirigirse a la máxima autoridad de la entidad auditada y a los funcionarios facultados por la Ley, para solicitar una investigación o auditoría.
- c) **Introducción:** Debe hacerse una breve descripción de los antecedentes del examen especial.
- d) **Objetivos y alcance del examen:** Debe hacerse una descripción de los objetivos y el alcance de la auditoría, aclarando de una vez que la auditoría fue realizada teniendo como base las Normas de Auditoría Gubernamental, en lo fueren aplicables.
- e) **Resultados obtenidos:** El informe debe mostrar de forma detallada todos los hallazgos encontrados, dando a conocer todas sus características o atributos y adicionalmente podrá establecer recomendaciones, siempre y cuando los responsables puedan ponerlas en práctica.
- f) **Comentarios de la administración:** La administración de la entidad o los funcionarios que hayan participado en la toma de decisiones deben incluir en el informe sus respectivos comentarios.

---

<sup>25</sup> Manual de Auditoría Gubernamental de la Corte de Cuentas de la República

- g) **Comentarios de los auditores:** Los comentarios deberán ser claros y precisos, es decir de fácil comprensión; los auditores emitirán sus comentarios en caso que difieran en todo o en parte de los comentarios de la administración.
- h) **Párrafo aclaratorio:** Permitirá indicar los puntos específicos sobre los cuales se practica el examen especial ya sea a las cuentas o partidas.
- i) **Fecha:** La fecha del informe, contendrá día, mes y año de cuando se suscribe.
- j) **Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD:** Esto cuando no sean emitidos por las firmas privadas de auditoría.
- k) **Firma:** El informe de la Corte, debe contener la firma del Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.
- l) **Identificación:** El informe definitivo se presentará de una forma muy particular deberá hacerse en papel membretado de la entidad o unidad auditora.
- m) **Conclusiones y recomendaciones:** En efecto el informe representa el producto final del trabajo del auditor y en él se presentan todos los hallazgos, conclusiones sobre la base de los resultados obtenidos.

En esta fase el auditor comunica a los funcionarios de la entidad objeto de la auditoría, los resultados obtenidos para promover mejoras en la ejecución de las operaciones, esto con la finalidad que la administración tome las medidas pertinentes y evite su ocurrencia en el futuro.

Además, como se mencionó anteriormente, el informe debe incluir los comentarios y recomendaciones presentados por los servidores relacionados en la observaciones hechas por el auditor ejecutor del examen; será el auditor quien evaluará el escrito presentado para tal efecto y lo incluirá en el informe, y en caso que exista discrepancia debe incluirse además la opinión del auditor sobre la evaluación de los argumentos presentados por la administración.

## **9 FASE JURISDICCIONAL**

### **9.1 PROCESO DE JUICIO DE CUENTAS**

El Juicio de Cuentas es la expresión de máximo control jurisdiccional a posteriori, efectuado por la Corte de Cuentas. Su importancia radica, en que es un medio procesal encaminado a establecer la responsabilidad de los funcionarios o empleados involucrados en la administración de los fondos públicos.

*“El juicio de cuentas se desarrolla en Primera y Segunda Instancia. En el primer caso la Corte de Cuentas está compuesta por cinco Cámaras y en el segundo caso por una Cámara que es la Cámara Primera de Segunda Instancia.”<sup>26</sup>*

- *Cámara Primera de Primera Instancia.*
- *Cámara Segunda de Primera Instancia.*
- *Cámara Tercera de Primera Instancia.*
- *Cámara Cuarta de Primera Instancia.*
- *Cámara Quinta de Primera Instancia.”*

---

<sup>26</sup> Sitio Web [http:// www.corte de cuentas.gob.sv](http://www.corte.de.cuentas.gob.sv)

Las Cámaras de Primera Instancia están compuestas por dos Jueces, un Secretario de Actuaciones y los colaboradores jurídicos que sean necesarios; las cuales son las responsables de iniciar de oficio el Juicio de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 53 de la Ley de Corte de Cuentas de la República.

La Cámara de Segunda Instancia está compuesta por los Magistrados, el Presidente de la Corte, un Secretario de actuaciones y por colaboradores jurídicos

### **9.1.1 PROCEDIMIENTO EN PRIMERA INSTANCIA**

#### **A) INICIO.**

Recibido el informe final de Auditoría en la Cámara de Primera Instancia correspondiente, ésta procederá a iniciar de oficio el Juicio de Cuentas; *“a efecto de determinar la responsabilidad administrativa, patrimonial o ambas en su caso, de los funcionarios actuantes y de los empleados y terceros que resulten involucrados. La resolución que ordena proceder al Juicio de Cuentas, es notificada al Fiscal General de la República, a fin de que se muestre parte en dicho Juicio”<sup>27</sup>.*

#### **B) ANÁLISIS, EMPLAZAMIENTO Y NOTIFICACIÓN.**

La Cámara de Primera Instancia, procederá a realizar el análisis del informe y demás documentos presentados, para determinar los reparos atribuibles a cada uno de los funcionarios y empleados actuantes; procediendo a emplazarlos y notificarlos para que hagan uso de su derecho de defensa, en un plazo de 15 días hábiles, contados a partir de la fecha de efectuado el emplazamiento. Las

---

<sup>27</sup>Véase el Art. 66 de la Ley de Corte de Cuentas de la República

partes podrán presentar las pruebas que consideren pertinentes en cualquier estado del proceso hasta antes de la sentencia.

Dentro de este plazo las partes podrán solicitar la práctica de diligencias si fueren procedentes, previa citación legal de las partes por un tiempo que no pase de treinta días hábiles.

Transcurrido el plazo establecido para la presentación de pruebas, si alguna *"de las partes no hubiere hecho uso de su derecho de defensa, será declarada rebelde a petición de la Fiscalía General de la República o de oficio"*.<sup>28</sup>

### **C) SENTENCIA PRONUNCIADA POR LA CÁMARA DE PRIMERA INSTANCIA.**

La Cámara podrá:

- Declarar desvanecida la responsabilidad atribuida al cuentadante, si por explicaciones, pruebas de descargo presentadas o resultado de diligencias practicadas, consideraren suficientemente desvirtuados los reparos;
- Cuando no estuvieren suficientemente desvanecidos los reparos y en caso de rebeldía, la Corte fallará declarando la responsabilidad administrativa, patrimonial o ambas, "condenando al reparo de pagar el monto de su responsabilidad patrimonial y multa correspondiente, cuando se trate de responsabilidad administrativa".

*"Todo lo anterior, será previa audiencia, por tres días hábiles, al Fiscal General de la República"*<sup>29</sup>. La sentencia pronunciada en Primera Instancia, está

---

<sup>28</sup> Art. 68 de la Ley de Corte de Cuentas de la República,

<sup>29</sup> Art. 69 Inc. 2 y 3 de la Ley de corte de Cuentas de la República

sujeta a que se interpongan en su contra los recursos de apelación y/o revisión, lo que dará lugar al Procedimiento en Segunda Instancia.

## **9.2 RECURSOS**

### **9.2.1 RECURSO DE APELACIÓN**

La apelación o alzada, es un recurso ordinario que la Ley concede a todo litigante, cuando crea haber recibido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella ante el Tribunal Superior.

*“Se interpone para ante la Cámara de Segunda Instancia de esta Corte, dentro de los tres días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de la sentencia. Si no se interpusiere el recurso en el tiempo, la Cámara de Primera Instancia, a solicitud o de oficio, declarará ejecutoriada la sentencia”<sup>30</sup>.*

**Interposición de hecho.** En caso de haber sido negada indebidamente la apelación por la Cámara de Primera, podrá el apelante presentarse a la Cámara Primera de Segunda Instancia en un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de la denegatoria, solicitando que se admita el recurso.

La Cámara de Segunda Instancia pedirá los autos, a menos que de la simple lectura de la solicitud apareciere la inadmisibilidad del recurso. La Cámara de Primera Instancia deberá enviar los autos dentro de las veinticuatro horas hábiles siguientes.

---

<sup>30</sup> Art. 70 de la Ley de Corte de Cuentas de la República

**Procedencia del recurso.** *“Cuando la Cámara de Segunda Instancia juzgare haber sido denegado indebidamente el recurso de apelación, ordenará que pasen los autos a la Cámara de Primera Instancia respectiva quien hará el emplazamiento, para que las parte ocurran a estar a derecho.*

*Si resultare improcedente el recurso de hecho, la Cámara de Segunda Instancia resolverá en el acto que el juicio vuelva a la Cámara de Primera Instancia para lleve adelante sus providencias, librando al efecto certificación de lo resuelto”<sup>31</sup>*

### **9.2.2 RECURSO DE REVISIÓN:**

*“Es un recurso que se interpone para rectificar una sentencia firme, ante pruebas que revelan que la misma se fundamentó en errores de la documentación examinada; al igual que el anterior, el recurso de revisión es un medio de impugnación, que opera contra las sentencias definitivas ejecutoriadas en Primera o Segunda Instancia, y procede de oficio o a petición de parte, por una sola vez, de conformidad a las seis causales determinadas de manera específica, en la Ley de la Corte de Cuentas.*

*El recurso de revisión puede pedirse, dentro de dos años contados a partir del día siguiente de ejecutoriada la sentencia.*

### **9.2.3 DERECHO A EXPLICACIÓN O ACLARACIÓN**

---

<sup>31</sup>Véase el Art. 75 de la Ley de Corte de Cuentas de la República

*Podrá ser solicitado por escrito, por cualesquiera de las partes y presentado dentro de 24 horas de notificada la sentencia, pidiendo las explicaciones o aclaraciones correspondientes, las cuales se harán dentro de los tres días hábiles, contados desde el siguiente día a la presentación de la solicitud respectiva.*

*No es exactamente un recurso, ya que su finalidad es la de aclarar algunos puntos oscuros o incomprensibles de la sentencia, por tanto, no conlleva en sí, que la sentencia se modifique o anule”.*<sup>32</sup>

### **9.3 PROCEDIMIENTO EN SEGUNDA INSTANCIA.**

Iniciado el proceso en la Cámara Primera de Segunda Instancia, se correrá traslado al apelante para que exprese agravios, y al apelado, para que conteste la expresión de agravios; para ambos se conceden ocho días hábiles.

Si ninguna de las partes hubiere solicitado pruebas, y tampoco la Cámara ordenare practicar alguna diligencia, la Cámara dictará contando únicamente con la expresión de agravios y contestación de la misma, que fueron presentados por las partes al inicio de la instancia, en un plazo de 15 días contados a partir de la última diligencia practicada.

**Sentencia.** *“La sentencia pronunciada en Segunda Instancia, confirmará, reformará, revocará, ampliará o anulará la de Primera Instancia, en ella podrá pedirse explicación o aclaración.*

*La sentencia contendrá la declaratoria de ejecutoriada, ordenándose la expedición de ejecutoria y su envío al Fiscal General de la República, si éste*

---

<sup>32</sup><http://www.cortedecuentas.gob.sv>

*hubiera de ejercer alguna acción por razón de ella.*

*La pieza principal es devuelta a la Cámara de origen, con certificación de la sentencia proveída y del auto aclaratorio o del que negare la declaración, en su caso. Ésta ordena que se cumpla la sentencia y se envié el expediente al archivo correspondiente”<sup>33</sup>.*

## **10 TIPOS Y GRADOS DE RESPONSABILIDAD**

La Corte de Cuentas de la República mediante el Juicio de Cuentas establecerá las responsabilidades administrativas o patrimoniales, o ambas que tendrán los servidores públicos por las actividades administrativas y financieras realizadas en su gestión.

*“La responsabilidad administrativa es aquella proveniente de la inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias y por el incumplimiento de sus atribuciones, facultades, funciones y deberes o estipulaciones contractuales, que les competen en razón de su cargo. La responsabilidad administrativa se sancionara con multa”<sup>34</sup>.*

La responsabilidad patrimonial es aquella en la que se refleja un perjuicio económico produciendo una disminución en el patrimonio, producido por la entidad u organismos respectivos, debido a la acción u omisión culposa de sus servidores.

Responsabilidad Penal. Si en el transcurso de la auditoría aparecieren indicios que la conducta ejecutada por los funcionarios o empleados públicos es constitutiva de un ilícito, se incurriría en responsabilidad penal, por lo cual el

---

<sup>33</sup> Art. 73 de la Ley de Corte de Cuentas de la República

<sup>34</sup> Tesis Forma de Proceder en Primera y Segunda Instancia en el procedimiento de Juicios de Cuentas. Universidad de El Salvador

auditor previa opinión jurídica elaborará un acta o informe consignado los requisitos que establece el Artículo 23 del Reglamento para la Determinación de Responsabilidades, los cuales son:

- a) Lugar y fecha;
- b) Referencia, según el caso, de la orden de trabajo;
- c) Descripción de los elementos mencionados en el Art. 4 del reglamento mencionado anteriormente;
- d) Señalar las acciones u omisiones concretas que originen los indicios de responsabilidad penal; y
- e) Nombre, apellido y firma de las personas que han elaborado el acta o informe del hecho que dio origen al indicio de responsabilidad penal.

Elaborada en acta el jefe del equipo lo comunicará de inmediato al Director de Auditoría correspondiente para que verifique su pertinencia, luego de ello lo hará del conocimiento del Presidente de la Corte de Cuentas de la República y a la Dirección de Responsabilidades.

En caso que los indicios de responsabilidad penal sean detectados por auditorías internas o de firmas privadas, el encargado de practicarlas deberá comunicarlo de inmediato al Presidente de la Corte de Cuentas de la República y a la Dirección de Responsabilidades. Establecidos los indicios penales por ellos lo harán del conocimiento de la Fiscalía General de la República dentro de 24 horas.

Para que los indicios encontrados se determinen como indicios penales deben tener las siguientes características: los indicios debe basarse sobre hecho conocidos y evidenciados, de tal forma que determinen la existencia de un hecho

penal, que sean aplicable al hecho en cuestión y que no sean contradictorios, sino que se interrelacionen entre sí y con hecho de manera que puedan probarlo.

En cuanto a los grados de responsabilidad se establecen los siguientes:

#### **10.1 RESPONSABILIDAD DIRECTA:**

Incurrir en este tipo de responsabilidad aquellos servidores y organismos del sector público encargados de administrar recursos financieros o tengan a su cargo el uso, registro o custodia de recursos materiales, responderán hasta por la culpa leve de la pérdida y deterioro de los mismos.

#### **10.2 RESPONSABILIDAD PRINCIPAL:**

Quien recibe del Estado un pago sin causa real o ilícita, o en exceso de su derecho, o no liquida en el período previsto, préstamos o cualquier otra clase de fondos.

#### **10.3 RESPONSABILIDAD CONJUNTA O SOLIDARIA:**

Responden conjuntamente las personas que surjan como coautores de un mismo acto administrativo del que se produzca la responsabilidad. Habrá responsabilidad solidaria cuando la Ley lo determine expresamente.

#### **10.4 RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA:**

Será responsable subsidiariamente el servidor público que alegue que su actuar es en razón al cumplimiento de órdenes recibidas por un superior que tenga relación con el uso ilegal de inmuebles, muebles y demás bienes.

*“El funcionario superior que haya impartido las ordenes anteriores será responsable directo por la pérdida, deterioro o daño que sufran las entidades y organismos; el funcionario que hubiere cumplido la orden será responsable subsidiariamente responsable pudiendo alegar los beneficios de orden y exclusión.*

*Cuando el responsable subsidiario pagare, se subrogará en los derechos de la entidad y organismo acreedor y podrá repetir el pago contra el responsable principal por la vía ejecutiva.*

*Los servidores públicos serán responsables no sólo por sus acciones sino también cuando dejen de hacer lo que les obliga la Ley o las funciones de su cargo”.*<sup>35</sup>

## **11 FUNDAMENTO LEGAL**

### **11.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA**

(Decreto N° 38 del 15 de diciembre de 1983)

En el país, el control gubernamental, aparece por primera vez regulado en la Constitución de 1872 en su Artículo 117, el cual establecía: “para la administración de los fondos públicos habrá una sola Tesorería General, recaudadora y pagadora y un TRIBUNAL SUPERIOR O CONTADURÍA MAYOR DE CUENTAS; que glosara todas las que administren intereses del erario público.

En las Constituciones de los años 1880, 1883 y 1886, el artículo anteriormente citado se mantuvo sin alteración alguna, fue hasta en la Constitución del año 1939, en el Artículo 158, donde se atribuye a la Corte de

---

<sup>35</sup> Art. 60 Ley de Corte de Cuentas de la República

Cuentas de la República el control gubernamental por medio de la fiscalización de la gestión de la Hacienda Pública y de la Ejecución del Presupuesto; constituyéndose así como un ente fiscalizador independiente del Poder Ejecutivo.

Actualmente el control gubernamental se encuentra regulado en el Capítulo V de la Constitución de la República, en los artículos, del 195 al 199, que se establece el asidero legal de la Corte de Cuentas de la República, como organismo independiente del Órgano Ejecutivo, teniendo como función fundamental la fiscalización de la Hacienda Pública y del Presupuesto.

De igual manera, la Corte de Cuentas de la República, según el Artículo 196 de la Constitución, tiene también una función jurisdiccional y para lo cual está dividida en Cámaras de Primera y Segunda Instancia, en las que se sigue el proceso jurisdiccional correspondiente.

La Corte de Cuentas de la República también ejerce control y fiscalización sobre las municipalidades del país, por ser estas encargadas de la administración de fondos públicos, por formar parte de la estructura estatal y conferírseles autonomía por mandato constitucional en el Artículo 203.

Es importante resaltar que la autonomía concedida a los municipios por medio de disposiciones constitucionales, es una autonomía relativa y no absoluta, pues el municipio forma parte del Estado y algunos de sus actividades y planes de desarrollo a nivel local, se vinculan en algún momento a planes y programas del Gobierno Central.

## **11.2 LEY DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA**

(Decreto N° 438 del 31 de agosto de 1995)

El 20 de enero de 1939, fue creada la Corte de Cuentas de la República, que se regía por la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas, sin embargo no existía congruencia entre dicha Ley y la cambiante realidad que se vivía en esos momentos en el país, provocando enormes atrasos en el sistema de fiscalización.

En ese entonces el papel fiscalizador de la Corte de Cuentas, consistía en realizar un Control previo, a las instituciones autónomas, control que era ejercido por el Departamento de Control de Presupuesto y Delegaciones Permanentes.

Otras de las funciones que realizaba eran reprobado o aprobar pagos y compromisos y pagos de todos los gastos de fondos efectuados por el gobierno central y algunas entidades descentralizadas. Esto llevó a la Corte de Cuentas, a ser Juez y parte, porque las autorizaciones que daba dicho Departamento eran confrontadas posteriormente por otros Departamentos de la Corte de Cuentas.

Ese control fue convirtiendo a la Corte de Cuentas en un ente coadministrador de las entidades auditadas. Estas y otras circunstancias llevaron a decretar la actual Ley de la Corte de Cuentas de la República, en la que se trató de eliminar aunque no en su totalidad el control previo como parte de su función fiscalizadora.

Siendo necesaria la transformación de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, en el año de 1994, según Decreto Legislativo N° 165 se produjeron reformas Constitucionales las cuales no fueron suficientes, sin embargo

servieron como punto de partida para considerar que era necesario realizar un cambio significativo de la Institución controladora y llevar a cabo una actualización en sus cuerpos normativos.

Es por ello que en el año siguiente por medio de Decreto Legislativo de fecha 31 de agosto de 1995 y con el objeto de adecuar el principal cuerpo normativo de la Corte de Cuentas con el marco constitucional vigente en ese momento, se decreta la actual Ley de la Corte de Cuentas de la República mediante Decreto N° 438, publicada el 25 de Septiembre de 1995 en el Diario Oficial N° 176 Tomo 328, entrando en vigencia el día 4 de Octubre de 1995.

Constituyendo como punto importante, en el Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública, por medio del cual se ejerce fiscalización y control de la Hacienda Pública en general, de la ejecución del Presupuesto en particular y de la gestión económica de las instituciones que administran fondos públicos.

Esta nueva Ley, establece que el Órgano Central encargado de la auditoría y control de la gestión pública, es la Corte de Cuentas, que tiene como fin, fiscalizar el aspecto tanto jurisdiccional como administrativo; otorgándole así una naturaleza jurídica mixta a la Corte de Cuentas, estableciendo su independencia en lo administrativo, funcional y presupuestario.

