**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**SECCION CONTADURIA PÚBLICA**

****

**TRABAJO DE GRADO**

*“Propuesta de un Manual de Procedimientos para la implementación de la Auditoria Forense en el Sector Publico del Municipio del Departamento de Santa Ana con Aplicación de NIAS”*

**Presentado por:**

JACQUELINNE ELIZABETH THEZ GUTIERREZ.

CHRISTIAN ADOLFO JOVEL ALARCON

DACXILIA SULEYMA DERAS

**PARA OPTAR AL GRADO DE.**

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

**DOCENTE DIRECTOR**

LICDO. NELSON HUMBERTO GARZA

**DICIEMBRE, 2015.**

**SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTROAMERICA**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**AUTORIDADES**

LICDO. JOSE LUIS ARGUETA ANTILLON

**RECTOR INTERINO**

ING. CARLOS ARMANDO VILLALTA

**VICE-RECTOR INTERINO ADMINISTRATIVO**

DRA. ANA LETICIA ZAVALETA DE AMAYA

**SECRETARIA GENERAL**

LICDA. CLUADIA MARÍA MELGAR ZAMBRANA

**DEFENSORA DE LOS DERECHOS UNIVERSITARIOS**

LICDA. NORA BEATRIZ MELENDEZ

**FISCAL GENERAL INTERINA**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**

**AUTORIDADES**

ING. JORGE WILLIAM ORTIZ SANCHEZ

**DECANO INTERINO**

LICDO. DAVID ALFONSO MATA ALDANA

**SECRETARIO INTERINO**

LIC. WALDEMAR SANDOVAL

**JEFE INTERINO DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

***AGRADECIMIENTOS***

***A Dios***: Por ser mi guía durante este largo camino, por haberme dado fuerzas para esos días en que todo parecía gris. Por haberme permitido alcanzar mi sueño.

***A mi madre***: Por darme la vida, por su apoyo incondicional que siempre tuve, por esas palabras de aliento, por llevarme en sus oraciones, por sus sabios consejos, y sacrificarse tanto por mí y proporcionarme la ayuda que necesité.

***A mi padre***: Por tener la confianza en mí y dejarme volar y por llevarme en sus oraciones.

***A mi esposa***: Por su amor incondicional, por su confianza, su apoyo y por escucharme, por sus palabras de aliento, por saberme comprender, por ser mi soporte para no darme por vencida, por compartir conmigo los sacrificios y noches en vela, pero sobre todo por ser mi compañero incondicional.

***A mi hermano***: Por su ayuda y apoyo y por ser mi modelo ya que también se graduó de la Universidad nacional.

***A mis compañeras de tesis***: Por tenerme paciencia, y por entenderme cuando no podía estar en todas las reuniones.

***A mi asesor de tesi***s: Por dedicarnos tiempo y por toda la asesoría recibida, ya que sin él no hubiera sido posible terminar nuestro trabajo de grado y a todos los demás catedráticos que trasmitieron su conocimiento

CHRISTIAN ADOLFO JOVEL ALARCON

El haber terminado mis estudios universitarios ha sido el alcance de uno de mis tantos objetivos en la vida, sin embargo, uno de los más importantes, por lo que agradezco a:

A Dios Omnipotente que todo lo puede, por haberme hecho fuerte en momentos de debilidad, por brindarme la sabiduría y sentido común para resolver dificultades, por todo lo que me ha permitido conocer y compartir, por hacerme ver lo que realmente importa en la vida a través de las diversas experiencias en momentos duros y también de felicidad, y por poner en mi camino a personas excepcionales y de buen corazón.

Le doy gracias a mi Madre que María Concepción Deras, quien me dado sus consejos a lo largo de toda mi vida, y siempre trato con esfuerzo darme un buen futuro.

A mis hijas Mónica Marcela y Georgina Beatriz, quienes con su amor y paciencia me han apoyado tanto, al entender que a veces Mama estaba ocupada en sus estudios. Han sido mi mayor motivación en búsqueda de mi anhelo de culminar mi carrera.

A mi futuro esposo Juan Carlos Ochoa, quien ha estado en todo momento, a lo largo de este camino, nunca me ha dejado sola, apoyándome y motivándome incondicionalmente, pues este no es solo un logro personal sino de los dos por el amor que nos une y el esfuerzo de ambos en lograrlo. Gracias te amo.

A mis compañeros de tesis Jacqueline y Christian que siempre estuvieron en pie de lucha por culminar con éxitos este trabajo, dando lo mejor de cada uno y nunca rindiéndose ante las adversidades.

A mi docente asesor Licenciado Nelson Garza, a quien considero un gran ejemplo como profesional y gran persona, tuvo en todo momento la paciencia de guiarnos y ensenarnos la forma correcta de alcanzar nuestro objetivo. Y quien siempre tuvo palabras de ánimo para cada uno de nosotros.

Y por último a cada persona que estuvo ahí de una u otra manera dándome su apoyo para seguir adelante y continuar, familia, amigos y conocidos.

A todos y cada uno los llevare en mi corazón siempre.

Gracias

DACXILIA SULEYMA DERAS

Después de haber culminado mis estudios y así haber logrado uno de los objetivos en mi vida no me queda más que agradecer:

A Dios todopoderoso por haberme acompañado y guiado en cada momento a lo largo de mi carrera, por fortalecerme en los momentos que me sentía débil y por brindarme una vida llena de experiencias y felicidad.

Le doy gracias a mi madre Helda Marina Gutierrez por apoyarme en todo momento, por los valores que me inculco y sobre todo por ser un gran ejemplo de vida a seguir.

A mis hermanas Susana y Esmeralda, porque de una forma u otra me han apoyado incondicionalmente en los momentos que me he sentido sofocada y preocupada, por su paciencia y amor.

A mis hijos Fabio y Alejandra, por ser el motor que me impulsa, dos motivos que Dios me dio para poder culminar mi carrera por los sacrificios y el tiempo que no les dedique por ser mis grandes tesoros.

A mi Docente asesor Lic. Nelson Garza, por la paciencia por la inspiración y por ser un excelente guía que demostró su profesionalismo y su apoyo incondicional.

A mis compañeros de Tesis Christian y Suleyma excelentes compañeros y amigos, por haberme tenido la paciencia necesaria y por motivarme a salir adelante en los momentos de desesperación.

A todas las personas que de una u otra forma, ya sea amigos o familia siempre estuvieron ahí para darme su apoyo y brindarme de sus experiencias para poder seguir en el camino correcto.