En cuanto a las funciones y atribuciones que le competen a la Corte de Cuentas, son las establecidas por la Constitución y la Ley de la Corte de Cuentas de la República en el Artículo 5, el que determina que la Corte debe practicar Auditorías financieras, externas, operacionales o de gestión a los organismos y

entidades que administren recursos del Estado; desarrollando los diferentes tipos de Auditoría Gubernamental.

A la Corte de Cuentas, le corresponde por mandato constitucional el control y fiscalización de las Municipalidades por ser instituciones investidas de autonomía y encargadas de administrar fondos públicos de conformidad con el Artículo 110 numeral 2 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República; por lo que el control ejercido por la Corte de Cuentas a las municipalidades se rige por esta misma ley.

De lo anterior se deduce que los funcionarios de las Municipalidades responden por su gestión pública, por ser también sujetos de control; y es esta ley la que determina los grados y tipos de responsabilidad a la que estarán sometidos en caso que existiere alguna responsabilidad por su gestión.

Es necesario hacer mención que en el Artículo 65 y siguientes de la Ley de Corte de Cuentas, se encuentra regulado el Juicio de Cuentas; cuyo objetivo final es, sancionar a los funcionarios que hayan incurrido en algún tipo de responsabilidad por su administración y control del ente auditado, o absolverlos en caso de no existir suficientes indicios de una mala administración de los fondos públicos.

Además se establece el proceso que se sigue en primera y segunda instancia; establecido en el artículo 72 y siguientes de la Ley de Corte de Cuentas; todo esto, para darle fiel cumplimiento a los preceptos Constitucionales en lo que respecta al debido proceso.

### **11.3 LEY DE CREACIÓN DEL FONDO PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL DE LOS MUNICIPIOS**

(Decreto N° 539 del 3 de febrero de 1999)

Según el artículo 1 de la ley del Ley de Creación del Fondo Para El Desarrollo Económico y Social de los Municipios, fue creada con la finalidad de contribuir para el desarrollo local de los municipios, tanto en el ámbito social, como económico, a la vez que asegura la justicia, en la distribución de los recursos económicos en las diferentes áreas que ocupan al municipio cultural, social, etc.

No obstante que los Concejos Municipales serán los responsables de utilizar de manera eficiente los fondos presentando informes de los gastos totales y parciales de la ejecución de proyectos ejecutados.

El Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal, junto con la ley Orgánica de Administración Financiera del Estado ejercerán una fiscalización interna sobre la ejecución de fondos públicos; sin dejar de lado el Máximo ente fiscalizador, constitucionalmente establecido en su artículo 95 de la Constitución pudiendo realizar Auditoría Gubernamental, con la finalidad de proteger los fondos y servicios públicos cerciorándose que éstos hayan sido utilizados para lo que fueron destinados esto según el artículo 23 del Reglamento de la Ley del FODES; no omitiendo que las municipalidades están en la obligación de permitir cualquier tipo de auditoría facilitando su ejecución por parte del auditor.

Artículo 27 Reglamento de la Ley Orgánica del Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal: *“Por su parte la auditoría interna tiene por finalidad examinar*

*las operaciones contables financieras y administrativas con amplias facultades para fiscalizar, recomendar y sugerir las correcciones de cualquier irregularidad dentro de la misma. Estará a cargo de un Auditor Jefe y su respectivo personal”*

Para efectos de distinguir cuando se hará exigible la auditoría externa e interna el legislador ha sido prudente en mencionar el Artículo 106 del Código Municipal, en donde expresa que solo se hará auditoría interna cuando los ingresos anuales de la municipalidad sean inferiores a cinco millones de colones o su equivalente en dólares.

Consecuentemente la auditoria solo podrá realizarse si los ingresos anuales superan los cinco millones de colones o su equivalente en dólares, este tipo de auditores será nombrado por el Concejo Municipal.

Es importante mencionar el papel que juega la Corte de Cuentas de la República ejerciendo vigilancia y fiscalización posterior a la ejecución del presupuesto con el cuentan las municipalidades, según artículo 108 Código Municipal.

De igual manera la Corte de Cuentas deberá informar al Concejo, puntualizando cuales han sido los resultados de la fiscalización señalando las áreas en las cuales han fallado, por ejemplo: negligencia, violación a la ley, faltas y delitos si los hubiera, declarando además cual será el tramite a seguir en caso de encontrarse en alguna de estas circunstancias, Artículo 109 Código Municipal, tal información se manejará con la debida precaución y discreción por las autoridades competentes.

#### **11.4 CÓDIGO PENAL**

(Decreto N° 270 del 13 de febrero de 1973)

Según la Ley de Corte de Cuentas de la República en caso que un funcionario o empleado público de una municipalidad o de una institución pública, la conducta que realiza es constitutiva de delito e incurra en responsabilidad penal estará sujeto a las disposiciones del presente cuerpo legal para sancionar su conducta.

Dicho Código regula a partir del artículo 320 hasta el artículo 334 una serie de delitos que únicamente pueden ser cometidos por funcionarios, empleados públicos o el encargado de un servicio público, ya que ellos por encontrarse en dicho cargo son susceptibles de realizar dentro de sus funciones un acto ilegal o arbitrario, pues por este motivo se ven expuestos a cometer actos ilegales, arbitrarios o irregulares dentro de sus funciones.

Es importante mencionar que los funcionarios y empleados públicos no solo se pueden cometer infracciones mediante acciones sino también por conductas omisivas; lo que configura el delito de Incumplimiento de Deberes, artículo 321 Código Penal, al no cumplir fielmente con sus atribuciones.

Es entonces que al realizarse una auditoría gubernamental puede surgir un acto ilegal o arbitrario, o usos de apremios ilegítimos que sean contrarios al ordenamiento jurídico, y al suceder esto, la Corte de Cuentas debe informar inmediatamente a la Fiscalía General de la República de tal situación, para que se

inicie el proceso penal correspondiente.

El Peculado que se encuentra tipificado en el artículo 325 del mismo Código, al igual que todos los delitos que se establecen en el Título XVI, es otro delito que puede ser cometido por un empleado de la municipalidad, éste se da en el caso concreto que exista la apropiación personal de un objeto material que tenga valor patrimonial, tales cosas deben de pertenecer a la administración, es importante mencionar que aquí también puede darse una conducta de acción o de omisión.

La Concusión de la que habla el artículo 327, es otra figura delictiva que puede darse en la administración de las municipalidades, y al igual que las demás figuras, se enfoca en la Corrupción que se da en las instituciones, específicamente cuando el empleado público abusando de su función pública, obliga al sujeto pasivo, que es el administrado, a dar a él o a otro una retribución económica o utilidad lucrativa.

Una figura delictiva también relevante dentro de la municipalidad es la Exacción artículo 329, aquí el funcionario, empleado público o agente de autoridad o autoridad pública exige tasas, contribuciones, derechos o cualquier otra prestación no debida para lucro no propio sino para la administración municipal por ejemplo.

La Malversación que se enmarca en el artículo 322, es la mayor figura delictiva que se da en las Municipalidades, ya que ahí se maneja mucho efectivo debido a las contribuciones y tasas municipales que se perciben, y con este efectivo es que se da el uso indebido de estos fondos para satisfacer necesidades

propias o ajenas extrañas a la función pública. Estos caudales de la administración de la municipalidad son destinados para otra función diferente a la que estaban destinados.

No menos importante es analizar el artículo 333 que tipifica el delito de Enriquecimiento Ilícito, el bien jurídico que aquí se protege es la honestidad y la rectitud de los sujetos públicos como garantía de su buen desempeño e imparcialidad en el desempeño de sus funciones y de sus deberes.

Cabe mencionar que este artículo se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 240 de la Constitución de la República, según el cual: *“los funcionarios y empleados públicos que se enriquecieron sin justa causa a costas de la Hacienda Pública o Municipal, estarán obligados a restituir al Estado o Municipio lo que hubieren adquirido ilegítimamente, en perjuicio de la responsabilidad en que hubieren incurrido conforme a la leyes”*.

Este enriquecimiento se da cuando aumenta de manera significativa e injustificada, el capital de un funcionario o empleado público, desde el momento en que tomó dicho cargo dentro de la entidad gubernamental hasta que lo abandonó. En este caso la Corte de Cuentas tiene la facultad de tomar los medios que estime necesarios para comprobar la proveniencia o legalidad de esos fondos.

Con los anteriores y otros delitos se pretende castigar comportamientos y enriquecimientos ilegales que puedan darse en el transcurso y desempeño de un funcionario, empleado público o encargado de un servicio público.

## **11.5 LEY DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS.**

(Decreto N° 372 del 19 de noviembre de 1992)

Esta Ley se relaciona con el tema de investigación, puesto que establece en su artículo 5 ordinal 21º en relación con el artículo 3, que los miembros de los Concejos Municipales están obligados a presentar ante la Corte Suprema de Justicia; a través de la Sección de Probidad, una Declaración de Patrimonios dentro de los sesenta días siguientes a la toma de posesión de sus cargos y, asimismo en los sesenta días posteriores a la fecha en que cesen de ejercer su cargo.

Lo anterior con el objeto de que exista un control efectivo en los Municipios por ser entidades de carácter público, están sujetas a la Auditoría Gubernamental que practica la Corte de Cuentas de la República, con el objeto de cuidar y velar por una correcta administración de los fondos públicos y evitar que los funcionarios y empleados públicos se lucren de su cargo para beneficio personal, enriqueciéndose ilícitamente.

Esta Ley regula lo relacionado al enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados públicos, de una forma más amplia y detallada de lo que señala el artículo 333 del Código Penal, al tipificarlo como delito contra la Administración Pública; como anteriormente se ha hecho referencia.

## **11.6 LEY ORGÁNICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO.**

(Decreto N° 516 del 23 de noviembre de 1995)

Esta Ley es básica en lo que se refiere a la administración de las finanzas del Estado, pues su objeto es señalar aspectos idóneos para una correcta y transparente gestión de los fondos públicos, estableciendo un Sistema de Administración Financiera completo.

En cuanto a las municipalidades, el artículo 2 inciso segundo de la Ley en referencia, expresa que éstas se regirán por lo dispuesto en la presente Ley; por lo que en relación a la contabilidad municipal, debe ceñirse a los principios de Contabilidad Gubernamental que señala la presente Ley.

Al darle cumplimiento a dichos principios, y en general a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, al momento que la Corte de Cuentas de la República ejerza fiscalización en la municipalidad a través de la Auditoría Gubernamental, será posible demostrar que todo está en regla y que la gestión financiera de la municipalidad es legal.

Lo anterior generará en el auditor certeza y confiabilidad en los informes, estados financieros y documentos que respalden la rendición de cuentas o información contable, que se le presenten al momento de la ejecución de la Auditoría respectiva y eventualmente, emitir conclusiones positivas sobre la gestión de la municipalidad auditada.

## **11.7 LEY ORGÁNICA DEL INSTITUTO SALVADOREÑO DE DESARROLLO MUNICIPAL Y SU REGLAMENTO**

(Decreto N° 616 del 4 de marzo de 1987)

La competencia que ésta tiene en relación a las Auditorías y Juicios de Cuentas Aplicados a los Municipios de El Salvador, se enmarca en el sentido que el Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal es una entidad de Derecho Público con especialidad en lo referente a la administración municipal.

El objetivo de este Instituto es la capacitación a las municipalidades para que cumplan con sus funciones y atribuciones de la mejor forma, proporcionándoles asistencia técnica, administrativa, financiera y de planificación, según el artículo 3 de la presente Ley.

En ese sentido, las municipalidades estarán en las condiciones para ejercer sus funciones de tal manera que al momento de ser auditadas por la Corte de Cuentas de la República, puedan demostrar que su gestión es transparente y orientada al bien común local, con pleno y eficaz aprovechamiento de sus recursos.

## **11.8 REGLAMENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE RESPONSABILIDADES.** (Decreto N° 6 del 21 de Mayo de 1996)

En este Reglamento se encuentran establecidos los tipos de responsabilidades en que pueden incurrir los servidores públicos, en razón del cargo o función que desempeñan, y señala el procedimiento que para la determinación de tales responsabilidades debe tramitarse.

De allí su relación con la presente Investigación, puesto que dicho Reglamento es aplicable cuando de la práctica de Auditoría Gubernamental, el informe final presente hallazgos que den lugar a algún tipo de responsabilidad para el servidor que desempeñaron sus funciones durante el periodo auditado

### **11.9 LEY DE ÉTICA GUBERNAMENTAL**

(Decreto N° 873 del 13 de Octubre de 2011)

La presente ley se ve relacionada con el tema de investigación, en lo concerniente a: principalmente a que esta se aplica a todos los funcionarios públicos, empleados o servidores públicos, que ejercen su trabajo o prestan servicios en la administración pública de una entidad estatal o municipal. Por lo que esta se aplica perfectamente a las municipalidades de El Salvador.

Además, esta ley tiene como principal objetivo regir, es decir normar e implementar el desempeño correcto, adecuado y ético que todo empleado, servidor o funcionario de gobierno debe tener en su ámbito laboral en el que se desempeña.

Todo ello para proteger el patrimonio del Estado, así como prevenir o descubrir la corrupción que se puede dar por parte de los servidores, funcionarios o empleados públicos, y si esto se da, sancionar dicha corrupción aplicando la normativa regulada en la presente ley.

### **11.10 CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL**

(Decreto N° 712 del 18 de septiembre de 2008)

Este Código está relacionado con el tema de investigación en virtud de que

la Ley de Corte de Cuentas de la República, para ciertos actos procesales presenta vacíos en cuanto a requisitos se refiere; estableciendo en el Art. 94 que en lo no previsto en esta Ley se aplica supletoriamente el Código de Procedimientos Civiles, sin embargo por encontrarse derogado tiene aplicabilidad el actual Código Procesal Civil y Mercantil.

### **11.11 MANUALES**

Para llevar a cabo el procedimiento de los diferentes tipos de Auditoría Gubernamental, la Corte de Cuentas de la República, ha elaborado una serie de Manuales que servirán como guía para la práctica de las auditorías; contribuyendo así al mejoramiento del control en la gestión y administración de las Municipalidades. Estos manuales son los siguientes:

#### **11.11.1 MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL:**

Este manual es una herramienta que facilita la práctica y aplicación del procedimiento de las auditorías en cada una de sus fases; lo que permite unificar criterios en la aplicación de los procedimientos para ejecutar la auditoría gubernamental. Además se considera como una guía para el auditor ya que presenta una serie de aspectos importantes que debe de considerar para cumplir con los objetivos del examen.

### **11.11.2 MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL TOMO I “AUDITORÍA FINANCIERA Y EXAMEN ESPECIAL”:**

Constituye una herramienta que tiene como finalidad otorgar a los auditores de la Corte de Cuentas de la República un instrumento técnico que facilite la práctica y los procedimientos de las Auditorías Gubernamentales en cada una de sus fases, se ésta Financiera o de Exámenes especiales, con el propósito de unificar criterios en la aplicación de procedimientos operativos y administrativos.

### **11.11.3 MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL TOMO II “AUDITORÍA OPERATIVA O DE GESTIÓN”:**

Tiene como objetivo establecer los principios básicos y la metodología que son requeridos para el desarrollo de la Auditoría Operativa o de Gestión en cada una de sus fases. Constituye un instrumento metodológico, brindando a los Auditores de la Corte de Cuentas una ayuda práctica, pues son los encargados de ejercer la fiscalización de las entidades que administran fondos públicos.

### **11.12 NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL:**

Regulan todo lo relacionado con la Auditoría Gubernamental, estableciendo cada uno de los principios que los auditores deben de seguir para lograr su efectividad.

Establecen los requisitos necesarios que conlleva el procedimiento de auditoría, teniendo como función principal la efectiva planificación, ejecución e

informe de la Auditoría Financiera, Operacional o de Gestión y Examen Especial; estas disposiciones son obligatorias para los auditores internos y para las entidades y organismos que realizan auditorías; y de la Corte de Cuentas.

- **LEGISLACIÓN INTERNACIONAL**

### **11.13 CONVENCIÓN INTERAMERICANA CONTRA LA CORRUPCIÓN:**

Tiene como propósito promover y fortalecer el desarrollo de cada uno de los Estados Partes; así como de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción; regular, facilitar y promover la cooperación entre los Estados Partes a fin de asegurar la eficacia de las medidas y acciones para detectar, prevenir, erradicar y sancionar los actos de corrupción en el ejercicio de las funciones de los funcionarios públicos de los Estados Partes.

## **CAPÍTULO III**

### **MODO DE PROCEDER EN EL JUICIO DE CUENTAS**

#### **1 GENERALIDADES.**

El Juicio de Cuentas es el Proceso que realiza la Corte de Cuentas de la República dentro de la Fase Jurisdiccional, por ser el ente competente de la fiscalización y control de todas las entidades y organismos del sector público. Se inicia en aquellos casos en los que no se logro desvanecer los hallazgos encontrados en el Procedimiento de Auditoría (fase administrativa).

Por medio de este Juicio se pretende dirimir la existencia o no de responsabilidad administrativa, patrimonial o ambas o si existe algún indicio de delito comunicar a la autoridad competente para que inicie el proceso que corresponda.

Para efectos de comprender mejor el procedimiento de Juicio de Cuentas, es menester hacer una breve referencia en cuanto a la Organización Jurisdiccional de la Corte de Cuentas de la República, en ese sentido ésta se divide en: Cinco Cámaras de Primera Instancia y en una Cámara de Segunda Instancia. Las Cámaras de Primera Instancia se denominan:

- Cámara Primera de Primera Instancia
- Cámara Segunda de Primera Instancia
- Cámara Tercera de Primera Instancia
- Cámara Cuarta de Primera Instancia

- Cámara Quinta de Primera Instancia

Cada una de estas Cámaras está integrada por dos Jueces de Cuentas, los que de acuerdo al Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional deben ser: Salvadoreños por nacimiento, mayores de treinta años de edad, Abogados de la República, de reconocida honorabilidad y capacidad y estar en el ejercicio de sus Derechos de Ciudadano; un Secretario de Actuaciones y los Colaboradores Jurídicos necesarios.

Las Cámaras de Primera Instancia tienen como atribución principal, conocer del Juicio de Cuentas desde que reciben el Informe de Auditoría hasta la pronunciación de la Sentencia respectiva.

La Cámara de Segunda Instancia está integrada por tres Magistrados Propietarios, uno de ellos será el Presidente de la Corte de Cuentas de la República y de la Cámara; y dos Magistrados Suplentes quienes harán sus veces en caso que la Cámara quede incompleta.

## **2 PRIMERA INSTANCIA**

### **2.1 PREÁMBULO DEL JUICIO DE CUENTAS**

Como se señaló en el capítulo anterior, la Fase Administrativa concluye con un informe final de Auditoría, el cual es remitido a la Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría; tal informe puede o no presentar hallazgos, si los presenta la referida Unidad debe remitirlo dentro de tres días hábiles a cualquiera de las Cámaras de Primera Instancia, según lo establece el artículo 64 inciso 3° de la ley de Corte de Cuentas de la República.

La Cámara de Primera Instancia que recibe el Informe cuenta con dos años para diligenciar el Juicio de Cuentas, este término empieza a contar a partir de la Recepción del mismo por parte del Secretario de Actuaciones; designándolo a uno de los Colaboradores Jurídicos quien debe analizarlo para determinar junto con los Jueces si los hallazgos existentes constituyen elementos suficientes para iniciar el proceso.

Si del análisis anterior se determina que los hallazgos encontrados no causan violación a la Ley, se desestiman o se solicita a la Dirección de donde proviene el Informe para que lo subsane, y una vez hecha la corrección se Apertura el Juicio.

## **2.2 APERTURA**

Concluido el análisis anterior se emite una resolución que ordena iniciar de Oficio el Juicio de Cuentas, a fin de determinar la responsabilidad patrimonial o administrativa en que incurren los funcionarios o empleados públicos.

La resolución que ordene Aperturar el procedimiento será notificada al Fiscal General de la República, para que se muestre parte en el Juicio en representación de los Intereses del Estado para lo cual cuenta con quince días hábiles según el artículo 68 inciso 1° de la Ley de Corte de Cuentas de la República; dicha notificación se hará a través de la Unidad de Juicio de Cuentas y Multas perteneciente a la Dirección de Defensa de los Intereses del Estado.

La Fiscalía General de la República al recibir los informes correspondientes emite opinión acerca de las faltas patrimoniales administrativas cometidas por los

funcionarios y empleados públicos que resulten involucrados, emitiendo así su opinión recomendando la posible sanción que será aplicada en cada caso.

Recibido el Informe de la Fiscalía, la Cámara de Primera Instancia procede a realizar un análisis del Informe Final y de los demás documentos que lo acompañan, esto para garantizar el debido proceso, estudio que comprenderá los siguientes aspectos:

- Que el contenido del informe sea de acuerdo a lo establecido en los Reglamentos y las Normas de Auditorías;
- Que los hallazgos de Auditoría sean susceptibles de ser probados, es decir, deben ser documentados y relacionados;
- Que el informe de Auditoría se encuentre dentro del plazo establecido por la Ley, para practicar las acciones de Auditoría, de conformidad a lo establecido en el Artículo 95 de la Ley de Corte de Cuentas de la República;

Finalizado el estudio de cada uno de los hallazgos contemplados en el Informe, la Cámara de Primera Instancia procederá a elaborar el Pliego de Reparos, que equivale a la Demanda, que abre de Oficio el Juicio de Cuentas, la que debe contener ciertos requisitos, por lo cual ante la falta de regulación de éstos en la Ley de Corte de Cuentas de la República debemos remitirnos al Código Procesal Civil y Mercantil.

Del artículo 276 del Código Procesal Civil y Mercantil, se pueden extraer los siguientes requisitos que debe de contener el Pliego de reparos:

- a) Lugar, día y hora;
- b) La identificación de la Autoridad ante la que se promueve;
- c) Nombre del demandante (Corte de Cuentas de la República), y el domicilio que señale para oír notificaciones;
- d) Nombre del demandado (cuentadante), su domicilio, dirección y cargo que desempeña dentro de la Institución Pública;
- e) Institución que practicó la auditoría y la Unidad de la Corte de Cuenta de la República a la que pertenece;
- f) Hechos en los que se funda la petición, describiéndolos y enumerándolos con precisión y claridad de manera que el demandado (cuentadante), pueda presentar su contestación y ejercer su defensa;
- g) Los argumentos de derechos y las normas jurídicas que fundamentan la pretensión;
- h) Determinación de la presunta responsabilidad a la que puede ser acreedor el cuentadante;
- i) Monto al que asciende tentativamente la responsabilidad patrimonial; y
- j) Ofrecimiento de la Prueba correspondiente.

### **2.3 EMPLAZAMIENTO Y NOTIFICACIÓN**

Cualquiera de las Cámaras de Primera Instancia que haya recibido el informe final de auditoría, previo al análisis de éste junto con la documentación anexa, elabora el pliego de reparos atribuibles a los funcionarios y empleados cuentadantes o terceros si los hubiere, así como a sus fiadores cuando sea

pertinente, ordenando en éste emplazar a los actuantes, para que en el termino de quince días hábiles ejerzan su derecho de defensa.

El emplazamiento es una clase de comunicación judicial con el objeto de hacerle saber al cuentadante los hechos atribuidos en su contra con la finalidad de que prepare su defensa, aportando la prueba que a su juicio sea la pertinente para lograr desvanecer los reparos que se le atribuyen; es decir, que mas que un aviso es un llamamiento a ejercer sus derechos procesales.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 94 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, del cual se deriva que en lo no previsto para el Juicio de Cuentas se aplicará el Código de Procedimientos Civiles, ahora Código Procesal Civil y Mercantil por lo que es procedente remitirnos a éste, para el estudio del emplazamiento.

### **2.3.1 DILIGENCIAMIENTO DEL EMPLAZAMIENTO**

El emplazamiento se hará a través de esquila de emplazamiento, a la cual se anexará una copia del pliego de reparos elaborado por la Cámara de Primera Instancia que recibió el informe final de auditoría, y atendiendo a lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 182 la esquila de emplazamiento contendrá:

- a) Identificación del tribunal.
- b) Identificación del demandado.
- c) Identificación del proceso con el nombre del demandante, número de expediente y dirección del procurador de en caso que tuviere.

- d) Identificación del plazo para contestar la demanda, apercibiendo al demandado que de no hacerlo el proceso continuará sin su presencia.
- e) Relación de los documentos anexos.
- f) Fecha de expedición.
- g) Nombre y firma de quien expidió la esquila.

Es preciso aclarar que en el Juicio de Cuentas no son muy utilizados los términos “demanda”, “demandante” y “demandado”; a la demanda equivale el “Pliego de Reparos”, al demandante “la Corte de Cuentas de la República” quien a la vez actúa como juez, y al demandado “el cuentadante” quien es el funcionario o empleado actuante.

En el Juicio de Cuentas el emplazamiento se realiza de manera personal al funcionario o empleado público que ha resultado afectado con el informe de auditoría, sin embargo resulta oportuno mencionar que el Código Procesal Civil y Mercantil, contempla varios tipos de emplazamiento que pueden llevarse a cabo dentro de un proceso, los cuales son:

- Emplazamiento a Apoderado
- Emplazamiento a Notario
- Emplazamiento por Edictos
- Emplazamiento en caso de demandado esquivo
- Emplazamiento de un menor
- Emplazamiento de una persona jurídica
- Emplazamiento del Estado

➤ **Emplazamiento de persona no domiciliada en El Salvador**

No obstante el Derecho Común reconoce una diversidad de emplazamientos especiales, la Ley de Corte de Cuentas de la República, reconoce solamente una clase de emplazamiento especial; que es el **Emplazamiento al Ausente** regulado en el Artículo 88 de dicha Ley.

Para diligenciar este tipo de emplazamiento se publica un edicto en el Diario Oficial y en dos periódicos de circulación nacional, para que se presente a la Cámara de Primera Instancia a recibir la copia del pliego de reparos, dentro de los cinco días hábiles siguiente al de la publicación.

Transcurrido el término anterior, sin que se hubiere presentado el ausente a la Cámara de Primera Instancia a recibir el pliego de reparos, se le nombrará un defensor para que lo represente en el Juicio. Aceptado el cargo y hecho el juramento respectivo, se le entregará personalmente la copia del pliego de reparos. El cargo del defensor cesará al apersonarse al Juicio el reparado.

## **2.4 CONTESTACIÓN, PETICIONES Y REBELDÍA**

Esta es la Etapa Procesal oportuna en la que las partes, que ya han sido previa y legalmente emplazadas, deben hacer uso de su derecho de defensa, pues este es el acto procesal por medio del cual el demandado interpone sus excepciones provenientes de la demanda. La contestación de la demanda tiene la misma importancia para el cuentadante que es el que ha sido demandado, que la demanda para el demandante.

Para analizar la contestación, el demandado tiene un plazo de quince días

hábiles, a partir del siguiente día en que fue legalmente emplazado, Artículo 68 inciso 1° de la Ley de Corte de Cuentas de la República. Para ello, puede interponer los medios de prueba que considere pertinentes para ejercer su defensa o solicitar la práctica de diligencias.

Es importante mencionar que la prueba puede incorporarse en cualquier etapa del proceso, es decir no exclusivamente en esta, siempre y cuando sea antes de la sentencia.

Dentro del termino que la ley establece para la contestación de la demanda, puede pedirse que se realicen diligencias, estas se realizarán siempre y cuando sean necesarias y procedentes, para ello se cuentan con un plazo de treinta días hábiles como máximo, dentro del cual se citarán legalmente a las partes a efecto de llevar a cabo tal diligencia solicitada, Artículo 68 inciso 2°.

Si una de las partes; dentro de los quince días hábiles que la ley brinda para que se haga uso del derecho de defensa, no utiliza este término, procederá a declararse rebelde, ya sea de oficio o a petición de la Fiscalía General de la República.

Cabe mencionar que la Prueba Testimonial por regla general no es admitida en el Juicio de Cuentas, sin embargo el Artículo 90 de la Ley de Corte de Cuentas de la República establece una excepción a esta regla, al decir que será admisible este tipo de prueba cuando se aleguen hechos de fuerza mayor o caso fortuito que no puedan fundarse de otra manera.

Para la recepción de este tipo de prueba se fijará día y hora, citando para ello al Fiscal General de la República y las demás partes intervinientes.

## 2.5 SENTENCIA

Una vez contestado el pliego de reparos por parte del (os) funcionario(s) o empleado(s) actuantes e incorporado la prueba correspondiente y diligencias necesarias que hayan sido practicadas según sea el caso, la Cámara de Primera Instancia deberá pronunciarse en un plazo que no exceda de noventa días contados a partir del día siguiente a la contestación del pliego de reparos, según el artículo 23 de Reglamento para el cumplimiento de la Función jurisdiccional.

La Cámara previo a dictar sentencia hará una valoración de todos los elementos de prueba presentados por las partes actuantes y del resultado de diligencias en caso de haberse practicado, procediendo a establecer el tipo de responsabilidad, sea esta administrativa o patrimonial.

Cabe aclarar que la etapa jurisdiccional no solo termina mediante sentencia, sino que también es posible y de manera excepcional, que concluya con un sobreseimiento, el cual tendrá lugar cuando medie el pago de las sumas reparadas más los intereses y multa, una vez comprobado el cumplimiento de tales responsabilidades, sin dar audiencia a la fiscalía; sobreseimiento que puede dictarse en cualquier estado del proceso, artículo 92 Ley de Corte de Cuentas.

La sentencia pronunciada por la Cámara en esta instancia puede ser absolutoria o condenatoria, siendo necesaria para ésta la conformidad de los dos jueces que integran la Cámara; la cual debe cumplir con ciertos requisitos, y en razón de la ausencia de tales requisitos en la Ley de la Corte de Cuentas de la República se aplica supletoriamente los establecidos en el Código Procesal Civil y

y Mercantil:

- Encabezamiento: Básicamente éste se limita a identificar la resolución indicando la Cámara de Procedencia, las partes, sus abogados y representantes si los hubiere, y la petición que conforma el objeto del proceso.
- Antecedentes de hecho: En éstos se hará alusión en forma ordenada, clara y resumida de las alegaciones hechas por las partes, específicamente a los hechos alegados, y así mismo a los que no hubieran sido controvertidos, refiriéndose en los mismos a las pruebas propuestas y practicadas; declarando a la misma vez de manera expresa los hechos que se consideran probados y no probados.
- Fundamento de derecho: en este se describen los razonamientos efectuados en cuanto a la fijación de hechos y valoración de la prueba, así como las bases legales que sustentan los pronunciamientos del fallo. Además el fundamento de derecho deberá contener de manera expresa y razonada la causa petendi acorde al objeto del proceso.
- Fallo o Pronunciamiento: Por medio de éste se estima o desestima, de manera clara las pretensiones objeto de debate en el proceso, y si en la misma sentencia existieren varias pretensiones se tendrá un pronunciamiento para cada una de ellas.

En caso que la pretensión sea pecuniaria el Juez se pronunciara también, determinando la cuantía de ésta precisamente en el fallo, no pudiéndose dejar su

fijación para el momento de ejecución de la sentencia, a menos que se haya fijado en forma clara y precisa, las bases de la liquidación, esto será posible solo si la liquidación se pueda efectuar con simples operaciones.

Significa entonces que si con las explicaciones dadas, la prueba de descargo presentada o resultado de las diligencias practicadas, quedarán desvirtuados los reparos formulados en contra del cuentadante, la Cámara emitirá una Sentencia Absolutoria, dejándolo libre de responsabilidad y aprobando su gestión.

A contrario sensu, si los reparos no se logran desvanecer la Sentencia será Condenatoria, declarando la responsabilidad administrativa o patrimonial, o ambas en su caso, condenando al responsable al monto de la responsabilidad patrimonial y en caso de responsabilidad administrativa a la multa correspondiente, para lo cual se estará a lo establecido en el artículo 107 de la Ley de Corte de Cuentas.

Cuando la sentencia pronunciada en primera instancia sea de carácter absolutorio, el presidente de la Corte de Cuentas procederá a librar la ejecutoria de dicha sentencia y extenderá finiquitos; entendiéndose la ejecutoria como el estado procesal al que pasa un juicio después de dictada sentencia, pudiéndose en éste estado pedir el cumplimiento forzado de lo establecido en la resolución.

En ese mismo orden de ideas, cuando la sentencia pronunciada sea condenatoria, la ejecutoria de dicha sentencia se pasará al Fiscal General de la República, para que sea este quien pida el cumplimiento de la misma, ya sea que se trate de una responsabilidad administrativa o patrimonial, o ambas en su caso.

En efecto, cuando una sentencia interlocutoria o definitiva se encuentra en situación de no admitir recurso alguno, causa ejecutoria, y en su oportunidad se declara **EJECUTORIADA**; en tal evento, el fallo judicial o acto procesal denominado sentencia, una vez ejecutoriada pasa en autoridad de cosa juzgada.

Se ha establecido que si una cuestión ha quedado resulta definitivamente en sentencia que se encuentra firme, no puede ser nuevamente examinada y menos resuelta en distinto sentido.

## **2.6 RECURSOS**

### **2.6.1 GENERALIDADES**

Cuando una resolución adolece de defecto o error, y sea perjudicial para alguna de las partes que intervienen en el Juicio, se hace necesario realizar un examen de los hechos y del derecho aplicable, con el propósito de corregirla. Es por ello que dichas resoluciones admiten la interposición de recursos, que son los actos procesales idóneos por medio de los cuales se busca sustituir una resolución gravosa.

Los recursos son genéricamente hablando, medios de impugnación de los actos procesales. Los medios de impugnación son los actos por medio de los cuales se pretende objetar o contradecir una resolución que no se ajusta a derecho, es decir que los recursos son una especie de medios de impugnación.

En este sentido se puede decir que los recursos son un medio impugnativo por medio de los cuales la parte que se considera agraviada ataca la resolución

que le ha perjudicado, para obtener su eliminación y conseguir una resolución favorable.

### **2.6.2 CARACTERÍSTICAS DE LOS RECURSOS:**

- Es un acto procesal de parte: Esto es que debe ser interpuesto a petición de parte de interesada, es decir que debe ser pedido por la parte que resulta perjudicada por la resolución.
- Es taxativo o específico: La Ley debe establecer que la resolución pronunciada admite la interposición de recursos.
- Es un acto de cumplimiento facultativo: Porque quien tiene la facultad de recurrir, puede renunciar a ello.
- Es en acto de cumplimiento oportuno: Debe ser interpuesto dentro del plazo establecido, sino se entiende tácitamente que está de acuerdo con la resolución pronunciada y la misma queda firme.
- Es un acto con exigencias formales: Debe cumplir con ciertos requisitos formales que son necesarios para su admisibilidad de lo contrario será rechazado.

### **2.6.3 REQUISITOS PROCESALES DE LOS RECURSOS:**

- ❖ **Que la resolución sea recurrible:** Esto es que la Ley establezca que esa resolución pronunciada admite tal o cual recurso.

- ❖ **Legitimación Activa** Quien recurre debe ser parte en el Juicio y tener interés legítimo y directo, en que se declare la ineficacia y revocación de los efectos de la resolución impugnada, es decir las personas que han sido señalados en la misma como los obligados a sufrir los efectos procesales y materiales derivados de su emisión.
- ❖ **Existencia de Agravio:** La sentencia debe tener un defecto sea este un **ERROR IMPROCEDENTO** que afecta el modo natural o normal de realizarse el procedimiento, o un **ERROR IN JUDICANDO** que afecta la aplicación del derecho sustantivo, ya sea aplicando una Ley inaplicable, aplicando mal una Ley aplicable o no aplicar la Ley aplicable.

El primero de estos errores produce la nulidad de la sentencia y por lo tanto su eliminación, el segundo de ellos provoca que se realice un nuevo examen de la resolución, porque produce un agravio a las partes.

El agravio es considerado como un perjuicio que se le causa a una parte como consecuencia de la emisión de una resolución judicial que rechaza total o parcialmente alguna de las pretensiones ejercidas en el proceso, es decir, las consecuencias negativas de la decisión adoptada.

- ❖ **Existe un límite temporal:** Esto es que hay un plazo legal para la interposición de los recursos, de lo contrario será declarado inadmisibles por extemporáneo.

#### **2.6.4 EFECTOS DE LOS RECURSOS:**

- A. EXTENSIVO:** Cuando la resolución pronunciada afecta a varias personas y una de ellas recurre y le es admitido el recurso, resultarán beneficiados todos los demás inculpados.
- B. DEVOLUTIVO:** La resolución pronunciada es remitida al Tribunal superior, para que sea revisada y resuelto el recurso.
- C. SUSPENSIVO:** Se produce un cese provisional de los efectos que resulten de la resolución impugnada. Este efecto durará hasta que se resuelva el recurso ya sea acogiendo o rechazando la pretensión de recurrente.

#### **2.6.5 DERECHO A ACLARACIÓN**

*“Conceptualmente el derecho de aclaración es: El que se interpone ante el mismo Juez o Tribunal que ha dictado una resolución que se estima oscura, insuficiente o errónea, sin que signifique una revisión del caso, sino concretada a la aclaración de lo dudoso, al complemento de aspectos omitidos, a la resolución de lo contradictorio y a la corrección de faltas de cálculo u otros materiales”.*

El derecho a explicación o aclaración, no es considerado como un recurso y tampoco es contemplado como tal en la Ley de Corte de Cuentas de la República, porque su objetivo principal es esclarecer los puntos oscuros e incomprensibles de la sentencia produciendo así dudas al respecto dificultando de tal manera su efectiva comprensión pudiendo ser atentatorio al derecho de defensa de las partes.

Sin embargo, la aclaración puede ser considerada como el medio legal por medio del cual se busca aclarar las dudas producidas por la sentencia, en cuanto los puntos resueltos en la misma, por ser estos oscuros o incomprensibles para las partes. Con la aclaración no se pretende modificar o anular la sentencia objeto de la misma, porque no tiene naturaleza correctora sino que aclaratoria.

El derecho de explicación y aclaración procede contra las sentencias dictadas en Primera y en Segunda Instancia de conformidad a lo establecido en los Artículos 71 y 73 inciso 3° de la Ley de Corte de Cuentas de la República.

La solicitud de la aclaración deberá pedirse por escrito por cualquiera de las partes, dentro de las veinticuatro horas siguientes de notificada la sentencia. La Corte tendrá tres días hábiles para aclarar o explicar lo que se hubiere solicitado contados a partir del día siguiente de presentada la notificación, esto de conformidad a lo establecido en el Artículo 71 de la Ley de Corte de Cuentas de la República.

Si se hubiere solicitado por alguna de las partes explicación o aclaración y otra de ellas interpusiera el recurso de apelación se resolverá la primera de estas, y posterior a la notificación de la aclaración se resolverá lo correspondiente a la apelación.

### **2.6.6 RECURSO APELACIÓN**

Es un recurso ordinario que interpuesto ante el Tribunal que dictó la resolución, posibilita que la parte impugnante someta a la decisión de un Tribunal

Superior, una resolución judicial dictada por aquel órgano jurisdiccional que le produce un agravio, solicitando su anulación.

Este recurso tiene como finalidad realizar un re-examen de las infracciones procesales y sustantivas de las que adolezcan las resoluciones dictadas en Primera Instancia, por medio de un procedimiento en el que el Tribunal superior ejerce jurisdicción similar a la desplegada por el Tribunal inferior.

Para la interposición de la apelación se cuentan tres días hábiles a partir del día siguiente de la notificación de la sentencia respectiva. Se presenta ante la misma autoridad que dictó la resolución a impugnar que es la Cámara de Primera Instancia, con la aclaración que es para ante la Cámara de Segunda Instancia que por ser el Tribunal Superior será la encargada de su trámite.

La apelación deberá presentar por escrito y contendrá: las razones en que se funda el recurso las cuales deben ser claras y precisas, debiendo hacer una distinción entre las que se refieran a la aplicación del derecho y las que se refieran a la revisión de los hechos y la valoración de las pruebas. El escrito podrá acompañarse los documentos que sean necesarios para la decisión de la causa.