JACQUELINNE ELIZABETH THEZ GUTIERREZ

INDICE

**INTRODUCCION i**

**CAPITULO I**

**1 PRINCIPALES ASPECTOS TEORICOS DE CONTABILIDAD**

* 1. CONTABILIDAD
     1. Ramas de la contabilidad . . . . . . . . . . . . 1

1.1.1.1 Contabilidad Financiera . . . . . . . . . . . . 2

1.1.1.2 Contabilidad Gerencial . . . . . . . . . . . . 2

1.1.1.3 Contabilidad Gubernamental . . . . . . . . . . . 3

1.1.2 Propósitos Fundamentales de la Contabilidad . . 4

1.1.3 Tipos de Contabilidad . . . . . . . . . . . . 5

**1.2 ESTADOS FINANCIEROS**  6

1.2.1 Componentes de los Estados Financieros . . . . . 6

1.2.2 Objetivos de los Estados Financieros . . . . . 6

1.2.3 Usuarios de los Estados Financieros . . . . . . 7

1.2.4 Características de la Información Financiera . . 9

1.2.5 Presupuestos contables fundamentales . . . . . . 11

1.2.6 Estructura y Contenido de los Estados

Financieros . . . . . . . . . . . . . . . . . . 14

1.2.6.1 Balance de situación General . . . . . . . . . 15

1.2.6.2 Estado de Resultados . . . . . . . . . . . . . . 17

1.2.6.3 Estados de Cambios en el Patrimonio . . . . . . .18

1.2.6.4 Estado de Flujo de Efectivo . . . . . . . . . . 19

* + - 1. Notas a los Estados Financieros . . . . . . . . . 20
  1. **AUDITORIA**  21

1.3.1 Definición de Auditoria . . . . . . . . . . . . 23

1.3.2 Naturaleza de la Auditoria . . . . . . . . . . . 24

1.3.3 Propósito de la Auditoria . . . . . . . . . . . 24

1.3.4 Campo de la Auditoria . . . . . . . . . . . . 25

1.3.5 Ramas de la Auditoria . . . . . . . . . . . . 28

1.3.6 Tipos de Auditoria . . . . . . . . . . . . . . 30

**CAPITULO II**

1. **ASPECTOS TECNICOS Y LEGALES DE LA ADITORIA**

**FORENSE.**

2.1 **INTRODUCCION A LA AUDITORIA FORENSE** . . . . . . .32

2.1.1 Significado Etimológicos y breve reseña

Histórica de Auditoria Forense . . . . . . . . .32

2.1.2 Definición de Auditoria Forense . . . . . . . . 34

2.1.3 Campo de Aplicación de Auditoria Forense . . . 36

2.1.4 Principios Básicos de Auditoria Forense . . . . 39

2.1.5 Objetivos de Auditoria Forense . . . . . . . . .49

2.1.6 Usuarios de Auditoría Forense . . . . . . . . .50

2.1.7 Habilidades necesarias para un profesional

que será Auditor Forense. . . . . . . . . . . . 52

2.1.8 Diferencia entre Auditoria Forense y

Financiera. . . . . . . . . . . . . . . . . 54

2.1.9 Otras ramas de apoyo durante una Auditoria Forense. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .56

2.1.10 Ciclo de la Auditoria Forense . . . . . . . . . 58

2.1.11 Beneficios de aplicar Auditoria Forense . . . . 59

2.2 DELITOS COMETIDOS POR SERVIDORES PUBLICOS

EN EL SALVADOR. . . . . . . . . . . . . . . . . .61

2.2.1 Casos . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .61

2.3 BASE LEGAL DE AUDITORIA FORENSE . . . . . . . 65

**CAPITULO III**

1. **METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION** 71

3.1 TIPO DE INVESTIGACION 71

3.1.1 Investigación Bibliográfica 71

3.1.2 Investigación de Campo 71

3.2 Método de Investigación 72

3.2.1 Retrospectivo 72

3.3 Técnicas e instrumentos empleados 72

3.3.1 El Cuestionario 72

3.3.2 La Entrevista 73

3.3.3 La encuesta 73

3.4 Universo y Muestra 73

3.4.1 Universo 73

3.4.2 Muestra 73

3.5 Análisis e Interpretación de Resultados 75

CAPITULO IV

1. PROPUESTA DE MANUAL INTEGRADO PARA LA

APLICACIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE EN EL

SECTOR PÚBLICO, EN EL MUNICIPIO DEL DEPTO.

DE SANTA ANA CON APLICACIÓN DE LAS NIAS. 92

4.1 Objetivos 92

4.2 Características de la Propuesta 93

4.3 Competencia del Manual 94

4.4 Alcance de la Auditoria Forense 84

4.5 Perfil del Auditor Forense 94

4.6 Ámbitos de Acción 95

4.7 Esquema de Propuesta del Manual Integrado para

la aplicación de la Auditoria Forense en el

sector público del Municipio deL Departamento

Santa Ana con aplicación de NIAS. 96

4.8 Ejecución del Manual 97

4.8.1 Planificación de la Auditoria Forense Fase I 97

4.8.1.1 Conocimiento y comprensión del Sector Publico

Del Área del Municipio de Santa Ana. 98

4.8.1.2 Objetivos de la Auditoria Forense 106

4.8.1.3 Determinación de la Materialidad de la

Auditoria. 107

4.8.1.4 Factores de Auditoria Forense para identificar

Y Evaluar Riesgos. 108

4.8.1.5 Propuesta de plan específico de trabajo de

Auditoria Forense. 109

4.8.2 Ejecución de la Auditoria Forense Fase II 110

4.8.2.1 Definición y Reconocimiento del Problema 111

4.8.2.2 Evaluación del Riesgo Forense 118

4.8.2.3 Ejecución de Técnicas de Auditoria Forense 122

4.8.2.4 Técnicas de Recopilación y Evaluación de

Evidencias 125

4.8.2.5 Cuestionario de Control Interno 127

4.8.2.6 Propuesta de Elaboración y Desarrollo

De Programas 130

4.8.2.7 Evidencia Sustantiva y Apropiada 137

4.8.3 Informe de Auditoria Forense 148

4.8.3.1 Características del Informe 148

4.8.3.2 Estructura del Informe 149

4.8.3.3 Contenido del Informe 151

4.9 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES DE ESTE

ESTUDIO 155

4.10 Bibliografía 158

**CAPITULO I**

**PRINCIPALES ASPECTOS TEORICOS DE CONTABILIDAD**

**1.1 CONTABILIDAD**

La Contabilidad tanto para entidades públicas como privadas es de vital importancia ya que proporciona información necesaria para tomar decisiones económicas que permitan maximizar los recursos que poseen.

El Gobierno, los inversionistas, clientes, proveedores y gerentes necesitan comprender claramente los términos y conceptos contables para involucrarse en el mundo de los negocios.

“El Instituto Americano de Contadores Públicos (A.I.C.PA.) De los Estados Unidos. Define la Contabilidad: El Arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos o sucesos que son, cuando menos en parte de carácter financiero, asi como de interpretar sus resultados”. [[1]](#footnote-1)

El propósito fundamental de la contabilidad es brindar información útil y confiable para que asi los usuarios tomen decisiones económicas tales como:

* La decisión de cuanto comprar, vender o mantener una inversión de capital.
* Evaluar la responsabilidad de la gerencia
* Evaluar la habilidad de la empresa en el pago de sueldo y otorgamiento de los beneficios para empleados.
* Evaluación de la solvencia de la empresa por préstamos otorgados.
* Determinación de políticas fiscales
* Determinación de utilidades y dividendos por distribuir
* La regulación de las actividades de la empresa.
  + 1. **RAMAS DE LA CONTABILIDAD**

Así como se toman diversas decisiones económicas, también se presentan diversas ramas de información contable entre ellas: Contabilidad Financiera, contabilidad gerencial y Contabilidad Gubernamental.

**1.1.1.1 CONTABILIDAD FINANCIERA**

La contabilidad financiera se refiere al proceso de describir los recursos y obligaciones económicas y todas aquellas actividades de la entidad.

La información presentada ayuda a los usuarios externos e internos a analizar la situación de la empresa, a través de los estados financieros que presenta entre ellos:

* Balance de situación financiera
* Estado de Resultados
* Estados de cambios en el Patrimonio
* Estado de Flujo de Efectivo
* Políticas Contables utilizadas y demás notas explicativas

Además de ser útil y confiable a los usuarios que toman las decisiones, la contabilidad deberá cumplir con todos los requisitos establecidos por la ley.

**1.1.1.2 CONTABILIDAD GERENCIAL**

Esta contabilidad es de gran utilidad a la gerencia para el planeamiento, administración y toma de decisiones.

Está basada en datos proyectados (anticipados) y su presentación es responsabilidad de la administración.

El gerente usa esta información en relación a las metas totales proyectadas por la compañía, al evaluar la gestión de los departamentos y personas que laboran en esto;

No obstante, la información contable a ,menudo incluye evaluaciones de factores no económicos, tales como las políticas y las consideraciones del medio, y la calidad del producto, la satisfacción del cliente y la productividad del trabajo.

**1.1.1.3 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

La contabilidad gubernamental consiste en los principios, costumbre, y procedimientos asociados con la contabilidad de las unidades de Gobierno Centra, Municipalidades, Entidades semi-autónomas y Autónomas.

Las unidades contables responsables de llevar contabilidad gubernamental deberán preparar informes, describir las divulgaciones generales que deben contener los informes (Analíticos Agregados) y estados financieros sobre la gestión económica-financiera y presupuestaria. Esto permitirá apoyar el proceso de la toma de decisiones de la administración.

Los estados financieros presentados por las entidades gubernamentales incluyen:

* Estados de situación financiera
* Estados de rendimiento económico
* Estado de ejecución presupuestaria
* Estado de flujo de fondos
* Notas explicativas a los estados financieros.

Las divulgaciones generales que deben contener los estados financieros de las entidades públicas son:

* Los estados financieros deberán estar referidos exclusivamente a los conceptos propios de las actividades institucionales que se desarrollen.
* Los estados financieros deben contener en forma clara y compresible todo lo necesario para juzgar la situación económica-financiera y presupuestaria.
* Los estados financieros deberán incluir notas explicativas que formaran parte integral de ellos, destinados a proporcionar información complementaria para un adecuado análisis o interpretación de la misma, además se debe presentar y guardar en secuencia lógica igual que los estados financieros.
* En el estado de situación financiera deben considerarse como recursos y obligaciones con terceros a corto plazo aquellos saldos que sean realizables o pagaderos, respectivamente en un plazo no mayor de un año.
* Los estados financieros deben presentarse en forma comparativa.

**1.1.2 PROPOSITOS FUNDAMENTALES DE LA CONTABILIDAD**

* Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y obligaciones del negocio.
* Registrar en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal
* Proporcionar en cualquier momento una imagen clara y verídica de la situación que guarda el negocio.
* Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.
* Servir como comprobante y fuente de información ante terceras personas de todos aquellos actos de carácter jurídico en el que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

**1.1.3 TIPOS DE CONTABILIDAD**

La globalización exige un crecimiento económico es así que muchos empresarios han diversificado sus actividades tanto a nivel nacional como mundial.

La contabilidad depende de la naturaleza del negocio, y se puede dividir de la siguiente manera:

**Contabilidad Comercial**:

Es aquella contabilidad empleada por entidades que se dedican a la compra y venta de mercaderías.

**Contabilidad Agrícola:**

Es una herramienta creada especialmente para ordenar, clasificar y resumir, en términos monetarios los eventos del sector agropecuario, contabilizar los hechos en el momento que ocurren con la finalidad de presentar en forma sencilla y clara los resultados obtenidos en el año agrícola.

**Contabilidad Bancaria:**

Es una rama de la contabilidad financiera dentro de la cuales las operaciones se ordenan y clasifican de acuerdo a los términos bancarios y se utiliza un catálogo de cuentas especial que está diseñado de acuerdo a las actividades simples y complejas que se desarrollan en las instituciones bancarias.

**Contabilidad de Costos:**

Se refiere a la acumulación, determinación y control de los costos particularmente de los costos de producción de un determinado producto o servicio.

**Contabilidad de Seguros:**

Consiste en registrar y clasificar las transacciones que resultan de un contrato entre compañía aseguradora y asegurada el cual ayuda a disminuir un riesgo económico a una empresa o individuo y se rigen por las cláusulas del contrato.

**1.2 ESTADOS FINANCIEROS**

**1.2.1 COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

La elaboración y presentación de los estados financieros es responsabilidad de la empresa, adjudicándola a la administración u otra dependencia equivalente.

Un conjunto de Estados financieros está compuesto por los siguientes componentes:

* Balance de situación General
* Estado de Resultados
* Estado de cambios en el patrimonio
* Estado de Flujos de Efectivo
* Notas Explicativas

Se recomienda que además de los estados financieros se presente un informe no financiero de los administradores.

**1.2.2 OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Los Estados financieros tienen como objetivo suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y los flujos de efectivo.

Se considera que tal información sea útil y confiable a un amplio número de usuarios al tomar sus decisiones económicas. A través de la información presentada por los estados financieros se podrá evaluar la capacidad y responsabilidad sobre la gestión de los recursos confiados a la gerencia.

**1.2.3 USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

La información financiera presentada por la entidad es de mucha importancia ante las necesidades y propósitos de los usuarios.

Existe una diversidad de usuarios que presentan necesidades de información similar o parecida entre los cuales se pueden citar.

**INVERSIONISTAS:**

Aporta el capital propio y se interesa por el rendimiento que proporcionaran sus inversiones. Además se valen de la información para retener, aumentar y/o disminuir su participación en la empresa, valúan la capacidad con que cuenta la entidad para pagar dividendos y el cumplimiento de la administración.

**EMPLEADOS Y SINDICATOS**:

Analizan la estabilidad y el rendimiento de la entidad, la cual les permite evaluar la capacidad de la empresa para cancelar los salarios, indemnización y otras prestaciones legales.

**ADMINISTRACION**:

Evalúan los resultados de decisiones pasadas, con el objetivo de preparar nuevos planes y estrategias, consideran necesidades financieras y realizan recomendaciones para mejorar el control interno.

**PRESTAMISTAS:**

Aportan fondos ajenos a la entidad, determinan el monto del préstamo a otorgar, valuar si la empresa tiene capacidad de pagar capital como intereses.

**PROVEEDORES:**

Al igual que los prestamistas su interés se centra en la solvencia de la entidad. A través de la información determinan si las empresas cuenta con la capacidad para cancelar cantidades que les adeudan en el periodo de vencimiento además se interesas por su continuidad cuando esta representa un cliente importante.

**CLIENTES:**

Se interesan en la información para determinar la continuidad de la empresa, si cuenta con la capacidad financiera para determinar proyectos a largo plazo y/o para mantener sus productos.