En razón que la Ley de Corte de Cuentas de la República nada dice al respecto, dichos requisitos se toman del derecho común con base al principio de supletoriedad de la Ley, más específicamente del Artículo 511 del Código Procesal Civil y Mercantil requisitos de deben tomarse en cuenta para la admisión del recurso.

## **2.6.7 RECURSO DE HECHO**

Es aquel acto jurídico procesal de parte que se realiza directamente ante el Tribunal superior jerárquico, a fin de solicitarle que enmiende con arreglo a derecho la resolución errónea pronunciada acerca del otorgamiento o denegación de una apelación interpuesta por él.

### **2.6.7.1 CARACTERÍSTICAS:**

- Es un recurso extraordinario que procede sólo para impugnar la resolución que se pronuncia por el Tribunal de Primera Instancia, acerca del otorgamiento o denegación de una apelación deducida ante él.
- Es un recurso que se interpone ante el superior jerárquico del que dictó la resolución.

### **2.6.7.2 PROCEDIMIENTO:**

Este recurso podrá ser interpuesto cuando la Cámara de Primera Instancia deniegue indebidamente la apelación, deberá ser presentado dentro de los tres días hábiles siguientes de recibida la notificación de la denegatoria.

La Cámara de Segunda Instancia solicitará a la Cámara de Primera Instancia que le envíe los autos correspondientes, para lo cual tendrá veinticuatro horas hábiles. Esto no será necesario en caso que la Cámara de Segunda Instancia con la simple lectura de la solicitud se determinare la inadmisibilidad de la apelación de conformidad al Artículo 74 de la Ley de Corte de Cuentas de la República.

En caso que la Cámara de Segunda Instancia considerare que el recurso de apelación fue rechazado indebidamente, enviará los autos a la Cámara de Primera Instancia respectiva para que realice el emplazamiento a las partes para que presenten sus respectivas alegaciones.

Si la Cámara de Segunda Instancia declarara improcedente el recurso de hecho, ordenará que el Juicio vuelva a la Cámara de Primera Instancia correspondiente, para que continúe con la tramitación del mismo librando la certificación correspondiente.

## **2.7 PROCEDIMIENTO EN SEGUNDA INSTANCIA**

Admitido el recurso por la Cámara de Primera Instancia, se envía a la Cámara de Segunda Instancia la que si lo considera pertinente correrá traslado al apelante, para que exponga por escrito los fundamentos de hecho y de derecho por los que considera que la sentencia pronunciada le causa agravios, posteriormente se correrá traslado al apelado para que conteste la expresión de agravios presentada por el apelante.

En el Juicio de Cuentas también encontramos la figura de la Apelación Adhesiva, de conformidad al Artículo 72 Inciso 4° de la Ley de Corte de Cuentas de la República, pues establece que el apelado podrá adherirse a la apelación en el escrito de la contestación de agravios que presente.

La Cámara de Segunda Instancia concederá al apelante un nuevo término para que conteste, cuando la sentencia de Primera Instancia contenga dos o más

partes y una de ellas le cause agravios la resolución de la misma. Para la contestación de agravios como para la expresión de los mismos se cuentan con 8 días hábiles desde el día siguiente de la última notificación.

Vencidos los términos anteriores sin que ninguna de las partes presentaran pruebas o sin que hubiesen pedido la práctica de alguna diligencia, se procederá a dictar sentencia con la expresión de agravios y con la contestación de los mismos; en un plazo de quince días hábiles contados desde la última diligencia practicada.

La sentencia pronunciada resolverá aquellos puntos que debieron ser decididos en Primera Instancia y no lo fueron no obstante haber sido solicitados por las partes, es decir que resolverá aquellos puntos que producían agravios a las partes, aplicando el aforismo “Tantum Devolutum Quantum Apellatum” o sea que se resolverán únicamente los puntos que fueron impugnados.

La sentencia pronunciada en Segunda Instancia revocará, confirmará, reformará, anulará o ampliará la sentencia de Primera Instancia objeto de impugnación. La sentencia quedará ejecutoriada y se ordenará la expedición de su ejecutoria para su cumplimiento y se enviará al Fiscal General de la República si tuviera que ejercer alguna acción en razón de la sentencia pronunciada.

## **2.8 RECURSO DE REVISIÓN**

Es la acción declarativa que se ejerce para invalidar sentencias firmes o ejecutoriadas, que han sido ganadas fraudulentamente o de manera injusta en casos expresamente señalados por la Ley.

La revisión no puede considerarse en sentido técnico-procesal como un recurso, puesto que éste se interpone contra resoluciones aun no firmes y que se mantienen así desde la interposición del recurso hasta la resolución del mismo.

La revisión es un recurso extraordinario.

### **2.8.1 PROCEDIMIENTO**

El recurso de revisión puede ser iniciado de oficio o a petición de parte interesada que resultare perjudicada. La revisión podrá pedirse dentro de los dos años siguientes de ejecutoriada la sentencia que se impugna, el plazo se contará desde el día siguiente al que se declaró ejecutoriada la sentencia.

El recurso de revisión es considerado de estricto derecho, porque las causas por las cuales se puede interponer están de manera taxativa y específicamente determinadas en la Ley, encontrándolas así en el Artículo 76 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, las cuales se mencionan a continuación:

- a. Por error de cálculo, de nombre, de cargo o función, o de período de actuación;
- b. Si el interesado tuviere nuevos documentos atinentes a los reparos, siempre que, a juicio de la Cámara de Segunda Instancia, el motivo de no haber sido presentados en su oportunidad sea razonable y valedero;
- c. Que la sentencia se base en documentos declarados judicialmente falsos
- d. Cuando dos o más personas hayan sido condenadas en virtud de fallos o sentencias contradictorias entre sí por una misma causa;

- e. Cuando por el examen de otro movimiento financiero se descubra, en el que haya sido objeto de la decisión definitiva, errores trascendentales, omisiones de cargo, duplicidad de datos o falsas aplicaciones, de fondos, bienes o valores públicos;
- f. Cuando en el contenido de la sentencia se hubiere aplicado el método de cálculos estimados y el reparado presentare posteriormente los documentos que estaba obligado a mostrar o los comprobantes legítimamente admisibles de aquellos cálculos que tuvieron base presuncional.

También procederá la interposición del recurso de revisión cuando se hubiere dictado una sentencia sin aplicar irrestrictamente una Ley más favorable.

La solicitud del recurso se presenta directamente a la Cámara de Segunda Instancia, anexando a la solicitud los documentos que justifiquen su presentación. Admitido el recurso se ordena suspender provisionalmente la ejecución de la sentencia o se evitará el envío de la ejecutoria si no se hubiere hecho.

Se mandará a oír a las partes y al Fiscal General de la República por ocho días para que cada uno exponga sus alegatos, y si no lo hicieron de declaran rebeldes, y de lo dicho por estos se procederá de la manera siguiente:

Cuando el recurso de revisión sea interpuesto en razón de los numerales 1), 2) y 3) del Artículo 76 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, la Cámara de Segunda Instancia rectificará el cálculo en el que existiere error, admitirá o verificará la legitimidad de los documentos presentados o modificará la

sentencia si se probare la falsedad de los mismos en la parte en que se fundaré la resolución con base a ellos.

Resuelto lo anterior el Presidente de la Cámara de Segunda Instancia extenderá una Certificación anexando la ejecutoria de la sentencia ya sea modificándola o confirmándola, esta certificación da por terminada la suspensión de la ejecución de la sentencia.

Si la interposición del recurso se hubiere dado en razón del numeral 4) del artículo 76 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, la Cámara determinará si existe o no contradicción. En el primero de los casos invalidará las partes de la sentencia en las que existiere contradicción y pasará el juicio a una Cámara de Primera Instancia para que los acumule y les dé el trámite correspondiente a los aspectos contradictorios.

Si en la sentencia objeto del recurso existieren partes validas se extenderá certificación de la sentencia de revisión para que se continúe con de la ejecución de la parte que no fue modificada. La ejecutoria de los juicios acumulado se cumplirá independientemente de las ejecutorias extendidas inicialmente.

Si se solicitare revisión por la causal 5) del artículo 76 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, la Cámara de Primera Instancia o el funcionario que hubiere descubierto que se produjo un error financiero dará cuenta a la Cámara de Segunda Instancia iniciarála revisión con las parte del juicio o con las que debieron serlo, contando además con la participación del Fiscal General de la República.

Si de los errores financieros se considerare que hay motivo de reparo, se pasará el Juicio a la Cámara de Primera Instancia que conoció del mismo y que debió repararse para que inicie un nuevo Juicio por el reparo ocasionado.

Si la revisión fuere en razón de la causal 6) del artículo en comento si la Cámara de Segunda Instancia considerare que los documentos presentados para fundamentar la revisión son admisibles, anulará la sentencia pronunciada y el Juicio será remitido al Presidente de la Corte de Cuentas para que ordene una nueva auditoría o intervención judicial si fuere procedente; como si esos documentos hubieren sido presentados en su momento oportuno.

Cuando la revisión se solicitare a favor del reparado y la sentencia ya estuviere cumplida habiéndose realizado el pago correspondiente, el Estado deberá devolver al perjudicado el monto que recibió indebidamente, pudiendo este ejercer acción por los daños y perjuicios que le resultaren.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS.**

#### **1 ENTREVISTA.**

En esta etapa de la investigación y con motivo de conocer de primera mano diferentes puntos de vista se vio la necesidad de establecer comunicación con personas conocedoras y experimentadas en la materia, destacadas en diferentes cargos dentro de la administración pública, empleando para tal efecto la entrevista, con el fin de establecer un criterio acertado sobre las Auditorías y Juicios de Cuentas.

Considerando que la entrevista es la comunicación verbal, mediante la cual el investigador pretende obtener del entrevistado mediante una serie de preguntas, información directa y veraz, con respecto a su conocimiento y experiencia sobre el tema que se está investigando.

Para dar a conocer la información que se ha obtenido a lo largo del desarrollo de esta etapa, se muestran a continuación las respuestas obtenidas de las preguntas formuladas por el equipo de investigación, a personas conocedoras del tema, detallando los resultados obtenidos y realizando un análisis de las mismas.

<b>PREGUNTA Nº 1</b>	
<b>EN CASO QUE EL AUDITOR EXAMINE PUNTOS QUE NO ESTABAN CONTEMPLADOS EN EL PLAN DE AUDITORÍA, Y DE ELLOS RESULTEN OBSERVACIONES</b>	
<b>¿SE TOMAN EN CUENTAN PARA INICIAR UN JUICIO DE CUENTAS EN CONTRA DE UN FUNCIONARIO O EMPLEADO?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	<p>Las auditorías que se practican a las municipalidades tienen dos fuentes de procedencia la primera es el Plan Anual de Trabajo y la segunda la Denuncia Ciudadana. Se les informa a las municipalidades si se trata de una denuncia se trata el punto específico de la denuncia. Los auditores no se pueden extralimitar porque la práctica de la auditoría no lo hacen a discreción de los auditores ni de su servidor, sino que se sigue un marco normativo legal que establece el marco de la auditoría.</p> <p>Dentro del marco legal está la Ley de Corte de Cuentas y dentro del marco normativo las Normas de Auditoría Gubernamental y el Manual de Auditoría Gubernamental que establecen de forma expedita los procedimientos técnico de auditoría, no nos extralimitamos somos muy respetuosos de la normativa legal existente.</p>
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	<p>Hay una Unidad de Auditoría interna que es la que fiscaliza de alguna manera la operatividad y programación de actividades internas de cada institución del Estado; ahora bien, cuando hay una situación anormal en la ejecución de un presupuesto de una determinada cuantía que a parte del presupuesto ordinario asignado a esa institución existen varias formas de cómo inician un requerimiento de la misma auditoría, hay una unidad de responsabilidades en lo que es la Corte de Cuentas o se inicia a petición de cualquier persona que tenga conocimiento es esta situación y manera oficiosa inclusive la Corte de Cuentas programa y agenda ir a fiscalizar por ejemplo a la región departamental de salud Santa Ana en el ejercicio fiscal 2012 por decirte algo, entonces viene porque le dieron un millón para programas de salud preventivo y quiere ver si ejecuto ese programa, entonces viene y se reúne con la unidad de auditoría interna a recopilar información luego con cada sección a verificar si lo que está plasmado en los desembolsos coincide o se logran soportar con la ejecución del proyecto, esto es en el caso que sea oficiosamente; a petición "de" es que un ciudadano cualquiera interponga un aviso por ejemplo que el Ministro de Salud digo que iba poner un consultorio de especialidades a partir de tal fecha y si justifico ese gasto como el consultorio de especialidad y que se compro material para este, vaya dicen entonces vamos a auditar, esto cuando se inicia por denuncia de una persona particular. Y lo otro casi siempre seda cuando terminan la gestión o periodo de ejecución que cuando funcionarios entrantes solicitan se realice una auditoría; pudiese ser en ese supuesto, y otro caso es oficiosamente, puede ser por aviso, por ejemplo sale una noticia publicada la Corte por la opinión pública inicia las indagaciones, eso solo indagar por que en el momento de la determinación de las responsabilidades ya lleva otra parte, porque ya una parte propiamente de la auditoría como tal, hay un examen preliminar y un examen de confirmación si la persona auditada este casa tiene que ofertar, se le empieza a tramitar, ya se sabe que es una auditoría luego se le comienza a solicitar las pruebas y en base a las pruebas se va concluyendo o robusteciendo o descartando, hasta ahí no hay fallo eso se lleva hasta un momento determinado y a la persona se le establece un informe preliminar y luego un informe final hasta ahí hay una auditoría ya donde se determina una responsabilidad; muchas veces ya después de ahí comienza o que es el Juicio de Cuentas, lo remiten a fiscalía para que interponga la acción correspondiente ante los jueces de cámara ya se convierte eso en la responsabilidad preliminar y el informe final se convierte en base de la pretensión, de resarcir los daños.</p>
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	<p>Las auditorías ya vienen delimitadas al año que se quiere auditar, si es 2013 solo se pide ese año si se les ocurre pedir 2014 fácilmente se puede decir que ese año no está consignado.</p>

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

Con respecto a esta pregunta, el entrevistado 1 y 3 mantuvieron la misma idea, solo que por la diferencia de los cargos que desempeñan, lo expresan de diferente manera, pues uno responde desde el punto de vista de los ejecutores de la auditoría gubernamental y el otro desde el punto de vista de quienes la reciben.

Esto permite determinar que los puntos a auditar son los consignados en el plan elaborado previamente. El entrevistado 2 responde de manera distinta sin embargo, al analizar su respuesta puede deducirse que va enfocado a explicar que la auditoría que se ejecuta es la que previamente fue programada y recae sobre los puntos consignados.

Lo anterior muestra que las diferencias en las respuestas son atribuibles a las diferencias entre las personas entrevistadas, en virtud de la función que realizan en diferentes instituciones.

## **SÍNTESIS**

Con relación a la pregunta 1 el equipo de investigación está de acuerdo con la opinión de los entrevistados y concluye que los puntos que los auditores deben examinar son los establecidos en el plan de auditoría y si en la ejecución de la misma, el equipo de auditores descubre otras irregularidades, lo más acertado es planear una nueva auditoría en la que sean examinados.

Lo anterior es en razón que no está permitido extralimitarse en la auditoría que se está ejecutando; lo que significa que no puede iniciar un Juicio de Cuentas contra un funcionario o empleado público, por observaciones de puntos no consignados en el plan de auditoría, porque de ninguna manera el auditor puede

examinar otros puntos.

Esto con el fin de darle cumplimiento al marco legal, y normativa técnica que regula la aplicación de la auditoría gubernamental.

<b>PREGUNTA Nº 2</b>	
<b>SI EL PLIEGO DE REPAROS EQUIVALE A LA DEMANDA</b>	
<b>¿CÓMO ES EL TRÁMITE PARA EXAMINAR QUE ESTE CUMPLA CON TODOS LOS REQUISITOS QUE UNA DEMANDA DEBE CONTENER?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Cuando los informes se notifican de manera oficial hacen medio de prueba. Un informe de auditoría es la fundamentación o vehículo de entrada al juicio de cuentas, que los hallazgos encontrados vayan debidamente fundamentados y sean susceptibles de fundamentarse.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Bueno, en principio se sabe que debe tenerse determinada la persona a evaluar, a quien se le va definir o determinar responsabilidades y un requisito esencial de todo fallo debe ser plenamente identificación de la persona sujeta a quien se le va a imponer eso, un punto fundamental. El otro punto fundamental es la imputación del hecho; es decir, la atribución, la relación en esa imputación de hecho es que el supuesto sobre el cual va a recaer ese fallo o esa determinación de responsabilidad no debe ser ambiguo sino que debe ser claramente definido; y para la corte las auditorías debe estar plenamente enmarcado en el ejecución de un actividad propia de la institución verdad, y eso debe estar previamente establecido según el principio de legalidad, sobre qué base va caer. Otro de los elementos esenciales al debido proceso, los actos de comunicación, debe seguirse el debido proceso como en cualquier procedimiento no se puede sacar actos arbitrarios todo tiene que ser debidamente notificado en el Marco de la legislación; si alguien no recibe una notificación por a, b o c motivos deber está claramente esclarecido de acuerdo a las normas de notificación de cada legislación, porque eso la garantía del debido proceso es bien importante; muchas cosas no prosperan por la falta de que el acto de comunicación se hizo mal no se hizo en el marco de la ley, vaya y esos ya son este como se llama fundamentos que en un momento determinado una persona a quien se le va a determinar responsabilidad este, te plantee un recurso verdad, que puede he, he alegando agravios o sea inobservado el debido proceso en su contra eso puede desvanecer cualquier tipo de responsabilidad de integrar o de determinar todo tipo de responsabilidad objetiva sobre la persona.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Pruebas documentales para fundamentar, el mismo día que se presenta la información de borrador ese día también se presenta la prueba de descargo para ver si con esa documentación se desvanece lo del borrador sino es así el caso pasa a la Cámara al Juicio de Cuentas, puede darse explicación pero con prueba fundamental.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

Con respecto a esta interrogante, las respuestas de los entrevistados 1 y 2 tienen cierta relación en lo que se refiere a fundamentar debidamente los hallazgos consignados en el pliego de reparos, y a que toda notificación debe

hacerse en legal forma.

El entrevistado 2 proporciona una respuesta más completa explicando los puntos fundamentales que debe cumplir el pliego de reparos, como lo son: plena identificación de la persona a evaluar, la imputación del hecho; es decir, definir con claridad el hecho o hallazgo que se atribuye a la persona individualizada y que todo acto de comunicación debe estar con apego a la ley.

El entrevistado 3, difiere en tanto que su opinión va encaminada a explicar el tipo de pruebas que deben presentarse para desvanecer las observaciones consignadas en el borrador de informe, con lo cual no responde a la pregunta formulada.

### **SÍNTESIS**

Sobre el análisis anterior, se concluye que dos de las personas entrevistadas, si bien difieren en su manera de explicar, su opinión en sí es que el pliego de reparos que viene a representar una demanda, debe contener los elementos básicos de ésta.

El trámite para examinar que cumpla con ciertos requisitos no fue explicado por ninguno de los entrevistados; el equipo de investigación, es del criterio que la Cámara de Primera Instancia de la Corte de Cuentas que reciba el pliego de reparos, es la que lo analiza para determinar si éste cumple con los requisitos necesarios para proceder al Juicio de Cuentas.