**EL GOBIERNO Y SUS ORGANISMOS PUBLICOS:**

Obtiene la información para determinar políticas que regulan la actividad de la empresa y políticas fiscales. Se interesa en la distribución de los recursos de revisión de las declaraciones de impuesto y auditoria.

**PUBLICO EN GENERAL:**

Los ciudadanos en general son beneficiados por la existencia y actividad de las empresas ya que estas contribuyen al desarrollo económico y social.

**1.2.4 CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION FINANCIERA**

La contabilidad deberá presentar información útil y confiable para la toma de decisiones, los usuarios al analizar la información deberán considerar que esta reúna tres características indispensables que le otorgan validez, como son: la utilidad, la confiabilidad y provisionalidad.

**UTILIDAD:**

Es la utilidad de adecuar la información contable al propósito de los usuarios, la utilidad de la información debe estar en función de su contenido y oportunidad.

El Contenido informativo también tiene sus bases las cuales son:

* Significación de la información: Es la capacidad de mostrar mediante conceptos y cifras los movimientos financieros realizados en determinado tiempo, sus resultados operativos y otros datos que se consideren pertinentes o necesarios presentar.
* Relevancia de la información: Se refiere a la selección cuidadosa de elementos informativos más significativos para que el usuario pueda captar el mensaje y así poder operar sobre la base de datos que le permita llegar a su finalidad. Para Alcanzar la relevancia debe de tener un valor para el usuario ya sea predictivo o retroalimentativo.
* Veracidad: Es la principal cualidad que se debe de tomar en cuenta al momento de presentar la información. Todos los eventos, transacciones y operaciones tienen que haber ocurrido realmente y estar correctamente valuados y presentados de acuerdo a las herramientas de medición aceptadas por el sistema.
* Comparabilidad de la información: La información debe ser válidamente comparable al seguir las normas establecidas. Los acontecimientos similares deberán ser registrados, valuados, presentados e informados de la misma manera. No así los acontecimientos diferentes deben ser registrados, valuados presentados e información de manera distinta.

Para garantizar la comparabilidad, toda información debe mostrar consistencia.

Además es necesario que la información llegue a tiempo al usuario para tomar las decisiones necesarias.

**Confiabilidad:**

El usuario acepta y utiliza la información para la toma de decisiones basándose en esta cualidad. La información suministrada debe estar:

“Razonablemente libre de errores y desviaciones, y debe de presentar fielmente lo que pretende. Los Estados Financieros contables deben basarse en acontecimientos reales y verificables y además presentarse de una manera libre de desviaciones”

La Confiabilidad de la información requiere:

* Estabilidad: Sus operaciones no cambian con el tiempo, y la información que presentan se ha obtenido al aplicar las mismas reglas para captar los datos, cuantificarlos y presentarlos. Cualquier cambio que se haga o se adopte, debe ser revelado clara y comprensiblemente para que así lo puedan entender y juzgar los usuarios.
* Objetividad: Las Reglas y principios del sistema contable bajo las cuales fue generada la información no han sido deliberadamente distorsionadas, por lo que representan la realidad de acuerdo con dicha regla.
* Verificabilidad: El sistema de operación puede ser confirmado por otras personas, al aplicar pruebas para comprobar la información producida.

Tal actividad es realizada por otro contador público, en carácter de auditor el cual no podrá tener dependencia económica, intelectual, y psicológica en la entidad. Verificar si los principios, procedimientos teóricos y prácticos se han aplicado en forma consistente y adecuada.

**PROVISIONABILIDAD:**

Esta característica consiste en que la información contable no representa hechos terminados en su totalidad pues en la vida de toda empresa es necesario efectuar cortes lo cual trae como resultado que se presenten eventos económicos cuyos efectos no terminan en la fecha de los estados financieros.

**1.2.5 PRESUPUESTOS CONTABLES FUNDAMENTALES**

Es importante que la gerencia al preparar y presentar los estados financieros tengan en consideración los siguientes supuestos contables:

**Políticas Contables:**

La gerencia de la entidad se encarga de seleccionar una serie de políticas contables y aplicarlas de tal forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad o en las interpretaciones establecidas por el comité de interpretaciones.

Las políticas contables: Son aquellos principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos para la preparación y presentación de los estados financieros.

**Negocio en Marcha:**

Los estados financieros deben prepararse bajo el supuesto que la entidad en funcionamiento continuara sus actividades de operación dentro del futuro previsible. Por lo tanto se asume que la empresa no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o de cortar de forma importante la escala de sus operaciones. Además tiene un historial de operaciones rentables, así como facilidades para el crédito financiero.

**Base de Acumulación:**

Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la gerencia debe preparar los estados financieros sobre la base contable de acumulación. En consecuencia las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando se recibe el efectivo o su equivalente, estas deberán registrarse en los libros contables incluyéndose en los estados financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados.

**Uniformidad en la Presentación:**

Tanto en la presentación como la clasificación de las partidas en los estados financieros será conservada de un ejercicio a otro aunque podrá presentarse las siguientes **acepciones:**

* Cuando se presente un cambio en la naturaleza de las operaciones de la entidad, al revisar la presentación de los estados financieros se compruebe que el cambio da lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones.
* La aparición de una Norma Internacional de Contabilidad u otra exigencia de ley que da lugar a realizar el cambio.

**Importancia Relativa de Agrupación de Datos:**

El proceso de agrupación y clasificación de las transacciones consiste en la presentación de datos consensados y agrupados que constituyen el contenido de las partidas ya sea que aparezcan en el cuerpo principal de los estados financieros o en notas explicativas.

La información tiene importancia relativa cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que tomen los usuarios basándose en los estados financieros o en notas explicativas.

La importancia tiene importancia relativa cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que tomen los usuarios basándose en los estados financieros. Tal importancia dependerá del importe y la naturaleza de la partida, aquellas que carezcan de importancia relativa deben ser agrupadas con otras de similar naturaleza presentadas en los estados financieros o en las notas.

**Compensación:**

Es considerable que tanto las partidas de activo y pasivo como las de gastos e ingresos, cuando presentan importancia relativa se presentan por separado. La compensación de partidas presentadas ya sea en el balance general o estado de resultados, minimiza la capacidad a los usuarios para comprender las transacciones realizadas por la entidad y para evaluar sus futuros ingresos de efectivo.

Sin embargo las partidas de ingresos y gastos deben ser compensadas cuando:

* Lo exija o permita alguna Norma Internacional de Contabilidad
* Las ganancias, pérdidas y los gastos correspondientes originados por las mismas transacciones o sucesos o bien de un conjunto similar no resulten individualmente significativos.

**1.2.6 ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Los estados financieros preparados y presentados por la gerencia de la entidad que los presenta deberán ser identificados en forma clara y perfectamente distinguidos de cualquier otra información.

Cada uno de los componentes de los estados financieros deben ser claramente identificados, para su correcta comprensión.

Los estados financieros deben contener los siguientes datos:

* El nombre u tipo de identificación de la entidad que presenta la información.
* Si los estados financieros pertenecen a un empresario individual o a un grupo de empresas.
* La fecha de cierre o el periodo de tiempo cubierto por el estado financiero, según resulte apropiado en función de la naturaleza de la empresa.
* La moneda en que se presenta la información.
* El nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros (millones, miles, etc)

**1.2.6.1 BALANCE DE SITUACION GENERAL**.

Este es aquel que muestra la situación financiera y económica, la liquidez y rentabilidad de la entidad.

El balance general se puede clasificar así:

* Activo corriente y no corriente
* Pasivo corriente y no corriente

Un activo podrá clasificarse como corriente cuando presenten las siguientes características:

* Sus saldos se esperan realizar, o se tienen para su venta o consumo en el transcurso del ciclo normal de la operación.
* Se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales o para un plazo corto de tiempo.
* Se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente cuya autorización no está restringida.

Un pasivo podrá clasificarse como corriente cuando:

* Se espera liquidar en el curso normal de la operación de la empresa
* Se liquidara dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance.

El cuerpo del balance general revelara la siguiente información como mínimo:

* Propiedad planta y equipo.
* Activos intangibles.
* Inversiones financieras.
* Inversiones contabilizadas al utilizar el método de la participación.
* Inventarios.
* Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
* Provisiones.
* Pasivos no corrientes con intereses.
* Intereses minoritarios.
* Capital emitido y reservas.

Además se revela información ya sea en el cuerpo principal del balance general o en las notas explicativas.

* Los activos fijos tangibles se subdividirán en clase o grupos.
* Las cuentas por cobrar de deudores se componen según si procede de clientes externos, de clientes del grupo de partes relacionadas de anticipos y de otras partidas.
* Los inventarios se subdividirán.
* Las provisiones se desglosaran.
* El capital en acciones y reservas se desglosaran de manera que ellos se muestren por separado las distintas clases de aportaciones a título de capital, primas de emisión y reservas.
* En el capital aportado:

El número de acciones autorizadas para su emisión.

Número de acciones emitidas y pagadas totalmente así como las emitidas las emitidas pero que no han sido pagadas en su totalidad.

El valor nominal de las acciones.

Los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a las acciones, así como incluir los que correspondan a la percepción de dividendos y de reembolsos de capital.

Descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figuren en el patrimonio La decisión de presentar partidas adicionales se basara en la evaluación de:

* Su naturaleza, liquidez de los activos e importancia relativa; lo que llevara a presentar por separado en la mayoría de los casos a la plusvalía comprada a los activos nacidos de capitalizar, gastos de desarrollo y a separar los activos monetarios de los no monetarios y los corrientes de los no corrientes.
* Su función, lo que llevara en presentar por separado los activos de operación y los financieros, los inventarios, las cuentas por cobrar, el efectivo y demás medios líquidos equivalente.
* Los importes, naturaleza y los plazos de los pasivos lo que llevara por ejemplo a una presentación por separado de los préstamos, provisiones con costos de aquellos que no tienen debidamente clasificados como corriente y no corriente.

**1.2.6.2 ESTADO DE RESULTADOS**

Este muestra los ingresos identificados, los costos y gastos correspondientes y como resultado de tal enfrentamiento. La utilidad o pérdida neta del periodo contable.

Información a revelar en el cuerpo del estado de resultados.

Como mínimo el cuerpo del estado de resultados deberá incluir líneas con importe que correspondan a las siguientes partidas:

* Ingresos
* Resultados de la operación
* Gastos Financieros

Gastos por impuestos sobre las ganancias de resultados extraordinarios.

Intereses minoritarios

Ganancia o pérdida del periodo.

Es conveniente revelar, ya sea en el cuerpo principal del estado de resultados o en notas explicativas un desglose de los gastos y su clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que viene a desempeñar dentro de la empresa.

**1.2.6.3 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO**

La empresa deberá presentar un estado financiero que muestre:

* La Ganancia neta o pérdida neta del ejercicio
* Cada una de las partidas de gasto, ingresos pérdidas o ganancia, que según lo requiera otras normas, se cargue o abone directamente al patrimonio neto.
* El efecto acumulado de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales (tratamiento por punto de referencia NIC 8)

Además se debe presentar ya sea en el cuerpo principal del estado financiero o en notas explicativas:

* Las operaciones de capital con los usuarios, asi también los beneficios distribuidos.

El Saldo de la ganancia o pérdida acumulada al principio del ejercicio y en la fecha de cierre, asi como los movimientos ocurridos durante el periodo.

* Una conciliación entre el valor presentado en los libros y el final. De cada tipo de capital social, prima de emisión y reservas.

Presentar dos balances generales consecutivos refleja el incremento o decremento sufrido por sus activos netos. Asi mismo la variación aumentada por el valor del patrimonio neto representa el monto total de ganancias y pérdidas generadas por la actividad de la empresa durante el periodo contable.

**1.2.6.4 ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO**

La información presentada por este estado financiero es útil ya que brinda a los usuarios una base para la evaluación de la capacidad con que cuenta la empresa para generar efectivo u otro medio liquido equivalente. Asi también presenta las necesidades de la empresa para la utilización de los flujos de efectivo.

El Estado de flujo de efectivo debe informar acerca de los ingresos de efectivo ocurridos durante el periodo clasificándolos en tres actividades.

* Actividades de operación: el efectivo procedente por estas actividades se deriva fundamentalmente por olas transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos.

El importe de efectivo generado por esta actividad es un indicador de la capacidad de operación de la empresa, la manera en que genera fondos para reembolsar los préstamos, pagar dividendos, realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiamiento.

* Actividades de inversión: Los ingresos de efectivo generados por dichas actividades representan la medida en la cual se han efectuado desembolsos por causa de los recursos económicos que generan ingresos y flujos de efectivo en el futuro.
* Actividades de financiación: La presentación de los flujos de efectivo procedentes por tales actividades resulta útil al predecir las necesidades de efectivo para cubrir los compromisos adquiridos con los suministradores de capital a la empresa.

**1.2.6.5 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Toda empresa debe presentar en notas a los estados financieros las siguientes consideraciones:

* Información a usar de las bases para la elaboración de los estados financieros así como las políticas contables especificas seleccionadas y aplicadas para las transacciones y suceso significativos.
* Incluir la información que, exigidas por las Normas Internacionales de Contabilidad, no han sido incluidas en los demás componentes de los Estados Financieros.
* Suministrar información adicional que no se presenta en cuerpo principal de los estados financieros, pero resulta necesaria para la información razonable de la actividad y la situación de la empresa.

Debe presentarse de manera sistemática las notas a los estados financieros.

Cada partida del balance de situación general, de estado de resultados y del estado de flujo de efectivo que estén relacionados con una nota debe contener una referencia cruzada para permitir su identificación.

Las notas de los estados financieros comprenden descripciones narrativas y análisis de las partidas que se encuentran en el cuerpo principal del balance, del estado de resultados, del estado de flujo de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto así como información de carácter adicional como las relativas a las obligaciones contingentes o a los compromisos.

La información acerca de las bases de medición cerradas para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas pueden ser agrupadas y presentadas como un componente separado de los estados financieros.