<b>PREGUNTA Nº 3</b>	
<b>CON BASE A SU EXPERIENCIA Y CONOCIMIENTO, SOBRE CADA UNO DE LOS TIPOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL</b>	
<b>¿CONSIDERA QUE LAS CLASES DE AUDITORÍA QUE CONTEMPLA LA LEY DE CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ES SUFICIENTE PARA EXAMINAR TODAS LAS ÁREAS DE GESTIÓN MUNICIPAL?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Totalmente, sin embargo está la auditoría de medio ambiente, existen otras auditorías como la de Sistemas, la Operativa, que no se ejecutan porque el mismo país no cuenta con los recursos para realizarlas; sin embargo cuando me dice el examen especial ese abarca todo esto.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Vaya en este caso si se basan, he se deben tomar en cuenta algunos aspectos internos de la Corte de Cuentas, y factores externos, hay un factor que determinante para que una auditoría tenga los efectos esperados, ese factor es, no se puede percibir dentro de la auditoria sino que es un elemento externo, y es el elemento político, en ese tenemos que estar consientes todos, desgraciadamente aquí hay un elemento, el elemento político que es externo, es el propio de la Corte de Cuentas; como ya esta envestido el Presidente de la Corte d Cuentas y todos los funcionarios que de ellos dependen ya no deben responder a intereses políticos, ni económicos externos, deben responder a lo que la ley los obliga y al momento d realizar una auditoría a una ejecución presupuestaría a una alcaldía, o ejecución presupuestaría a algún ministerio, o de alguna institución autónoma, verdad, tiene mucho que ver el origen de la noticia criminis, noticia en este caso del agravio de donde derivó la noticia "quien es el que ha puesto el dedo en la llaga" por decir algo así, quien es, porque algunos organismos todos sabemos que en este país se superan se dan alusiones, como se llama, de interés yuxtapuesto, y quisiera que todo se resolviera todo como é lo pide y a veces no observa de que afuera hay competencia política y económica, entonces los diferentes trámites si se va ejecutar por ejemplo un ejercicio fiscal que comprende de un año literal, un ejercicio general de gastos según la especie de auditoría general sobre un ejercicio fiscal desembolso a conciliar, ejecución de presupuesto contra gasto, erogaciones, contra gastos extraordinarios y todo esto, verdad; ahora si se va auditar la ejecución de un proyecto específico, podrá ser las auditorías específicas o especiales, verdad, va determinar sobre la base de la carpeta del proyecto, si este se cumplió con lo del requerimiento desde su adjudicación, hasta su ejecución y evaluación porque todo eso lleva una fase inclusive de evaluación posterior, entonces un proyecto no termina donde, no porque aquí ordenaron póngase cubículos y una mesa redonda y cinco sillas, en la misma carpeta queda preestablecido que debe haber una fase de evaluación si el cielo no se gotea, si la mesa no es patoja, osea, ese pate debe quedar documentada dentro de la finalización de un proyecto; ahora si se va auditar las clausulas de un contrato se vuelve un poco más que especial, se vuelve una especie de auditoría sub-generis, va, por ejemplo, se va auditar un asocio o un convenio las clausulas en donde, la igualdad de condiciones que pueden existir entre los convencionistas, o partes que convienen en este caso; y el ministerio de Salud o el Ministerio de educación, por ejemplo, va contratar con una Universidad privada un proyecto de ejecución de un plan piloto de contratación de veinticinco maestros, va a trabajar un tiempo bajo un convenio que la Universidad y va poner esto y lo otro, y que a los maestros se les va compensar como concepto de pasantía, en ese caso la Corte puede no obstante haber, este como se llama, participando, porque son tres esfuerzos, tres fuentes de recursos que es el erario nacional de Estado, la Universidad y el mismo alumnado, que puedan participar porque puede haber una contra parte, pero en un momento determinado este es una especie de, puede inclusive he y ordenarse una auditoría sobre la parte que el Estado está aprobando y eso si compenso o en un momento determinado no compensó, o compensó; que puede haber una queja tanto de la Universidad, como del alumno hasta del mismo usuario. Todo depende del hecho generador de las circunstancias y pudiera solicitar que evaluara al tribunal Supremo Electoral ¿Quién evaluaría?, yo creo que las políticas no se opondrían ni avalarían, es decir, son capaces de decir si es asunto de la Corte de Cuestas, no me meto, porque como todo se fricciona ahí, hay intereses comunes, ahí verdad, el problema es cuando chocan los intereses, genera un problema, porque ahí ya es cuestión de otros, de quien perdió o quien ganó, entonces la Corte de Cuentas hay algunas veces que tiene que jugar con todas esas variables externas, y para determinar una responsabilidad el mayor obstáculo, acuérdate que nuestros medios se rigen, no obstante

	tener con una Constitución y un ordenamiento Jurídico disque de avanzada, sabemos de los Estados con un Ordenamiento Jurídico avanzado, pero como la plataforma de decisión política y económico; aquí para donde se mueve el barco político económico allí nos llevan, entonces desde ese punto de vista un presidente de Corte por muy estricto que sea tiene que tener claro que aquí se dirige conforme a la tendencia política, sino veamos el caso recién pasado, el presidente de Corte era dirigido pero once meses hizo y lo sacaron, se quejó todo el conglomerado empresarial no hay auditoría política y económica.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	No, se limitan solo a lo financiero, a la práctica y a la ejecución presupuestaria, por ejemplo se hizo inspección del relleno sanitario Camones, pero en la parte física, financiera no así en la parte ambiental; por eso digo que lo ambiental o de gestión no son muy practicadas.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## ANÁLISIS

En cuanto a la pregunta que nos ocupa hay que tener en cuenta que la Ley de Corte de Cuentas solamente reconoce tres tipos de auditorías, las cuales se han estudiado en el desarrollo del presente trabajo de investigación, pero las actuales normas de auditorías incluyen las auditorías ambientales, entre otras.

Y al analizar las respuestas que los entrevistados le han dado a esta pregunta, se pueden notar ciertas discrepancias, ya que por una parte mencionan que son suficientes las que reconoce la ley de Corte de Cuentas, y por otra parte, que aunque se cuenta con tres opciones de auditorías, en la práctica la única que se emplea es la financiera, pareciera ser que lo que más interesa contralorar son las transacciones que las municipalidades realizan, dejando de lado la auditoría operacional.

En contra posición de estas dos opiniones existe una tercera y es que no son suficientes porque siempre va existir un elemento externo, el cual es la política, es decir, siguen respondiendo a intereses políticos y económicos.

## SÍNTESIS

En relación a la clasificación que hace ley de Corte de Cuentas sobre las auditorías, a criterio del grupo de investigación es necesario que se amplíe incluyendo algunas de las auditoría que la doctrina reconoce como la informática, las ambientales, etc., y que en la práctica se les dé la importancia que cada una en particular pudiera merecer, no restándole importancia a ninguna.

Este es un punto importante que podemos extraer de las entrevistas, que lo que existe es que no se están explotando al máximo las auditorías como se deberían para lograr la eficacia y eficiencia que se busca dentro de la administración pública, porque de nada serviría tener múltiples y variadas auditorías si se les va restar importancia ante la auditoría financiera.

<b>PREGUNTA Nº 4</b>	
<b>SI DENTRO DE TODO PROCESO EL JUEZ ESTÁ LLAMADO A RESOLVER CON IMPARCIALIDAD E INDEPENDENCIA JUDICIAL</b>	
<b>¿QUÉ OPINIÓN MERECE EL HECHO QUE CORTE DE CUENTAS SEA JUEZ Y PARTE EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	No en términos generales no lo es, aunque institucionalmente sí, porque los auditores no tienen nada que ver con la Fase Jurisdiccional, porque no saben nada de derecho y los jueces no saben nada de auditorías. Sin embargo existen países como Perú que se separó la parte administrativa de la Jurisdiccional pero se genera dificultad porque hay cierta terminología que no es comprensible y los jueces necesitan de la colaboración de los auditores y los auditores de los jueces. En Argentina si funcionan separados.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	El asunto es que hay un punto fundamental en materia penal el Juez natural, la Constitución la da y eso lo contrasta con el debido proceso, que prevalece la Constitución sobre la desvinculación de que el mismo Juez sea juez y parte es lo que te digo que eso no contrasta con el debido proceso, el debido proceso tiene como centro que el funcionario que va decidir o es titular, tiene que ser un Juez natural o imparcial, no sé si satisface tu pregunta.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Puede decirse que si es la Corte de Cuentas de la República, la que resuelve pero a nivel de Juicio de Cuentas ya son los Jueces (Cámaras) ya no participan los auditores; a veces incluyen peritos, fiscales por lo que en mi opinión es bastante imparcial.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

Al hacer alusión a la imparcialidad con la que deben actuar todos los jueces incluyendo a los de las Cámaras que conforman la Corte de Cuentas de la República, es que dos de los entrevistados consideran que en términos generales si existe imparcialidad, en el sentido que no puede verse a la Corte como juez y parte a la vez porque los auditores y Jueces actúan separadamente en fases distintas dentro del proceso de fiscalización.

Pero uno de los entrevistados, concluye que sí se rompe con la imparcialidad, viendo a la Corte como juez y parte; en ese sentido se nota que este punto más bien es cuestión de criterio, ya que sí es evidente que tienen íntima relación la actividad administrativa con la jurisdiccional, pues la primera le da paso a la jurisdiccional y ambas fases las realizan dependencias de un mismo ente.

Por lo tanto es lógico pensar que en un Juicio de Cuentas a pesar que debe existir imparcialidad, se le da más preponderancia al informe de auditoría que presenta el auditor el cual obtuvo durante la fase administrativa, que a los argumentos del cuentadante al querer desvanecer los reparos que se le atribuyen.

## **SÍNTESIS**

A pesar que se dice que los auditores son totalmente independientes de los jueces de las Cámaras que conforman la Corte de Cuentas, ambos son parte de la actividad fiscalizadora que Constitucionalmente le ha sido encomendado a dicha Corte, por lo que tanto en la fase administrativa como jurisdiccional, se busca garantizar que se esté manejando responsablemente los recursos del Estado.

En ese sentido, la Corte en ambas fases siempre estará buscando favorecer los intereses del Estado, por lo tanto si el Juicio de Cuentas se inicia por el informe final de auditoría, se entiende que será éste la base del Juicio, dándosele prioridad frente al dicho de la entidad auditada, por lo que se considera que difícilmente puede prevalecer el principio de imparcialidad

<b>PREGUNTA Nº 5</b>	
<b>LA LEY DE CORTE DE CUENTAS RECONOCE LA AUDITORÍA DE FIRMAS PRIVADAS EN SU ARTÍCULO 39 ¿EN QUÉ CONSISTE DICHA AUDITORÍA Y CUÁL ES LA DIFERENCIA Y SIMILITUD ENTRE ÉSTA Y LA AUDITORÍA QUE REALIZA LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Las firmas privadas son auditorías financieras. Son auditorías que no hace la Corte de Cuentas, las alcaldías deben contratar firmas privadas de acuerdo al monto de su presupuesto, esto con el fin de mejorar su control interno administrativo y financiero porque no cuentan con los mejores elementos. Las auditorías de firmas privadas están a cargo de Despachos de auditoría externos debidamente autorizados por el Consejo de Vigilancia y por la Corte de Cuentas.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Hay instituciones que para transparentar la ejecución de sus proyectos o programas y no verse envueltas da un poco a la imparcialidad conociendo el desempeño natural que tiene la Corte de Cuentas de la República, que todo lo politiza, no lo politiza si no que los medios de comunicación se valen de la libertad de expresión para agraviar a alguien y hay instituciones que necesitan funcionar como sea verdad, entonces la Corte de Cuentas de la República ha establecido, no es que la Corte de Cuentas de la República habilite sino que es la ley la que ha determinado la autorización de la ejecución de auditoría estableciendo los procedimientos de autorización necesario para que ese informe que se dicte esa auditoría tenga plena validez, similitud consiste que por lógica es una auditoría con los requerimientos, exigencias que la misma Corte, la misma ley da, y la diferencia podría ser como testigo que hay instituciones que necesitan funcionar, o necesitan mantenerse un poco al margen de lo que es un componente político verdad y necesitan operar porque si todo lo metemos a la Corte de Cuentas de la República, no se resuelve ningún caso y no se transparenta mayor cosa porque el Estado en alguna forma viene quedando como la última razón de ser, la razón de existencia sin embargo dentro de la misma negociación internacional, a veces que ya los prestamos o fuentes de ingreso, estos dos millones van a darse así, con firmas y son cláusulas dadas así, sino se compre esa cláusula, no se los dan, se puede dar por determinación de la fuente de financiamiento.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	La auditoría de Firma Privada es la externa, que contrata la municipalidad y esta se realiza de acuerdo al monto del presupuesto de cada alcaldía, es la primera que evalúa si hay hallazgos, cuando la Corte de Cuentas llega a realizar su auditoría externa pide ese informe final que ha salido de la auditoría de firmas privadas, revisa estos informes, si ven que los hallazgos encontrados en esta ya se comenzaron a subsanar lo toman como base, si no está hecho el proceso lo realizan de nuevo.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## ANÁLISIS

Una vez visualizados los puntos de vista de cada entrevistado, y tomando en cuenta la experiencia de cada uno de ellos, se dan diversas respuestas a la interrogante planteada, de las cuales se realiza el análisis pertinente, en el que se expresa que las auditorías de firmas privadas de las que habla la Ley de la Corte de Cuentas, consisten en el control externo que llevan a cabo las Municipalidades.

Las auditorías de firmas privadas son realizadas por contadores particulares, los que son propiamente autorizados tanto por la Corte de Cuentas como por el Consejo de Vigilancia, además esta auditoría externa, es posteriormente evaluada o revisada por los auditores de la Corte de Cuentas.

Tal auditoría se realiza con la finalidad de demostrar la transparencia de los proyectos o programas que ha llevado a cabo, así como de el ámbito financiero y administrativo. Preparándose de esta manera para la auditoría que posteriormente realizará la Corte de Cuentas.

En cuanto a la similitud que existe entre la auditoría en mención y la que efectúa la Corte de Cuentas, se encuentra en que ambas auditorías poseen las mismas exigencias, es decir, los puntos que requiere la ley de Corte de Cuentas, que es la que rige a ambas, son iguales.

Por el otro lado, tenemos la diferencia de ambas auditorías, la que se ve marcada en cuanto a los encargados en realizar la auditoría, es decir, los profesionales que la llevan a cabo, ya que la auditoría de firmas privadas son auditorías externas porque el auditor que la realiza es particular, en cambio la

Auditoría realizada por la Corte de Cuentas es realizada por auditores y contadores pertenecientes a dicha institución.

## SÍNTESIS

En efecto, la Ley de la Corte de Cuentas reconoce entre otras, la auditoría de firmas privadas, la cual consiste en un examen externo que se da en las municipalidades, el cual es realizado por auditores particulares, quienes son contratados por la municipalidad, para la realización de tal auditoría, con el fin de verificar los gastos o logros obtenidos por la misma, todo ello con la finalidad de optimizar su control interno; tanto financiero como administrativo.

<b>PREGUNTA Nº 6</b>	
<b>SEGÚN EL ARTÍCULO 66 INCISO 3º DE LA LEY DE CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA LA RESOLUCIÓN QUE ORDENA PROCEDER AL JUICIO DE CUENTAS SE NOTIFICA AL FISCAL GENERAL DE LA REPÚBLICA A FIN DE QUE SE MUESTRE PARTE EN DICHO JUICIO, EN LA PRÁCTICA</b>	
<b>¿DE QUÉ FORMA INTERVIENE EL FISCAL EN EL JUICIO DE CUENTAS Y CUÁL ES EL MOMENTO OPORTUNO?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Se le notifica al fiscal y es parte en el Juicio por su misma investidura, es el garante del cumplimiento de la Ley en defensa de los intereses del Estado.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	El Fiscal en cuanto le llega el informe a la Fiscalía inicia bajo un pliego de peticiones, o pliego de reparos, el tiene que formular, como ratificar, el informe auditado, es una petición una acción, y de ahí eso se fundamenta en el artículo 193 de la Constitución de la República, en el sentido que el estado debe velar, por el procedimiento, la Finanzas del Erario Nacional, del debido proceso también, ya que al Estado lo representa la Fiscalía General de la República en este tipo de procesos verdad. El Fiscal solo acciona, es parte, supongamos que el ciudadano por medio de abogado acude a la Fiscalía, y el ciudadano presenta "X" prueba y "X" petición se le corre traslado al Fiscal para que manifieste su conformidad, su adhesión o su oposición, hay 3 cosas inclusive el Fiscal puede apelar a un resultado adverso al Estado, verdad; porque si la cámara resuelve que basado en el merito de la petición el Fiscal puede solicitar que se amplié, que se puntualice mas sobre ese punto, porque no es sobre la basa del merito de lo que yo diga si no sobre la base de lo que es posible probar o no probar, todo fundamento, todo fallo, par su determinación del fallo, porque uno cosa es el fallo sujeto a confirmación, mediante la no impugnación de ese fallo o mediante una resolución confirmatoria si se impugna el fallo no está firme adquiere firmeza hasta que está agotada la vía prácticamente.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Cuando el reparo no se puede desvanecer ahí interviene el Fiscal, el cual da su opinión al respecto y esta puede ser tomada en cuenta para desvanecer el reparo o afirmarlo más.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

En cuanto a esta interrogante, se puede señalar, que el fiscal interviene en el Juicio de Cuentas de manera que, él es parte en dicho juicio ya que representa al Estado, en razón de defender los intereses de este, ya que su función es ser garante de la legalidad; da su opinión referente a la situación que se está enjuiciando.

El fiscal puede expresar en su informe si está o no de acuerdo con la situación que se le comunica, todo ello con la finalidad de afirmar o anular el reparo, en caso que este no se pueda desvanecer al inicio del juicio, pues es ahí, el momento en el cual se da la intervención del fiscal.

El fiscal, al recibir el informe de la auditoría proveniente de la Corte de Cuentas, inicia a intervenir por medio de un pliego ya sea de peticiones o de reparos, por lo que ratifica dicho informe que ha sido el resultado final de la auditoría efectuada a la municipalidad, pues como ya se dijo, la función del fiscal en este caso, es velar por el buen manejo de las finanzas del erario nacional, lo que es igual a defender los intereses del Estado.

Ahondando más sobre el momento oportuno en el cual debe de intervenir el fiscal, hay que tener en cuenta que como en todo juicio, debe de darse la notificación a ambas partes, y esta no es la excepción.

## **SÍNTESIS**

Tal y como lo establece el artículo 66 inciso 3° de la Ley de Corte de Cuentas, el Fiscal General de la República es quien se muestra parte dentro del Juicio de Cuentas, por medio de la notificación que se le da a este, la cual le

ordena proceder y ser parte en dicho juicio, ya que su papel es ejercer la defensa de los intereses del Estado, interviniendo de esta manera. Siendo el momento oportuno de su intervención desde que se recibe el informe final de la auditoría.

<b>PREGUNTA Nº 7</b>	
<b>CUANDO UN FUNCIONARIO O EMPLEADO PÚBLICO MUNICIPAL RESULTA RESPONSABLE PATRIMONIAL Y ADMINISTRATIVAMENTE</b>	
<b>¿CÓMO SE DETERMINA LA PROPORCIÓN DE LA SANCIÓN DE CADA TIPO DE RESPONSABILIDAD?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	La administrativa por una omisión de un procedimiento, y la patrimonial cuando hay un detrimento en el patrimonio, la administrativa se sanciona con multa y la patrimonial con el reembolso de la cantidad. Por regla general toda responsabilidad administrativa acarrea una patrimonial, entonces primero debe pagar la multa y después hacer el reembolso.
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Toda multa tiene que tener como fundamento una infracción y debe estar regulada en la ley, no se permite la analogía porque acá hay ley no queda a discreción si no que según la correlación de los datos de los hechos y la discrecionalidad del funcionario, no es antojadizo. Por otro lado los procedimientos de fiscalización y auditoría por lo general son bastantes lentos hay factores que inciden internamente le piden un informe y lo quieren para ayer, acá cabe el hecho de priorizar, por ejemplo se fiscaliza a los técnicos de recolección de basura y de diez que van a auditarse se ve que en un periodo de cien días aparece que no marcaron entradas ni salidas en treinta días, y no están justificando nada, no hay incapacidades no hojas de permisos y estamos en un periodo preelectoral, podría decirse que de esos diez cinco anduvieron fuera, pero resulta que al cotejar los salarios se les pago normalmente entonces tendría que haber un reintegro patrimonial, entonces la responsabilidad si esta regulada como infracción hay que basarse en ella como infracción para poner ya sea multa o la responsabilidad patrimonial.-
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	La Corte de Cuentas evalúa, si solo es multa van de 10% al 20%; si la responsabilidad es patrimonial, ésta se pagará de acuerdo al monto de la obra que se ha realizado y está en cuestión, se evaluará el tipo de error y se basan en la Ley ellos evalúan si la falta amerita el 10% o el 20%, se hará en base al sueldo; a veces para la patrimonial se utilizan peritos para que la responsabilidad sea justa.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

El cuentadante deberá responderle al Estado patrimonial o administrativamente de acuerdo al tipo de responsabilidad que proceda en su contra.