**1.3 AUDITORIA**

Fue en Venecia donde se inventó la partida doble, antecedentes inmediatos del balance general, cuyo fundamento general son los mismos que se utilizan actualmente. A fines del siglo XVII la revolución industrial base para la expansión del capitalismo fomento la rápida y masiva producción al uso de las maquinas, por lo que la actividad del contador debió apegarse a una nueva etapa cuando surgen los planes de producción y los planes de control por producto.

A partir de la Revolución Industrial se empieza a sistematizar la auditoria, el intercambio de tecnología, y el surgimiento de las necesidades han incrementado notablemente la complejidad de los negocios, donde el capital de industrias o de comercio se ven en la necesidad de delegar cada vez más autoridad que responsabilidad, lo cual requiere de mayor necesidad de control, de información oportuna revisión y análisis crítico de la misma. La auditoría data desde que aparecieron los primeros vestigios económicos y comerciales.

El ejercicio de la economía es una actividad relativamente reciente en nuestro país, el actual código de comercio entro en vigencia el primero de abril de 1961 y el titulo referente a la vigilancia y a la auditoria dice expresamente lo siguiente: “Una ley especial regulará el funcionamiento del consejo de vigilancia y el ejercicio de la profesión que supervisa”

Actualmente se cuenta con la carrera de contaduría pública y así queda abolida la carrera de contadores públicos certificados por contadores públicos académicos.

Algunos de los principales desarrollos de la auditoria del siglo XIX son:

* Un desplazamiento en el énfasis hacia la determinación de la racionabilidad de los estados financieros.
* Una mayor responsabilidad del auditor hacia terceros, como agentes gubernamentales, bolsa de valores y millones de inversionistas.
* Un cambio en el método de auditorías, del examen detallado en transacciones individuales hacia uso de técnicas de muestreo, incluido el muestreo estadístico.
* Reconocimiento de la necesidad de considerar la efectividad del control interno como guía de dirección y cantidad de las pruebas y muestreo que deben realizarse.
* Desarrollo de nuevos procedimientos de auditoria aplicables a sistemas de computación y el uso de computador como una herramienta de auditoria.
* Reconocimiento de loa necesidad que tienen los auditores de encontrar medios para protegerse de loa ola actual de litigios.
* Un incremento en la demanda de una pronta revelación de la información favorable y desfavorable concerniente a cualquier compañía propiedad del público.
* Mayor responsabilidad para evaluar el riesgo de fraude material
* Mayor demanda de atestación por parte de los contadores públicos académicos de las afirmaciones de la gerencia sobre el cumplimiento de las leyes y regulaciones y sobre la efectividad del control interno.

Al realizar desarrollar el tema de auditoria se mencionaran algunos conceptos de los siguientes autores:

* J.W. Cook
* Enciclopedia de la Auditoria
* O. Raid. Whittinglow

**1.3.1 DEFINICION DE AUDITORIA**

Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la importancia acerca de afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.

El hecho de que el tema de auditoria sea la información sobre actos y acontecimientos sugiere que las declaraciones deben ser cuantificables para poder auditarlas.

Seguin la “American Accounting Association”

La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva la evidencia relacionada con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia el contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso”

La auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencias que tienen que existir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada compañía. Auditor tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor, puede comprender el trabajo con una actitud de independencia mental, neutral.

La medición y el informe de los acontecimientos económicos deben de estar de acuerdo con principios establecidos. El Auditor tiene que estar familiarizado con los principios aplicables a cada situación de informes, y debe tener la objetividad suficiente para determinar si dicho principios han sido aplicados en forma apropiada lo más conveniente es que el auditor utilice como base las Normas Internaciones de Contabilidad (NIC) pero en algunas ocasiones los principios apropiados podrán ser las leyes, los reglamentos del impuesto sobre la renta, convenios contractuales, manuales de procedimientos, requisitos fijados por el gobierno y otras disposiciones establecidas.

**1.3.2 NATURALEZA DE LA AUDITORIA**

Los usuarios externos de la información contable dependen del contador público, bajo el papel de auditor para estar seguros que la información contable recibida es confiable, por lo general esta información aparece bajo la forma de balance general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujo de efectivo y las notas relacionadas a los mismos.

En ocasiones se contrata al auditor para que dictamine sobre información adicional, tal como la información sobre los efectos del cambio en precios y otra información suplementaria e auditor expresa una opinión cuando concluye que los estados financieros dan una visión real de lo que se observa y verifica de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aplicados de manera consistente.

**1.3.3 PROPOSITO DE LA AUDITORIA**

El propósito fundamental de la auditoria es permitir al auditor expresar una opinión si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

El propósito de cualquier clase de auditoria es añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión, los estados financieros están libres de loa influencia de la dirección si son revisados para un auditor independiente.

Los informes financieros de las entidades públicas tienen un alto grado de validez si aquellos han sido revisados por un auditor externo.

El principal objetivo de una auditoria es eliminar ciertas causas de distorsión de los hechos.

Causas:

* Ignorancia
* Influencia Personal
* Interés propio
* Negligencia
* Deshonestidad

El objetivo primordial de una auditoría independiente debe ser la revisión de la oposición financiera y de los resultados de operación como se indica en los estados financieros de la entidad de manera que pueda ofrecer una opinión sobre la adecuada presentación a las partes interesadas.

**1.3.4 CAMPO DE LA AUDITORIA.**

El Campo de la auditoria comprende todas las funciones de revisión y obviamente más de un grupo de profesionales están interesados en auditorias y en la conducción de estas.

La división más general del ejercicio de la contaduría pública establece las siguientes divisiones de auditoria.

El primer servicio prestado fue el de auditoria y sigue siendo el principal.

**Servicios de Asesoría Fiscal:**

La profesión de la contaduría pública presta sus servicios de asesoría en el impuesto sobre la renta, ya que se considera un área importante e indispensable para los negocios, en contraste con la función de auditoria en la cual el contador público debe estar seguro de que no existen desviaciones en los estados financieros. El área de servicios fiscales permite al contador ayudar y apoyar la posición que de acuerdo con la ley correspondiente sea favorable para sus clientes.

**Servicios de Consultoría y Asesoría a la Administración:**

El contador público al desarrollar una auditoria con el fin de emitir una opinión, brindar asesoramiento fiscal o proporcionar otro servicio de aspecto contable, es posible que detecte debilidades o problemas en el sistema de contabilidad y control interno y al conversar con los clientes les plantee todos los puntos débiles detectados. La consultoría o asesoramiento formal implica más que un esfuerzo accidental por parte del contador público, ya que estos deben limitarse a dar servicios de asesoría y no formar parte del equipo de administración que toman las decisiones.

**Servicios a Pequeños Negocios:**

Son muchos los negocios que solicitan el servicio del contador y gerente de finanzas, pero que no son lo suficientemente grandes para emplearlos a tiempo completo, prácticamente por horas y cuando sean requeridos. El contador puede llevar a cabo el servicio llamado preparación de los estados financieros al desarrollar el servicio tendrá que poseer conocimiento de la naturaleza del negocio. Además de preparar y revisar estados financieros e informes periódicos, el contador en el área de servicios a pequeños negocios se encuentra casi siempre disponible para consulta para cualquier tema de administración o finanzas que preocupe a su cliente.

**Servicio de Apoyo en Litigios:**

La explosión en los litigios ha tenido un beneficio para la profesión contable, se ha creado un área práctica de rápido crecimiento. Con frecuencia el contador público académico es utilizado en casos de litigios de negocios como testigo experto para calcular perjuicios o para explicar negocios complejos y conceptos de contabilidad a jueces y jurado, como resultado muchas firmas de auditoría han desarrollado departamentos que se especializan en servicios de apoyo en litigios.

**Servicios de Investigación de Fraude:**

Debido a la creciente incidencia de desfalcos y robo, la investigación del fraude se convierte en una parte significativa del trabajo a realizar por muchos departamentos de auditoria interna, estos tipos de servicios son también una práctica especializada de muchas firmas de auditoría par a demostrar experiencia en el área de investigación por fraude. La asociación de examinadores del fraude certificado desarrolla el nombramiento del examinador del fraude certificado.

Hoy en día es frecuente escuchar casos de defraudación al estado. En el desarrollo de la auditoria convencional es posible encontrar hallazgos que den indicios de la auditoria convencional es posible encontrar hallazgos que den indicios para determinar que la empresa es objeto de fraude de parte de las personas relacionadas con la administración, empleados y terceras partes. Por diferentes motivos no son descubiertos ya que maquillan los estados financieros con el propósito de continuar sus operaciones.

Al utilizar la auditoria forense como una herramienta para contrarrestar actos ilícitos, fraudes, etc. El objeto principal de la auditoria forense es ayudar a combatir fraudes e irregularidades, y así fomentar el trabajo honesto y transparente de quienes forman parte del grupo de trabajo de la entidad.

La auditoría forense es otra modalidad de la auditoria, la cual es una herramienta para la profesión de la contaduría pública (auditoria) con el fin de prestar sus servicios a la población y salvaguardar los recursos con los que cuentan, sin necesidad de malversarlos.

**1.3.5. RAMAS DE LA AUDITORIA**

La auditoría puede ser clasificada en forma general en tres grandes ramas

* Auditoria Interna.
* Auditoría Independiente.
* Auditoria Gubernamental.

Actualmente los servicios prestados por el auditor en cada auditoria son similares, cada una presenta distinta responsabilidad y grado de independencia.

**Auditoria Interna:**

El auditor interno es responsable ante los niveles directivos de la organización de garantizar que los resultados de la revisión y las recomendaciones formuladas sean objeto de consideración y decisiones adecuadas.

Es una actividad de evaluación independiente dentro de la organización, cuya finalidad es el examen de las actividades contables, financieras, administrativas, y operativas, cuyos resultados constituyen la base para la toma de decisiones en los más altos niveles de organización.

Es uno de los medios de control más importante de los que se vale la alta gerencia de una entidad para la operación y evaluación de los resultados obtenidos.

Esta función debe ser desempeñada por unidades o grupos interdisciplinarios altamente calificados en los aspectos administrativos, técnicos organizacionales y de control de la organización.

Una actividad considerada independiente dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones y como base de servicios a la dirección. Presenta un activo a la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de los controles.

El objeto de la auditoria interna es el de asistir a los miembros de la administración (Dirección) en relación al cumplimiento de sus responsabilidades, al facilitar el análisis, evaluación, recomendaciones y comentarios pertinentes relativos a las actividades que revisan.

**Auditoria Externa o Independiente:**

La mayoría de las entidades presentan informes financieros a usuarios externos (bancos, acreedores, propietarios e inversionistas). Estos necesitan tener la seguridad de que los informes financieros se han preparado sin perjuicios y cumpliendo con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIAS, NIC).

Los usuarios externos confían más en la opinión de un auditor externo que en la opinión del auditor interno ya que el último es empleado de la entidad. Hay una confianza mayor en la opinión del contador público. El en su dictamen expresara sobre la presentación correcta de los deberes de la entidad.

El valor de su dictamen depende sobre todo de su reputación profesional en cuanto a su independencia mental y su objetividad.

**Auditoria Gubernamental:**

Diferentes dependencias del gobierno central, municipalidades, entidades autónomas y semiautónomas realizan auditorias.

Es similar a una auditoria interna, porque el examen se concentra en las propias operaciones de la dependencia del gobierno, se puede concentrar el examen sobre las operaciones de una entidad externa que tenga ciertas relaciones con la dependencia.

Las auditorías practicadas por las dependencias gubernamentales varían en cuanto al alcance y el propósito, van desde auditorias que tienen un solo fin hasta auditorías muy generales y amplias que evalúan los siguientes aspectos:

El funcionamiento de la administración, el logro de metas proyectadas, y la eficiencia en la administración de recursos.

**1.3.6. TIPOS DE AUDITORIA.**

**Auditoría Financiera:**

Es la revisión de las declaraciones hechas en los estados financieros publicados por la gerencia. Este tipo de auditoria puedes ser realizada por auditores internos o del gobierno de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditorias (NIAS). Una auditoría financiera no es de ninguna manera una revisión detallada, es una prueba de auditoria, sobre la contabilidad y sobre otro registro. El alcance de estas pruebas lo determina el auditor basándose en su propio juicio y experiencia.

**Auditoria Operativa:**

Es una revisión de cualquier parte de los procedimientos y métodos operativos de una organización, con el propósito de evaluar su eficiencia y efectividad.

**Auditoria Operacional:**

La auditoría interna o auditoria operacional es otro medio efectivo para ejercer el control administrativo esta auditoria en un sentido más amplio consiste en la evaluación regular o independiente, por parte de un grupo de auditores internos, de las operaciones contables, financieras y de otro tipo realizadas por la empresa.

Aunque con la frecuencia se limita la auditoría de cuentas en su aspecto más útil la auditoria operacional implica la evaluación general de las operaciones ponderando los resultados reales con los resultados planeados.

De esta manera las personas que realizan auditorias operacionales además de asegurarse de que las cuentas reflejan en forma apropiada los hechos, evalúan también las políticas, procedimientos, uso de autoridad calidad de los administradores, efectividad de los métodos, problemas especiales y otros lazos de las operaciones (55, 54 y 55) corte de cuentas.

Las auditorias operativas se efectúan fuera de las áreas de registros o de los procesos de información. Por tanto los procedimientos para llevar a cabo tal tipo de auditoria no están bien definidos como los relativos a una auditoría financiera.

**Auditoria de Cumplimiento:**

Tiene por objeto determinar si se han mantenido acuerdos contractuales. Esta auditoria pretende determinar si se han respetado los términos del contrato.

**Auditoria de Rendimiento:**

El trabajo del auditor interno es relativo a la auditoria de rendimiento, con el fin de lograr un control interno eficaz en la entidad, no está sujeta a un contrato, la auditoria de rendimiento se ha ocupado de determinar el acierto con el que se realizan las actividades.

**Auditoria de Revisión Especial:**

Es una categoría mixta que incluye auditorias que no son consideradas como financieras, operativas, cumplimiento o de rendimiento. La competencia del auditor para hacer una revisión, serían las únicas limitaciones de importancia que atañen a la revisión.