En consecuencia nace la interrogante; Cuáles son los criterios que la Corte de Cuentas de la República toma en cuenta para la determinación de responsabilidad

responsabilidades, y de acuerdo a las respuestas obtenidas por este grupo de personas entrevistadas se observa que no todas manejan el tema con exactitud pues sus respuestas divagan sin llegar a un punto esencial.

Sin embargo es satisfactorio el hecho de que existen personas capaces que conocen de este tipo de procedimientos y acorde a ello respondieron con mucha profesionalidad.

Por un lado la Corte de Cuentas de la República, antes de deducir cualquier tipo de responsabilidad evalúa previamente la situación para ubicar la responsabilidad donde corresponda.

Por otro lado se conoce que la omisión a cualquier procedimiento que se realiza dentro de una municipalidad o institución pública acarrea una responsabilidad administrativa.

En cambio si existe un detrimento en el presupuesto para la realización de obras publicas puede sancionarse patrimonialmente; lo cual nos lleva a la siguiente interrogante ¿siempre será la regla general que toda responsabilidad administrativa va seguida de la responsabilidad patrimonial o pueden individualizarse?

De acuerdo a las respuestas obtenidas un 33.33 % asegura que esto es así, otro 33.33% dice que para cada responsabilidad ya existen criterios por lo tanto no siempre van a ir una seguida de la otra y el otro 33.33% no sabe.

## **SÍNTESIS**

Por lo tanto esto nos lleva a concluir que hay discrepancia en cuanto a criterios esto no significa que haya total desconocimiento del tema sin embargo se

puede observar que hay gran falta de aplicabilidad de la Ley al momento de responder.

Por lo cual comose considera que para la determinación de responsabilidades se toma en cuenta el daño o perjuicio ocasionado a la administración municipal, y por consiguiente partiendo de la gravedad de este, así será la determinación de la cuantía, de acuerdo al tipo responsabilidad sea administrativa o patrimonial.

<b>PREGUNTA Nº 8</b>	
<b>CON BASE AL ARTÍCULO 68 DE LA LEY DE CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, LAS PARTES PODRÁN PRESENTAR LAS PERTINENTES EN CUALQUIER ESTADO DEL PROCESO HASTA ANTES DE LA SENTENCIA ¿QUÉ TIPO DE PRUEBAS PUEDEN PRESENTAR PARA DESVANECER LOS REPAROS EN SU CONTRA Y CUÁL ES EL PROCESO DE ADMISIÓN Y PRODUCCIÓN?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Es admitida toda la prueba
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Generalmente la CCR trabaja con prueba tasada, o prueba escrita es un poco contrario de lo que es el proceso penal, mas sin embargo existe la libertad de prueba, vámonos a un caso hipotético; Al ex presidente Flores se le acusa de haberse robado 15 millones de Dólares y el audazmente lo que hizo mal es no haber documentado todo, si él hubiera dejado tanto se invirtió en las colinas, tanto en esto tanto en lo otro, etc. Era su libertad de prueba. Por lo tanto ya sea por escrito o como sea se hace saber esa situación, y habrá que rebuscarse por recabar esa información para desvanecer cualquier hallazgo, ahora bien como va a documentar esa prueba, obviamente te dan un cierto plazo para que comparezca, y el mismo proceso lo va encaminando, en esencia no sé si la ley regula un plazo para presentar prueba, supongamos que son 15 días o 10 dais a partir del día siguiente de la notificación preséntese a ejercer su derecho de defensa; y si ya tiene la prueba que la presente, toda persona tiene la facultad de usar todas las tácticas habidas y por haber, siempre y cuando esta estén en el marco de la legalidad.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Prueba documental si se logra demostrar no vale explicación, la prueba la presenta a través de un escrito que se remite a la Cámara, ésta lo evalúa, lo valora y dice si este es suficiente para desvanecer el hallazgo o si éste persiste debe ir detallada cada anexo debe ir fundamentado con papeles, si no regresan el escrito diciendo que el hallazgo persiste.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

Para que la persona que ha resultado perjudicada con algún tipo de hallazgo en su contra, pueda ejercer su derecho de defensa, está claro que debe

hacerlo usando los medios que la ley permita para este tipo de procesos.

Es por ello que con base a estos razonamientos se formuló la interrogante en análisis, resultando que del cien por ciento de las personas entrevistadas ninguna respuesta coincide en su totalidad debido a que algunos razonamientos fueron ambiguos o sin fundamento, otros demasiado escuetos.

Podría decirse que existe en la población entrevistada, bastante desconocimiento del procedimiento a seguir en cuanto a la parte administrativa y jurisdiccional de las auditorías practicadas a las municipalidades, lo cual es preocupante porque se supone que son personas profesionales, capaces, y se desempeñan en cargos importantes relacionados con el tema en cuestión.

Cabe mencionar el hecho de que la teoría es diferente a la práctica, puesto que la Ley de Corte de Cuentas de la República difiere mucho con las respuestas de las personas entrevistadas, debido a que todos los procesos son distintos en cada institución, podría ser el motivo del resultado de la tabulación de datos.

## **SÍNTESIS**

Según el resultado obtenido de las entrevistas, el tipo de prueba que más se utiliza para desvanecer hallazgos es la prueba documental, significa que en la práctica no tienen validez las explicaciones que el cuentadante pueda aportar para su defensa, además los hechos susceptibles de comprobación requieren también de peritajes por parte de personas expertas en el tema, por lo tanto, toda la prueba que sea pertinente y esté dentro del marco legal puede usarse como objeto de defensa.

<b>PREGUNTA Nº 9</b>	
<b>DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL ES POSIBLE LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL MISMO EN DEFECTO DE DISPOSICIÓN ESPECÍFICA. ¿CUÁL ES SU OPINIÓN SOBRE LA APLICACIÓN DE DICHO CÓDIGO, EN RAZÓN DE LOS VACÍOS QUE PUEDE PRESENTAR LA LEY DE CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA EN LO REFERENTE AL JUICIO DE CUENTAS?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Debe actualizarse en los componentes que requiera
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	Como todo derecho adjetivo o todo procedimiento, en atención al debido proceso debe estar reglado este proceso es para tal cosa la Ley sustantiva debe tener especificados los procesos sino está escrito en la misma ley, debe tener su procedimiento para su ejecución hay momentos habrá algunas situaciones donde la necesidad de reunir a otras leyes es porque no está plasmado, imagínese que diga "si no llego a trabajar... tal procedimiento", no se me ocurre algo que no tenga n procedimiento especificoen pp., si no hay un caso así .... Se me ocurre que si hay un caso y no esté reglado no sentó o si esta no está claro .. cuál es el procedimiento a seguir, si ya está el informe preliminar se lo manda al fiscal para que en base a la Ley lo resuelva y si el fiscal vela por la legalidad de los procesos y los intereses del Estado, en conclusión no hay vacio procedimental porque se suple voy a contar una experiencia no necesariamente con la Corte de Cuentas: una persona compro un lote y el lote tenía escritura privada que es un documento no inscribible en el CNR, en un momento determinado presenta un proceso de titulo supletorio de dominio ante la Procuraduría hasta presento al registro la resolución dada por el juez, inscribase pero no es una orden judicial sino una resolución; resulta que al cotejar las medidas del lote estas no eran conformes, no se percató ni el resolutor ni el juez, no le inscriben el documento y observado se retiro sin inscribirlo, ¿qué se hace en este caso? Va que es un caso aparentemente sencillo, le dije traiga toda la documentación posible, ya había petición fallo todo, ayudaba en el estado que se encontraba, no se podía pedir nulidad me voy por la vía del Código de Procedimientos Civiles, había un artículo que este se aplicaba a falta de procedimiento establecido, entonces se seguía un Título Supletorio y lo avalo el juez y le dimos tramite logrando inscribirlo lo que quiero decir es que a falta de procedimiento preestablecido hay otras vías.
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Supletoriedad porque hay casos que ameritan cárcel no multa, depende de la gravedad del hallazgo se remite al civil, porque no admite multa.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

Del artículo 94 de la Ley de Corte de Cuentas de la República se desprende la aplicación del principio de supletoriedad en materia de auditorías y juicios de cuentas, esto es que en lo no comprendido en dicha ley se aplica el Código de Procedimientos Civiles, pero por encontrarse este derogado se aplica el actual Código Procesal Civil y Mercantil, el cual regula las reglas generales del proceso común.

Al entrevistar a los diferentes funcionarios públicos conocedores en materia de auditoría y Juicios de Cuentas algunos de ellos manifestaron que la Ley de Corte de Cuentas debe de actualizarse en los componentes que sean necesarios, pues presenta vacíos en ciertos aspectos; manifiestan además que se aplica el Derecho Civil cuando se determina la gravedad del hallazgo encontrado, por no encontrarse regulado nada al respecto en la Ley de Corte.

Sin embargo es importante resaltar que una de las personas entrevistadas manifestó que no es que la Ley de Corte de Cuentas presente vacíos, sino que a falta de procedimientos en ella existen otras vías de aplicación como lo es en este caso el Código Procesal Civil y Mercantil, es decir que las leyes deben de integrarse para su mejor aplicación.

### **SÍNTESIS**

El principio de supletoriedad es uno de los principales principios del Derecho Común, son normas generales de aplicación, para todo procedimiento en las diferentes áreas del Derecho, convirtiéndose así en normas de carácter general.

Constituyen principios generales que rigen todo procedimiento, por no estar comprendidos en la Ley especial que regula la materia, sin embargo es de tener en cuenta que no obstante la Ley general se aplica a todo procedimiento especial, pero cuando la ley especial regula algo que también está regulado en la ley general prevalece y se aplica lo establecido en la Ley especial.

<b>PREGUNTA Nº 10</b>	
<b>EN EL JUICIO DE CUENTAS, LA LEY ESTABLECE LOS RECURSOS QUE LAS PARTES PUEDEN INTERPONER ANTE UNA RESOLUCIÓN QUE LE CAUSE AGRAVIO, ¿CUÁL ES EL RECURSO QUE MÁS UTILIZAN LOS INTERVINIENTES EN EL JUICIO DE CUENTAS?</b>	
<b>PERSONA CLAVE</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>ENTREVISTADO Nº 1</b>	Ese proceso se sigue en la Cámara de Segunda Instancia
<b>ENTREVISTADO Nº 2</b>	<p>En materia de recurso puede, irse por la revocatoria si esa materia regula ese recurso, pero es un recurso que casi nunca funciona, en casi el 100% es bien difícil lograrlo mas si viene un pliego de reparos o de deducción de responsabilidades, me atrevo a decir que eso no está de mas, sin embargo es una posibilidad meter un recurso de revocatoria, ahora en cuanto a la apelación ya cambia de institución ya habrá alguien que lo vea con otros ojos, porque a veces nosotros nos equivocamos de instancia y si se da el fallo, y si se han equivocado desgraciadamente se agoto la instancia; por gusto de hecho aunque se trate de subsanar porque le agravia pero aun dentro de la apelación si se ha dado el debido proceso aunque le agravié, el agravo es el fundamento para una resolución ya se absolviendo o confirmando la responsabilidad.</p> <p>Pero hay que estar definido con el recurso a interponer ahora bien el recurso contencioso administrativo o amparo se pueden ir por las dos vías.</p> <p>Hay veces que la resolución es hasta de sentido común son cosas en abstracto sin embargo no deja de darle merito, pero la clave está en seguir el proceso adecuado. Imagines este tiene cárcel terminal y está en banco rota entonces ahí es cada juez el que decide que va a hacer con esa persona que interpuso recurso si absolverlo o no, pesan otros aspectos aunque no lo manifieste en la resolución. Así es un medio notable, como pues en materia de recursos el agravo tiene que ser definitivamente bien acreditado, el agravo desde el punto de vista sustantivo y adjetivo.</p>
<b>ENTREVISTADO Nº 3</b>	Recursos, acá en la práctica lo último que se hace es presentar la prueba pertinente, si con esta no se logró desvanecer el reparo, ya no se interpone recurso; como institución lo único que queda es pagar la multa si es patrimonial o administrativa, pero no se ha recurrido.

FUENTE: Jefe Regional de la Corte de Cuentas de la República en Santa Ana, Fiscal General de la República de la Unidad de Juicios de Cuentas, Licenciada en Contaduría Pública con experiencia en Auditorías y Juicios de Cuentas.

## **ANÁLISIS**

En el Juicio de Cuentas de la resolución pronunciada por la Cámara de Primera Instancia puede interponerse contra ella un recurso en caso que la misma sea perjudicial para alguna de las partes intervinientes en el procedimiento.

Como resultado de las entrevistas se observa que por el cargo que desempeñan los entrevistados no tienen mucho conocimiento acerca del recurso que pueda interponerse a la resolución pronunciada, pues nada mas presentan conocimientos generales manifestando que es un procedimiento que se sigue en

la Cámara de Segunda Instancia otros manifiestan que como en la institución que laboran no se han interpuesto recurso alguno.

El recurso que debe interponerse ante la resolución a que se refiere la pregunta planteada es el recurso de Apelación tal como lo establece el artículo 70 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, pero para ello la resolución pronunciada debe de ser perjudicial para las partes, el cual deja en suspenso la resolución mientras se resuelve el mismo.

### **SINTESIS**

Es importante mencionar que como resultado de las entrevista efectuadas se logro determinar que para la interposición de un recurso no solo se necesita que la Ley lo establezca sino que como se ha repetido en varias ocasiones dicha resolución debe perjudicar a cualquiera de las partes intervinientes en el proceso, es decir, debe producir un agravio a las partes lo cual es necesario para su procedencia.

Este error puede ser “*error improcedendo*”, es decir un error en el procedimiento que se siguió para llegar a la resolución pronunciada o puede tratarse de un “*error injudicando*” o sea un error en la aplicación de la Ley, ya se aplicando un Ley inaplicable o no aplicando una ley aplicable; estos requisitos son necesarios para la procedencia de todo recurso para lograr la anulación de la resolución que causa agravio y obtener un resolución favorable.

## 1.1 SÍNTESIS GENERAL

A través de la técnica de la entrevista se obtuvieron diversas opiniones, algunas han sido muy acertadas y confirman algunos de los planteamientos realizados en el presente informe en capítulos anteriores, otras han fortalecido la investigación aportando ideas nuevas y a la vez despejando algunas dudas relacionadas con la práctica de las auditorías y el Juicio de Cuentas.

Sin embargo las personas entrevistadas al momento de dar respuesta a ciertas preguntas han mostrado inseguridad y a la vez desconocimiento del tema de investigación en algunos puntos, ya que algunas respuestas han sido inconclusas, sin llegar al punto céntrico de la pregunta formulada.

Lo anterior se debe a que cada uno se desempeña en diferente cargo, lo cual ha permitido que se tengan opiniones desde el punto de vista del auditado y del auditor, así como también de expertos en el área de la contaduría pero que carece de conocimiento jurídico, y viceversa.

Cabe mencionar que las respuestas obtenidas han servido de parámetro para medir el grado de conocimiento respecto a las auditorías y los procesos en los Juicios de Cuentas, por lo cual partiendo de esos resultados es necesario tomar conciencia implementado políticas con el afán de fomentar el estudio y conocimiento de la ley de la Corte de Cuentas de la República.

En ese mismo orden de ideas, los principales obligados a conocer de este tema son los empleados y funcionarios que desempeñan un cargo dentro de la administración pública, porque son los que están sujetos a ser fiscalizados.

## 2 ENCUESTA

En razón de que el tema de investigación se enfoca en la práctica de Auditorías y Juicios de Cuentas practicados las Municipalidades, ha sido necesario hacer un sondeo en algunas de ellas, para la obtención de información acerca de la temática sobre la cual se investiga, utilizando para ello la encuesta.

La encuesta consiste en un cuestionario previamente elaborado dirigido a una muestra representativa del universo, mediante la cual el investigador busca obtener datos, realizando las mismas preguntas a personas que desempeñan diferentes actividades y posteriormente determinar las variantes entre los resultados y efectuar la respectiva evaluación.

A diferencia de la entrevista en la encuesta el encuestado lee previamente el cuestionario y lo responde por escrito, sin la intervención directa de persona alguna de las que colaboran en la investigación.

A continuación se presentan los resultados obtenidos, de la información recolectada por el equipo de investigación de las encuestas que se suministraron a los empleados de las diferentes municipalidades en las que se practican Auditorías por parte de la Corte de Cuentas de la República, información que refleja los conocimientos que tienen los empleados municipales respecto al tema investigado.

## PREGUNTA N°1

DE LAS SIGUIENTES ALTERNATIVAS QUE SE PRESENTAN A CONTINUACIÓN.  
¿CUÁLES CONSIDERA USTED QUE SON LAS ÁREAS DE COMPETENCIA DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA COMO UN ORGANISMO INDEPENDIENTE DEL ÓRGANO EJECUTIVO?

## RESPUESTA

a) La fiscalización de la Hacienda Pública en General 30%	b) La fiscalización de la ejecución del presupuesto en general 3.33%	c) Ambas áreas de Aplicación 66.67%
---	--	-------------------------------------

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

## ANÁLISIS

Del resultado de las treinta respuestas a la pregunta número uno de encuesta, se analiza que la mayoría de los encuestados (66.67%), coinciden en que el área de competencia de la Corte de Cuentas de la República, como organismo independiente, tiene una doble función: la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la fiscalización de la ejecución del presupuesto en particular.

Si bien, hay un porcentaje (30%), que consideran que el área de competencia de la Corte de Cuentas de la República es solo la de fiscalizar la Hacienda Pública en general, hay otro porcentaje muy mínimo (3.33%), que opina que es solo la de fiscalizar la ejecución del presupuesto en particular.

El equipo de investigación, comparte la opinión de que ambas áreas indicadas, son de la competencia de la Corte de Cuentas de la República.

## SÍNTESIS

Con base al artículo 195 de la Constitución de la República, las áreas de competencia del organismo en comento son dos, ya que la fiscalización de la ejecución del Presupuesto está en relación directa con la fiscalización de la Hacienda Pública, pues aunque el presupuesto sea aprobado por un ente distinto

de la Corte de Cuentas, es costeado de la Hacienda Estatal y es utilizado por diferentes instituciones públicas.

Por tal razón, es indispensable la existencia de un organismo legalmente establecido como la Corte de Cuentas de la República, que vele por la buena administración de los recursos del Estado, asegurando a la población el buen uso de sus tributos y garantizando la prestación de bienes y servicios.

<b>PREGUNTA N°2</b>
<b>LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA EJECUTA DIFERENTES FUNCIONES DE CONTRALORÍA. DE LAS SIGUIENTES FUNCIONES QUE REALIZA LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ¿CUÁL CONSIDERA USTED QUE ES SU FUNCIÓN PRINCIPAL?</b>

<b>RESPUESTA</b>				
a) Ejecutar el proceso de fiscalización a todas las unidades y organismos del sector público, por medio de la auditoría externa y del Juicio de Cuentas 83.33%	b) Brindar asesorías a las diferentes instituciones del sector público, para la elaboración de sus presupuestos. 0%	c) Presentar las políticas de Auditoría Gubernamental a todas las instituciones del sector público. 0%	d) Todas las anteriores 16.67%	e) Ninguna de las anteriores 0%

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

### **ANÁLISIS**

Con respecto a la pregunta número dos; de las treinta personas encuestadas, veinticinco opinaron que la función principal de la Corte de Cuentas de la República es ejecutar el proceso de fiscalización a todas las unidades y organismos del sector público, por medio de la auditoría externa y del Juicio de Cuentas, por lo que se determina que el 83.33% es de este criterio.

Por otra parte, solo cinco de las treinta personas encuestadas, que son el

16.67%, opinan que la función principal de la Corte de Cuentas de la República además de la mencionada anteriormente, es la de brindar asesorías a las diferentes instituciones del sector público, para la elaboración de sus presupuestos y presentar las políticas de auditoría gubernamental a todas las instituciones del sector público.

El equipo de investigación, está de acuerdo con la opinión del 83.3% de los encuestados, porque si bien es cierto el artículo 195 de la Constitución de la República le señala varias atribuciones a la Corte de Cuentas, la función principal es la de fiscalizar todos los organismos del sector público.

### **SÍNTESIS**

De las atribuciones que el artículo 195 de la Constitución de la República señala a la Corte de Cuentas de la República, se determina que la función principal de dicho organismo es la de ejecutar el proceso de fiscalización a todas las unidades y organismos del sector público, por medio de auditoría y juicio de cuentas.

Con la encuesta realizada se observa que la mayoría de empleados municipales por su experiencia y el cargo que desempeñan tienen conocimiento sobre este aspecto, puesto que las municipalidades están sujetas al control que ejerce la Corte de Cuentas de la República.

### PREGUNTA N°3

EL ARTÍCULO 195 DE LA CONSTITUCIÓN SEÑALA VARIAS ATRIBUCIONES A LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ENTRE ELLAS LA DE FISCALIZAR LA GESTIÓN ECONÓMICA DE LAS INSTITUCIONES Y EMPRESAS ESTATALES DE CARÁCTER AUTÓNOMO Y DE LAS ENTIDADES QUE SE COSTEEN CON FONDO DEL ERARIO O QUE RECIBAN SUBVENCIÓN O SUBSIDIO DEL MISMO.

¿CÓMO CONSIDERA USTED QUE LA CORTE DE CUENTAS CUMPLE CON DICHA ATRIBUCIÓN?

### RESPUESTA

a) Mediante Auditorías 56.67%	b) Mediante Juicio de Cuentas 3.33%	c) Tiene otros mecanismos 0%	d) A y B son correctas 40%
----------------------------------	--	---------------------------------	----------------------------

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

### ANÁLISIS

Mediante esta interrogante se ha podido verificar que sí se tiene un conocimiento acertado por parte de los miembros de los concejos y empleados municipales, sobre las formas a través de las cuales la Corte de Cuentas realiza su labor fiscalizadora, ya que según los porcentajes reflejados la mayoría de los encuestados han respondido que es mediante auditorías.

Es necesario resaltar que no obstante las auditorías son una forma de fiscalizar, no es la única, ya que existen como una segunda fase, los Juicios de Cuentas mediante los cuales la Corte a través de las diferentes Cámaras de Primera Instancia, ejerce también una fiscalización, porque en caso que resulten hallazgos de la práctica de auditorías, es hasta en ésta segunda fase que se determina si realmente hay responsabilidad atribuible al cuentadante.

Este último criterio de considerar tanto a las auditorías como al Juicio de Cuentas, como formas que la Corte de Cuentas utiliza para realizar su función fiscalizadora, es la que el grupo comparte junto con un 40% de los encuestados, esto quiere decir que es del conocimiento de los miembros de las municipalidades los mecanismos utilizados por la Corte.

## SÍNTESIS

Las municipalidades administran fondos públicos, esto las convierte en entidades sujetas a fiscalización, siendo por eso que no desconocen las formas que la Corte de Cuentas utiliza para ejercer el control de la gestión municipal. La variación en las respuestas, es decir que unos encuestados opinan que la forma de fiscalización que la Corte utiliza son las auditorías, otros el juicio de cuentas, y otra parte otros consideran que ambas, esto es por la diferencia de criterio que se maneja respecto a este punto.

Como grupo consideramos que son ambas formas, es decir las auditorías, así como también el Juicio de Cuentas, la única diferencia es que una es vía administrativa y la otra es vía jurisdiccional.

PREGUNTA N°4			
EXISTEN DIFERENTES ÁREAS QUE AUDITA LA CORTE DE CUENTAS DENTRO DE LAS MUNICIPALIDADES. ¿CUÁL DE LAS SIGUIENTES ÁREAS ES EXAMINADA MEDIANTE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN?			

RESPUESTA			
a) La Legalidad de las Transacciones 10%	b) La Planificación, Organización, Ejecución y Control Interno Administrativo 56.67%	c) Las entidades y organismos de carácter público 0%	d) Todas las anteriores 33.33%

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

## ANÁLISIS

Cada una de las auditorías que reconoce la Ley de Corte de Cuentas, tienen las áreas específicas a auditar, es decir, que si la auditoría que se va a aplicar es la operacional o de gestión, el auditor no puede auditar puntos que no sean objeto de estudio de ésta; y los resultados obtenidos por parte de los

encuestados sobre este punto, dejan notar que no todos los que son parte de la administración pública, tienen conocimiento suficiente de la mencionada ley.

La ley de Corte de Cuentas es clara y específica al enmarcar en el art. 30 y 31, las áreas que se auditan a través de cada auditoría, mas sin embargo un 33.33% de los encuestados contestó que mediante la auditoría Operacional, además de otros puntos se examina “la legalidad de las transacciones”, siendo este un punto propio de la Auditoría Financiera, por lo que se deduce el poco conocimiento que se tiene sobre esta materia.

Por el contrario existe un buen número de miembros de los concejos y empleados municipales, que si conocen de la regulación que la mencionada ley hace respecto a las auditorías, ya que un 56.67% de los encuestados acertaron al contestar que una de las áreas que se examina a través de la auditoría operacional es la planificación, organización, ejecución y control interno administrativo, según lo establece la ley en comento.

### **SÍNTESIS**

En esta ocasión es necesario resaltar que existe en las municipalidades personal que aún desconoce el procedimiento y puntos indispensables de lo que son las auditorías, a pesar que tiene cargos de labor administrativa o de ejecución presupuestaria, pero por otro lado hay personal que no desconoce esta área, lo cual le facilita el poder ejercer su derecho de defensa, para poder desvanecer todo hallazgo en la fase administrativa.

La necesidad de conocer sobre auditorías gubernamentales no es solamente de los que la practican o ejecutan, sino también de aquellos a quienes

se les practican auditorías; para que pueda haber una mayor transparencia en la administración pública.

#### **PREGUNTA N°5**

**LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ES EL ENTE ENCARGADO DE REALIZAR LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.**

**¿CUÁLES DE LAS SIGUIENTES ALTERNATIVAS, FORMAN PARTE DE ESTA AUDITORÍA?**

#### **RESPUESTA**

a) Auditoría financiera, de Gestión Social y Tecnológicas 0%	b) Auditoría Operacional, Ambiental y de Sistemas 0%	c) Auditoría financiera, Operacional o de Gestión y examen especial 100%
--	--	--

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

#### **ANÁLISIS**

En lo concerniente a esta interrogante; el 100% de las personas encuestadas respondieron que la Corte de Cuentas realiza las auditorías gubernamentales dentro de la cual están: la auditoría financiera, auditoría operacional o de gestión y examen especial, por lo que se puede observar que como ya es sabido, la Corte de Cuentas de la República es la encargada y designada para efectuar auditorias a las municipalidades de El Salvador, en dicha auditoría realizada a tal entidad se encuentran las tres auditorias mencionadas anteriormente.

La Corte de Cuentas de la República dentro de sus atribuciones, está la de practicar a las Municipalidades las siguientes auditorías: Auditoría Financiera es realizada a las gestiones financieras mediante un examen, con la finalidad de determinan el oportuno y correcto manejo de estos fondos económicos de la municipalidad auditada.

Igualmente dicha Corte, efectúa la auditoria operacional o de gestion, esta

consiste en la valoración mediante un examen, de los usos de los recursos humanos, financieros y materiales, es decir, verifica la legalidad de la utilización de tales recursos, como se ha desempeñado la gestión de la municipalidad.

De igual forma, practica la auditoría de examen especial que consiste en la revisión de cualquiera de los aspectos sujetos a evaluación, el cual se da en la Auditoría Financiera y en la Auditoría Operacional.

Por lo que analizando las respuestas obtenidas a tal interrogante, se dice que efectivamente como la Ley de Corte de Cuentas lo establece el total de los encuestados tienen perfecto conocimiento, de las tres auditorías clases de Auditoría Gubernamental que se explican en los párrafos que anteceden.

### **SÍNTESIS**

La Ley de la Corte de Cuentas clasifica la auditoría gubernamental en tres clases las cuales se mencionan en el Artículo 30 de la misma Ley, las cuales como lo manifestaron las personas encuestadas son: auditoría financiera, auditoría operacional o de gestión y auditoría de examen especial, las cuales son realizadas por La Corte de Cuentas de la República a las municipalidades como entes encargados de la administración y gestión de los fondos públicos a su cargo.

<b>PREGUNTA N°6</b>	
<b>ATENDIENDO A LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DEBIDO PROCESO Y SU CONOCIMIENTO SOBRE EL JUICIO DE CUENTAS.</b>	
<b>¿CONSIDERA QUE SE APLICA EN EL JUICIO DE CUENTAS EL PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD E IGUALDAD DE CONDICIONES?</b>	

<b>RESPUESTA</b>	
a) SI 50%	b) NO 50%

FUENTE: Departamento de la Zona Occidental

## **ANÁLISIS**

El total de las personas encuestadas han respondido en forma muy diferente, por una parte la mitad de ellas, es decir el 50% opina que la Corte de Cuentas de la República aplica los principios de imparcialidad e igualdad de condiciones en el Juicio de Cuentas, y el otro 50% opina todo lo contrario, pues consideran que no se aplican tales principios.

El principio de imparcialidad en el Juicio de Cuentas consiste en la justicia que deben de tener las decisiones a tomarse, atendiendo a criterios objetivos, sin influencias de prejuicios o tratos diferenciados por razones inapropiadas, es decir que ambas partes deben de ser tratadas de igual forma, sin distinción o privilegio alguno. Este principio aplica para todas las personas, es decir que ese criterio imparcial se aplica en forma homogénea.

El principio de igualdad de condiciones hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución de la República. Dicho principio debe de ser aplicado en su totalidad en los Juicios de Cuentas que realice la Corte de Cuentas.

## **SÍNTESIS**

Como en todo proceso judicial, se deben de cumplir ciertos principios en la realización de este, con el fin de que el actuar de las partes intervinientes así como el resultado de este juicio sea justo igualitario, legal y correcto, por lo que en el Juicio de Cuentas no es la excepción; en el cual debe de aplicarse tanto el principio de imparcialidad como el de igualdad de condiciones.

Ambos principios rigen el debido proceso, y son de suma importancia para todo proceso, y en este caso, para el juicio de cuentas, ya que este se realiza para fiscalizar la actuación de la administración, con la finalidad de asegurar el correcto funcionamiento de la administración y la ausencia de malversación de caudales públicos, por lo que al realizarse este juicio se espera que el actuar entre las partes sea de manera justa.

<b>PREGUNTA N°7</b>				
<b>ES CONOCIDO QUE EL JUICIO DE CUENTAS INICIA CUANDO CUALQUIERA DE LAS CÁMARAS DE PRIMERA INSTANCIA RECIBE EL INFORME FINAL EN ESE SENTIDO DEL SIGUIENTE ENUNCIADO ¿CUÁL ES LA FORMA PROCESAL COMO LA CORTE DE CUENTAS NOTIFICA Y EMPLAZA AL CUENTADANTE?</b>				

<b>RESPUESTA</b>				
a) Por Apoderado 0%	b) Personalmente 56.67%	c) Por edicto 0%	d) A y B son correctas 30%	e) Todas las anteriores 13.33%

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

## **ANÁLISIS**

En la fase de investigación, luego de haber seleccionado y delimitado el campo de estudio en cuanto a la aplicabilidad práctica de las auditorías y Juicios de Cuentas a las diferentes Municipalidades de El Salvador, se formuló esta interrogante con el afán de sacar una muestra en cuanto al conocimiento que tiene el funcionario y empleados municipales encuestados.

Por lo que se ha podido constatar que más del 50% de la población encuestada ha coincidido en su respuesta al decir que la forma en que la Corte de Cuentas de la República notifica y emplaza al cuentadante es de manera personal,

no obstante la Ley de Corte de Cuentas de la República no reconoce esta forma de emplazamiento; sin embargo es la forma práctica en la que se realiza.

### SÍNTESIS

El propósito de este trabajo de investigación es hacer visible los efectos de una buena y adecuada información por parte de los funcionarios y empleados municipales, por lo que se convierte en una herramienta fundamental y confiable que permite medir el grado de eficacia y eficiencia con la que se lleva a cabo la administración municipal en El Salvador, reflejando de esta manera que las personas encuestadas presentan tener bastante conocimiento respecto a la interrogante planteada.

PREGUNTA N°8	
<p align="center"><b>EN EL JUICIO DE CUENTAS EL CUENTADANTE PUEDE EJERCER SU DERECHO DE DEFENSA UTILIZANDO DIFERENTES MEDIOS DE PRUEBA</b></p> <p align="center"><b>¿CUÁLES DE LOS MEDIOS DE PRUEBA QUE SE MENCIONAN A CONTINUACIÓN SON APLICABLES EN ESTE JUICIO?</b></p>	

RESPUESTA				
a) Testimonial 0%	b) Pericial 13.33%	c) Documental 26.67%	d) B y C son correctas 50%	e) Todas las reconocidas por el Código Procesal Civil y Mercantil 10%

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

### ANÁLISIS

Según el análisis de la recolección de datos de un total del 100% de las personas encuestadas, se puede observar que la población difiere en sus respuestas; el 50% de los encuestados se inclinan por dos medios de prueba que son la pericial y la documental, la falta de conocimiento sobre los medios de

prueba que puede utilizarse pone en riesgo el derecho de defensa del cuentadante ya que si para desvanecer algún hallazgo en su contra no utiliza el medio idóneo para su defensa, difícilmente podrá desvanecerlo.

Significa entonces que todo empleado público tiene la obligación de conocer los medios de prueba que pueden emplearse en el Juicio de Cuentas, no solo por el hecho de ser profesionales, sino porque son los encargados de practicarlos; observando deficiencias en las diferentes respuestas dadas por los funcionarios y empleados municipales.

### SÍNTESIS

Por lo que se puede concluir que es fundamental conocer las Leyes y los tipos de prueba que van a ser útiles en un momento determinado para lograr desvanecer los hallazgos y si es necesario tener conocimiento de que normativa se aplicara supletoriamente para la producción de la prueba.

Esto es de suma importancia saber qué tipo de prueba se ofrecerá y presentara el cuentadante para defender sus intereses teniendo en cuenta que es fundamental utilizar los medios idóneos para desvirtuar los hallazgos encontrados en el informe de auditoría.

<b>PREGUNTA N°9</b>					
<b>COMO RESULTADO DEL JUICIO DE CUENTAS PUEDEN DERIVAR DIFERENTES TIPOS DE AUDITORÍAS DE LA ASEVERACIÓN QUE SE PRESENTA A CONTINUACIÓN</b>					
<b>¿QUÉ TIPO DE RESPONSABILIDAD RESULTA POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS ATRIBUCIONES, FACULTADES, FUNCIONES Y DEBERES POR PARTE DE LOS FUNCIONARIOS?</b>					

<b>RESPUESTA</b>					
a) Patrimonial 3.33%	b) Administrativa 26.67%	c) Penal 0%	d) Jurisdiccional 0%	e) A y B son correctas 70%	f) Ninguna de las anteriores 0%

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

## ANÁLISIS

Si del análisis realizado en la práctica de la auditoría se presume la existencia de cualquier clase de responsabilidad, será la Corte de Cuentas de la República mediante el Juicio de Cuentas el ente encargado de establecer el tipo de responsabilidad existente.

La Ley de Corte de Cuentas de la República determina el tipo de responsabilidad que puede suscitarse de las actuaciones de los funcionarios públicos en el ejercicio de la administración y gestión de los fondos a su cargo; para ello la clasifica en responsabilidad administrativa, patrimonial y en caso de existir ilícitos en responsabilidad penal.

Por lo que el Artículo 54 de la Ley de Corte de Cuentas expresa que incurren en responsabilidad administrativa aquellos funcionarios que incumplan con sus atribuciones, facultades, funciones y deberes que les correspondan en razón del cargo que desempeñan y por la inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes. Este tipo de responsabilidad se sanciona con multa.

Para la imposición de la multa se tomaran en cuenta los siguientes criterios: la gravedad de la falta cometida, la jerarquía del funcionario infractor, las consecuencias negativas y repercusiones sociales producidas con la falta; sin embargo la imposición de la multa no podrá ser inferior al 20% ni mayor a 10 veces el sueldo mensual que recibe el funcionario responsable.

En caso de reincidencia por parte del funcionario responsable la multa se podrá incrementar hasta el doble de las cantidades establecidas anteriormente.

De lo anterior se deduce que la respuesta correcta a la pregunta planteada es la responsabilidad administrativa, obteniendo como resultado del vaciado de datos que el 26.67% respondió correctamente.

Pues hay lugar a responsabilidad patrimonial cuando de las acciones ejercidas por los funcionarios o empleados se produce un perjuicio económico que se ve reflejado en la disminución del patrimonio de la entidad. La sanción para el responsable será pagar el monto del perjuicio económico causado.

En caso que apareciere indicios de ilícitos se incurren en responsabilidad penal, lo cual debe ser comunicado inmediatamente al Fiscal General de la República para que se inicie el proceso correspondiente.

### **SÍNTESIS**

Como se puede observar del resultado de las encuestas algunos de los funcionarios encuestados no logran determinar cuándo se incurre en responsabilidad administrativa y cuando en responsabilidad patrimonial, lo cual es de suma importancia conocerlo, en caso que se inicie un Juicio de Cuentas en su contra.

También para evitar que en la resolución pronunciada se califique erróneamente el tipo de responsabilidad en que se incurre y exista una sanción injusta para el funcionario, lo que violentaría el Debido Proceso, encontrando deficiencias en este punto, sin embargo es necesario hacer mención que nadie puede alegar ignorancia de la Ley.

### PREGUNTA N°10

AL SER PARTE DE UN JUICIO DE CUENTAS Y UNA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA CÁMARA DE PRIMERA INSTANCIA CAUSA AGRAVIO.  
¿QUÉ RECURSO ADMITE LA RESOLUCIÓN?

### RESPUESTA

a) Recurso de Casación 0%	b) Recurso de Apelación 30%	c) Recurso de Revocatoria 0%	d) Recurso de Revisión 0%	e) B y D son correctas 70%	f) Ninguna de las anteriores 0%
---------------------------	-----------------------------	------------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------------------

FUENTE: Departamentos de la Zona Occidental

### ANÁLISIS

En todo proceso judicial y en garantía al debido proceso en el juicio de cuentas también existe el derecho de las partes intervinientes, de interponer el o los recursos que consideren necesarios en caso que la resolución pronunciada les ocasione agravio o perjuicio alguno esto se desprende de lo establecido por el artículo 70 de la Ley de Corte de Cuentas de la República.

El Derecho de impugnar las resoluciones judiciales constituye una triple garantía: en contra de las arbitrariedades que es cuando el juez resuelve el asunto por motivaciones ajenas a derecho creyendo que está actuando bien; por error judicial y contra determinadas situaciones que manifiestan un desajuste entre la realidad y la institución que dicta la resolución..

Para hacer uso de este derecho se deben cumplir con ciertas exigencias formales para su admisibilidad y correcto trámite, debe ser interpuesto por la persona que resulta directamente afectada con la resolución y dentro del plazo que la ley establece para su interposición.

La ley de Corte de Cuentas de la República enuncia una serie de recursos de los cuales las partes pueden hacer uso para impugnar la resolución que les

perjudica, con el objeto de eliminar dicha resolución y obtener una resolución que le favorezca.

Entre los recursos que se pueden interponer contra la resolución dictada por la Cámara de Segunda Instancia se encuentran: recurso de apelación, recurso de explicación o aclaración, recurso de hecho y recurso de revisión; los cuales están debidamente regulados por la Ley de Corte de Cuentas de la República.

De acuerdo a las características generales de los recursos se deduce que solamente puede considerarse la apelación como un recurso propiamente dicho por reunir este todos los requisitos y exigencias procesales establecidas por la Ley, los demás son considerados como medios legales o mecanismos que permiten aclarar dudas o enmendar errores de los que adolezca la resolución pronunciada.

De lo expuesto anteriormente se deduce que la respuesta correcta a la pregunta planteada es el recurso de apelación por ser este el reconocido como tal por la Ley de Corte de Cuentas de la República; en cuanto al recurso de casación y revocatoria estos pueden ser utilizados en materia penal con la misma finalidad de impugnar resoluciones que resulten gravosas para las partes.

Sin embargo el 30% de las personas encuestadas respondieron que el recurso que puede interponerse ante la resolución pronunciada por la Cámara de Segunda Instancia es el recurso de apelación; el 70% restante respondió que puede interponerse el recurso de apelación y revisión.

No obstante lo anterior el artículo 76 de la Ley de Corte de Cuentas de la República establece que el recurso de revisión puede interponerse contra las

resoluciones pronunciadas en Segunda Instancia, no obstante el mismo no es reconocido como tal por la Legislación aplicable.

## **SÍNTESIS**

Como garantía al Debido Proceso y en respeto a los principios constitucionales que deben regir todo proceso judicial, nuestra Legislación reconoce el derecho a las partes de impugnar una resolución que le cause agravio o violente sus derechos y para ello en todo proceso hay una Segunda Instancia en la que puedan ejercer su derecho.

### **2.1 SÍNTESIS GENERAL**

De los resultados obtenidos en las encuestas realizadas en las diferentes municipalidades de la zona occidental, puede observarse que muchos de los empleados municipales tienen un buen conocimiento en lo que auditorías y Juicios de Cuentas se refiere; de igual manera hay otras personas que muestran su desconocimiento y poca experiencia en el tema.

Se refleja inseguridad en algunos encuestados que se debía al poco conocimiento sobre el tema de investigación y se tardaban para entregarla, en contraposición otros de los encuestados respondían el cuestionario con mucho propiedad y hacían comentarios o explicaciones aclaratorias en algunas de las preguntas de la encuesta.

Con lo anterior se ha fortalecido el conocimiento que se tenía al inicio de la investigación, cumpliendo de esta forma los objetivos que se plantearon en la misma, dando además respuesta a algunas interrogantes que se formularon.

La encuesta es una buena técnica de investigación, porque permitió sondear el conocimiento de los funcionarios y empleados municipales en cuanto a la Auditoría y Juicios de Cuentas que la Corte de Cuentas de la República, aplica a las municipalidades de El Salvador.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

En la etapa final del trabajo de investigación, después de estudiar la parte teórica sobre las Auditorías Gubernamentales y los Juicios de Cuentas ejecutadas por la Corte de Cuentas de la República y habiendo utilizado técnicas de investigación como la encuesta y la entrevista a través de los cuales se ha obtenido diferentes criterios y puntos de vista.

Considerando que conclusión es la idea que expresa un razonamiento extraído de un proceso de aprendizaje o investigación, es necesario plasmar las conclusiones a las que ha llegado el equipo de investigación y con base a tales conclusiones aportar recomendaciones que sean útiles para el mejoramiento de la Administración Municipal y la aplicación de las Auditorías y Juicios de Cuentas.

Adoptando así medidas o técnicas que permitan a los funcionarios y empleados municipales conocer o perfeccionar sus conocimientos y experiencia sobre la Auditoría Gubernamental que se les practica y Juicios de Cuentas al que eventualmente puedan llegar en caso de incurrir en algún tipo de responsabilidad.

A continuación se muestran las conclusiones a las que se han llegado a través de la investigación y las recomendaciones que servirán como una sugerencia para el mejoramiento de ciertas circunstancias en las que se observaron deficiencias.

## CONCLUSIONES

- Si bien es cierto que como ente contralor del manejo de los fondos públicos, en el caso de los fondos municipales, fondos fodes, o cualquier otro tipo de ingreso que a través de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), perciben las municipalidades los cuales según la ley deben de manejarse o utilizarse de manera transparente, eficaz, eficiente y racionalmente; por muchos esfuerzos que los Concejos Municipales y su personal administrativo realizan, cuando son auditados por el ente contralor siempre se les aplica una serie de reparos los cuales muchas veces obedecen a diferentes criterios utilizados por los equipos de auditores de Corte de Cuentas de la República.
- La Corte de Cuentas de la República como ente contralor del manejo de los fondos públicos, tiene un doble función al mismo tiempo que ordena y planifica auditorías a diferentes instituciones, en este caso a los municipios, ejecutada la auditoría el informe final de la misma viene a considerarse posteriormente la base para iniciar el Juicio de Cuentas en donde los jueces y magistrados ya como tribunal forman parte del mismo ente contralor; con lo cual se concluye que la Corte de Cuentas de la República se constituye en juez y parte, no obstante en la etapa de recolección de datos, algunos entrevistados pertenecientes a dicho ente consideran que no lo es.
- La Ley de la Corte de Cuentas de la República señala en el artículo 31, tres clases de auditoría a través de las cuales pueden ser fiscalizadas diferentes

áreas de la administración municipal; sin embargo, el equipo de auditores le da mayor relevancia al aspecto financiero, enfocándose a ejecutar con mayor frecuencia la Auditoría Financiera, dejando de lado otros aspectos importantes que requieren revisión periódica.

- Si finalizado el Juicio de Cuentas, cualquiera de las Cámaras de Primera Instancia emite una sentencia condenatoria contra el cuentadante; la Fiscalía es la encargada de extender el mandamiento de pago para que dicho funcionario o empleado municipal haga efectivo el pago en el Ministerio de Hacienda, a efecto de darle cumplimiento a la sentencia pronunciada, con el fin de obtener el respectivo finiquito y se le rehabilite en sus derechos de ciudadano.
- En la etapa de recolección de datos, al momento de proporcionarles el cuestionario algunos empleados municipales mostraban inseguridad al responder, y los resultados obtenidos reflejaron falta de conocimiento. Asimismo, ciertos empleados al saber sobre qué trataba el cuestionario se negaban a responderlo, argumentando que no podían colaborar con eso.

## RECOMENDACIONES

- Se recomienda que: por las limitantes o en algunos casos falta de experiencia o idoneidad de los miembros que integran los Consejos Municipales en el manejo eficiente, eficaz y racional de los recursos o de los fondos públicos, se cree un departamento o unidad de consulta técnica para la toma de decisiones en la inversión social de los fondos públicos. Esta unidad técnica debe de estar especializada en el área municipal, la cual deberá atender las consultas de los 262 municipios del país como prueba piloto y según los resultados, descentralizarla en regionales distribuidos en la zona occidental, central y oriental.
- Para transparentar el procedimientos administrativo realizado por los personeros de Corte de Cuentas en la aplicación y ejecución de las diferentes clases de auditorías: financiera, operacional o de gestión y examen especial, y la fase jurisdiccional, se recomienda que Corte de Cuentas de la República se limite especialmente a la fase administrativa, es decir, a las diferentes clases de auditorías y que independientemente a esta institución se creen tribunales especializados que conozcan los Juicios de Cuentas, con lo cual se le brinde a esta fase una verdadera independencia judicial.
- Se recomienda a la Corte de Cuentas de la República, para una completa fiscalización de la administración municipal ordenar, planificar y ejecutar las

diferentes clases de auditoría que la Ley establece, dando igual importancia a cada una de ellas.

- Si Fiscalía es la que le entrega al cuentadante el mandamiento de pago para la cancelación de la respectiva condena, debe ser Fiscalía quien se encargue de notificar a la Cámara de Primera Instancia que conoció el proceso, que el pago ya ha sido realizado, para que esta extienda el finiquito a favor del cuentadante e informar al Tribunal Supremo Electoral para le rehabilite sus derechos de ciudadano. Por lo tanto dichas instituciones deben estar en íntima coordinación para hacer efectivos los efectos del cumplimiento de la sentencia.
- Se recomienda a Corte de Cuentas de la República, emplear programas o cursos de capacitación a las municipalidades del país en el área de Auditorías y Juicios de Cuentas, con la finalidad que los funcionarios y empleados municipales, adquieran un conocimiento amplio sobre el procedimiento de auditoría. En ese sentido las Municipalidades se beneficiarán, empleando métodos innovadores que permitan una labor eficaz tanto en el área financiera, administrativa o de gestión según sea el caso, lo cual significa disminuir la posibilidad de llegar a un Juicio de Cuentas.

## BIBLIOGRAFÍA

- 1- Constitución de la República, Decreto N° 38, 15 de diciembre de 1983, Diario Oficial N° 234, Tomo N° 281 del 16 de diciembre de 1983.
- 2- Ley de Corte de Cuentas de la República, Decreto Legislativo N° 438 del 31 de Agosto de 1995, Diario Oficial N° 176, Tomo N° 328 del 25 de septiembre de 1995.
- 3- Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Legislativo N° 712 del 18 de septiembre de 2008, Diario Oficial N° 224 del 27 de noviembre de 2008.
- 4- Código Penal, Decreto Legislativo N° 270 del 13 de febrero de 1973, Diario Oficial N° 63 del 30 de marzo de 1973.
- 5- Reglamento para la determinación de responsabilidades, Decreto N° 6 del 21 de mayo de 1996, Diario Oficial N° 99 del 30 de mayo de 1996.
- 6- Manual de auditoría gubernamental, Tomo II, Auditoría Operativa o de Gestión, Corte de Cuentas de la República, San Salvador, Febrero 2001.
- 7- Manual de auditoría gubernamental, Corte de Cuentas de la República, Agosto 2006, San Salvador, El Salvador, Centroamérica.

- 8- Manual de auditoría gubernamental, Tomo I, Auditoría Financiera y Exámenes Especiales Segunda Edición, San Salvador, Mayo 2002.
  
- 9- Tesis auditoría interna en entidades gubernamentales autónomas para el cumplimiento de leyes y reglamentos de la Corte de Cuentas de la República. Universidad Dr. José Matías Delgado, Antigua Cuscatlán, 15 Enero 2004.
  
- 10- Sitio Web: [www.cortedecuentas.gob.sv](http://www.cortedecuentas.gob.sv)

**ANEXOS**



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURIDICAS  
TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO  
DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS

ENCUESTA

TEMA:

***“Fase Administrativa y Jurisdiccional de Auditorías y Juicios de Cuentas a los Municipios de El Salvador, según la Ley de Corte de Cuentas de la República”***

OBJETIVO:

***DETERMINAR EL ORIGEN, IMPORTANCIA, CLASIFICACIÓN, CARACTERÍSTICAS, CLASES, FASES Y RESPONSABILIDADES COMO EFECTO JURÍDICO DE LAS AUDITORÍAS GUBERNAMENTALES Y JUICIOS DE CUENTAS APLICADOS A LOS MIEMBROS DE LOS CONCEJOS MUNICIPALES Y EMPLEADOS DE LOS MUNICIPIOS DE EL SALVADOR.***

GENERALES

CARGO DEL ENCUESTADO: \_\_\_\_\_

INSTITUCIÓN: \_\_\_\_\_

NOMBRE DEL ENCUESTADOR: \_\_\_\_\_

LUGAR Y FECHA: \_\_\_\_\_

CUESTIONARIO

**INDICACIÓN GENERAL: DE ACUERDO A SUS CONOCIMIENTOS GENERALES SOBRE LAS AUDITORÍAS Y JUICIOS DE CUENTAS, RESPONDA LAS PREGUNTAS QUE SE LE PRESENTAN A CONTINUACIÓN:**

1-DE LAS SIGUIENTES ALTERNATIVAS QUE SE ENCUENTRAN A CONTINUACIÓN

¿CUÁLES CONSIDERA USTED QUE SON LAS ÁREAS DE COMPETENCIA DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA COMO UN ORGANISMO INDEPENDIENTE DEL ÓRGANO EJECUTIVO?

- a) LA FISCALIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EN GENERAL
- b) LA FISCALIZACION DE LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO EN PARTICULAR,
- c) AMBAS AREAS DE APLICACIÓN

2-LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA EJECUTA DIFERENTES FUNCIONES DE CONTRALORÍA.

DELAS SIGUIENTES FUNCIONES QUE REALIZA LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA ¿CUÁL CONSIDERA USTED QUE ES SU FUNCIÓN PRINCIPAL?

- a EJECUTAR EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN A TODAS LAS UNIDADES Y ORGANISMOS DEL SECTOR PÚBLICO, POR MEDIO DE LA AUDITORÍA EXTERNA Y DEL JUICIO DE CUENTAS.
- b BRINDAR ASESORÍAS A LAS DIFERENTES INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO, PARA LA ELABORACIÓN DE SUS PRESUPUESTOS.
- c PRESENTAR LAS POLÍTICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL A TODOS LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO.
- d TODAS LAS ANTERIORES.
- e NINGUNA DE LAS ANTERIORES.

3. EL ARTÍCULO 195 DE LA CONSTITUCIÓN SEÑALA VARIAS ATRIBUCIONES A LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ENTRE ELLAS LA DE FISCALIZAR LA GESTIÓN ECONÓMICA DE LAS INSTITUCIONES Y EMPRESAS ESTATALES DE CARÁCTER AUTÓNOMO Y DE LAS ENTIDADES QUE SE COSTEEN CON FONDO DEL ERARIO O QUE RECIBAN SUBVENCIÓN O SUBSIDIO DEL MISMO.

CÓMO CONSIDERA USTED QUE LA CORTE DE CUENTAS CUMPLE CON DICHA ATRIBUCIÓN.

- a) MEDIANTE AUDITORÍAS
- b) MEDIANTE JUCIO DE CUENTAS
- c) TIENE OTROS MECANISMOS

d ) A Y B SON CORRECTAS

4. EXISTEN DIFERENTES ÁREAS QUE AUDITA LA CORTE DE CUENTAS DENTRO DE LAS MUNICIPALIDADES.

¿CUÁL DE LAS SIGUIENTES ÁREAS ES EXAMINADA MEDIANTE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN?

a LA LEGALIDAD DE LAS TRANSACCIONES

b LA PLANIFICACIÓN , ORGANIZACIÓN, EJECUCIÓN Y CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

c LAS ENTIDADES Y ORGANISMOS DE CARÁCTER PÚBLICO

d TODAS LAS ANTERIORES

5. LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ES EL ENTE ENCARGADO DE REALIZAR LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.

¿CUÁLES DE LAS SIGUIENTES ALTERNATIVAS, FORMAN PARTE DE ESTA AUDITORÍA?

a) AUDITORÍA FINANCIERA, DE GESTIÓN SOCIAL Y TECNOLÓGICAS

b) AUDITORÍA OPERACIONAL, AMBIENTAL Y DE SISTEMAS

c) AUDITORÍA FINANCIERA, OPERACIONAL O DE GESTIÓN Y EXAMEN ESPECIAL

6. ATENDIENDO A LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DEBIDO PROCESO Y SU CONOCIMIENTO SOBRE EL JUCIO DE CUENTAS.

¿CONSIDERA QUE SE APLICA EN EL JUCIO DE CUENTAS EL PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD E IGUALDAD DE CONDICIONES?

a. SI

b. NO

7. ES CONOCIDO QUE EL JUICIO DE CUENTAS INICIA CUANDO CUALQUIERA DE LAS CAMARAS DE PRIMERA INSTANCIA RECIBE EL INFORME FINAL

EN ESE SENTIDO DE LOS SIGUIENTES ENUNCIADOS, ¿CUÁL ES LA FORMA PROCESAL COMO LA CORTE DE CUENTAS NOTIFICA Y EMPLAZA AL CUENTADANTE?

- a) POR APODERADO
- b) PERSONALMENTE
- c) POR EDICTO
- d) A Y B SON CORRECTAS
- e) TODAS LAS ANTERIORES

8. EN EL JUICIO DE CUENTAS EL CUENTADANTE PUEDE EJERCER SU DERECHO DE DEFENSA UTILIZANDO DIFERENTES MEDIOS DE PRUEBA

¿CUÁLES DE LOS MEDIOS DE PRUEBA QUE SE MENCIONAN A CONTINUACION SON APLICABLES EN ESTE JUICIO?

- a) TESTIMONIAL
- b) PERICIAL
- c) DOCUMENTAL
- d) B Y C SON CORRECTAS
- e) TODAS LAS RECONOCIDAS EN EL CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL

9. COMO RESULTADO DEL JUCIO DE CUENTAS PUEDEN DERIVAR DIFERENTES TIPOS DE AUDITORIAS DE LA ASEVERACION QUE SE PRESENTA A CONTINUACIÓN

¿QUÉ TIPO DE RESPONSABILIDAD RESULTA POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS ATRIBUCIONES, FACULTADES, FUNCIONES Y DEBERES POR PARTE DE LOS FUNCIONARIOS?

- a) PATRIMONIAL
- b) ADMINISTRATIVA

- c) PENAL
- d) JURISDICCIONAL
- e) A Y B SON CORRECTAS
- f) NINGUNA DE LAS ANTERIORES

10. AL SER PARTE DE UN JUICIO DE CUENTAS Y UNA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA CÁMARA DE PRIMERA INSTANCIA CAUSA AGRAVIO

¿CUÁLES SON LOS RECURSOS QUE ADMITE LA RESOLUCIÓN?

- a. RECURSO DE CASACIÓN
- b. RECURSO DE APELACIÓN
- c. RECURSO DE REVOCATORIA
- d. RECURSO DE REVISIÓN
- e. B Y D SON CORRECTAS
- f. NINGUNA DE LAS ANTERIORES



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS JURIDICAS  
TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO  
DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS

ENTREVISTA

TEMA:

***“Fase Administrativa y Jurisdiccional de Auditorías y Juicios de Cuentas a los Municipios de El Salvador, según la Ley de Corte de Cuentas de la República”***

OBJETIVO:

***DETERMINAR EL ORIGEN, IMPORTANCIA, CLASIFICACIÓN, CARACTERÍSTICAS, CLASES, FASES Y RESPONSABILIDADES COMO EFECTO JURÍDICO DE LAS AUDITORÍAS GUBERNAMENTALES Y JUICIOS DE CUENTAS APLICADOS A LOS MIEMBROS DE LOS CONCEJOS MUNICIPALES Y EMPLEADOS DE LOS MUNICIPIOS DE EL SALVADOR.***

GENERALES

CARGO DEL ENTREVISTADO: \_\_\_\_\_

INSTITUCIÓN: \_\_\_\_\_

NOMBRE DEL ENTREVISTADOR: \_\_\_\_\_

LUGAR Y FECHA: \_\_\_\_\_

CUESTIONARIO

1. En caso que el auditor examine puntos que no estaban en el plan de auditoría, y de ello resulten observaciones, ¿se toman en cuenta para iniciar un Juicio de Cuentas en contra de un funcionario o empleado?

2 Si el pliego de reparos equivale a la demanda, ¿Cómo es el trámite para examinar que este cumpla con todos los requisitos que una demanda debe contener?

3 Con base a su conocimiento y experiencia, sobre cada uno de los tipos de auditoría gubernamental ¿Considera que las clases de auditoría que contempla la Ley de la Corte de Cuentas de la República es suficiente para examinar todas las áreas de la gestión municipal?

4 Si dentro de todo proceso el Juez está llamado a resolver con imparcialidad e independencia judicial ¿Qué opinión merece el hecho que Corte de Cuentas es Juez y parte en el Proceso de Fiscalización?

5 La Ley de Corte de Cuentas reconoce la Auditoría de Firmas Privadas en su artículo 39 ¿en qué consiste dicha auditoría y cuál es la diferencia y similitud entres éstay la auditoría que realiza la Corte de Cuentas de la República?

6 Según el artículo 66 Inciso 3° de la Ley de Corte de Cuentas de la República la resolución que ordena proceder al Juicio de Cuentas se notifica al Fiscal General de la República a fin de que se muestre parte en dicho juicio; en la práctica, ¿De qué forma interviene el Fiscal en el Juicio de Cuentas y cuál es el momento oportuno?

7 Cuando un funcionario o empleado público municipal resulta responsable patrimonial y administrativamente, ¿Cómo se determina la proporción de la sanción por cada tipo de responsabilidad?

8 Con base en el artículo 68 de la Ley de Corte de Cuentas de la República, las partes podrán presentar las pruebas pertinentes en cualquier estado del proceso antes de la sentencia; en el caso del cuentadante, ¿Qué tipo de pruebas puede

presentar para desvanecer los reparos en su contra y cuál es el proceso de admisión y producción?

9. De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Código Procesal Civil y Mercantil es posible la aplicación supletoria del mismo en defecto de disposición específica; en tal sentido, ¿Cuál es su opinión sobre la aplicación de dicho código, en razón de los vacíos que puede presentar la Ley de Corte de Cuentas de la República en lo referente al Juicio de Cuentas?

10. En el juicio de Cuentas, la ley establece los recursos que las partes pueden interponer ante una resolución que les cause agravio; ¿Cuál es el recurso que más utilizan los intervinientes en el Juicio de Cuentas?