**CAPITULO II**

**ASPECTOS TECNICOS Y LEGALES DE LA AUDITORIA FORENSE**

**2.1 Introducción a la auditoria forense**

Debido al crecimiento de los escándalos financieros y fraudes en los últimos años la auditoria forense también ha ampliado su desarrollo y aplicación, pues la participación de contadores en procesos de naturaleza jurídica es cada vez más exigida y en la mayoría de casos en delitos económicos. Por lo que las empresas están contratando cada vez más auditores forenses para las debidas investigaciones.

**2.1.1 Significados Etimológicos y breve reseña histórica De Auditoría Forense**

Con relación al origen de la auditoría forense se puede comentar que la auditoría forense es algo antiguo, tan antiguo que nació con la primera ley conocida como el Código de Hammurabi, primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes; en ellas el legislador incluyó normas sobre el Comercio, vida cotidiana religión, etc. Obviamente no existía la contabilidad por partida doble debido a que el Código de Hammurabi es de Mesópotamia, aproximadamente 1780 a.C., y en sus fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de auditoria forense: demostrar con documentación contable un fraude o una mentira y también se hacen comentarios sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para los cuales se debe utilizar un contador.

El término forense corresponde al latín *forensis[[2]](#footnote-2)*, que significa público, y complementando su significado se puede remitir a su origen *forum* del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Superior.

Según el diccionario Larousse, forense es "el que ejerce su función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoria forense como "aquélla que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia".

A través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoria, tanto al comercio, industrias, servicios y a las finanzas de los gobiernos. El significado del auditor fue "persona que oye"[[3]](#footnote-3), y fue apropiado en la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Durante la Revolución Industrial a medida que el tamaño de las empresas aumentaba sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados. Con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los auditores para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas.

A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron conciencia de la efectividad del control interno .La profesión reconoció que las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por esto el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60s en Estados Unidos la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría.

En estos tiempos de cambios en el mundo, la sociedad y la empresa, se debe fomentar y enriquecer también la implementación y desarrollo de la Auditoria Forense como una metodología efectiva profundizando la lucha contra la corrupción. La auditoría a evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros. Dentro de esta evolución la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos se encuentra la Forense que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Esta auditoría puede ser utilizada tanto, el sector público como en el privado.

**2.1.2 Definición de Auditoría Forense**

En el presente estudio se da el significado de lo que es la auditoria forense:

* "Es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos".[[4]](#footnote-4)
* Es una disciplina especializada que requiere un conocimiento experto de la teoría contable, auditoria y métodos de investigación. La auditoría forense constituye una rama importante de la contabilidad investigativa utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimientos de proyecciones financieras.
* Es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Dicho lo anterior, tenemos que la auditoria forense es, en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.

**2.1.3 Campo de Aplicación De Auditoría Forense**

En sus inicios la auditoria forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoria gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, etc., sin embargo, la auditoria forense no se a limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros.

En ese sentido, el auditor forense puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje. De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso; situación ésta, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación I intencional, falsificación, lavado de activos, etc.

La labor del auditor tradicional difiere de uno forense, quien debe desarrollar dos capacidades, en principio opuestas para llevar a cabo su trabajo con éxito. Una de ellas es la habilidad de escudriñar pequeños detalles sin perder de vista el gran entorno, o en otras palabras dicho y de manera metafórica, el auditor forense "debe percatarse de las hojas al tiempo que contempla el bosque". Y por otro desde las cuales ven circunstancias relativamente fáciles de detectar, como un simple robo, hasta situaciones de suma complejidad, como la manipulación de estados financieros y los delitos de "cuello blanco".

La principal diferencia entre una auditoria forense y una financiera, es que la primera descansa en la experiencia de expertos que trabajan con evidencia delicada, con abogados, con agencias estatales y el sistema legal. Su trabajo está dirigido para ambientes legales o cuasi jurídicos. La Auditoría financiera se realiza sin este enfoque, sólo se dedica a llevar los programas para obtener una seguridad razonable basada en sus evidencias.

Por lo tanto, consideramos que existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero entre otros.

La corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público. La auditoría forense es una herramienta para combatir este flagelo. La auditoría forense es una alternativa porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Como efectos parciales de la corrupción son la deslegitimación del sistema político, la mala asignación de los recursos económicos, la distorsión de los incentivos económicos, la destrucción de la ética profesional, la segregación y desanimación de los honestos, se impide la planeación y la previsibilidad.

Todo esto conlleva costos que van afectar a:

* La eficiencia, porque se desperdician los recursos, se deforma la política y la imagen de sus dirigentes.
* La distribución de los recursos.
* Los incentivos se desvían las fuerzas hacia la búsqueda de ganancias.
* La política, forma un estado que crea inestabilidad.

Prácticas que incrementan el riesgo de fraude en el Estado:

**RIESGO DE FRAUDE EN EL ESTADO**

|  |
| --- |
| * Omisión de documentos * Simulación Contable * Cancelación repentina de cuentas corrientes * Encubrimiento ficticio * Manipulación de contratos * Utilización cuentas cifradas * Manipulación de la edad de los bienes * Multiplicidad de cuentas corrientes y cuentas de ahorros a nombre de terceros. * Usurpación de entidades * Utilización de testaferros * Exportación ficticia y lavado de dólares * Asignación de bienes de confianza * Maquillaje tributario * Cadenas políticas * Personas ficticias * Encubrimiento bancario por movimiento * Ocultamiento de pérdidas * Subvaloración de bienes * Participaciones familiares y ventas entre vinculados |

**ACTIVIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE**

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

La auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como privado, la corrupción consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dinero a los funcionarios del gobierno para acelerar trámite o investigaciones, el desfalco entre otros.

Sin embargo, la auditoría forense no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en distintas actividades.

**2.1.4 Principios Básicos de Auditoría Forense**

En la actualidad no existe un cuerpo definido de principios y normas de auditoría forense, sin embargo, dado que este tipo de auditoría en términos contables es mucho más amplio que la auditoría financiera, por extensión debe apoyarse en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas y de manera especial en normas referidas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, tales como:

Tabla No. 1: Normas Técnicas aplicadas a una Auditoría Forense.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Norma Involucrada | Tema | Asunto |
| ISQC | 1 | Control de Calidad para Firmas que Desempeñan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Otros Trabajos para Atestiguar y Otros Servicios Relacionados. | El profesional está obligado a implementar un sistema de control de calidad que le permita obtener una seguridad razonable de las actividades desempeñadas por su personal, además de garantizar que éstos cumplen los requisitos técnicos y legales aplicables. |

Tabla No. 1: Normas Técnicas aplicadas a una Auditoría Forense

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| NIA | SECCION | TEMA | ASUNTO/TEMATICA |
| 210 | Acuerdo de los Términos de los Trabajos de Auditoría | En el desarrollo de los trabajos de auditoría forense, el auditor al tomar la decisión de participar en dicho trabajo, deberá plasmar su decisión por medio de una carta/convenio de los compromisos adquiridos para la ejecución también establecer las responsabilidades del auditor para acordar los términos del trabajo de auditoría con la administración y, cuando sea apropiado, con los encargados del gobierno. Esto incluye establecer que están presentes ciertas precondiciones para una auditoría, la responsabilidad de las cuales descansa en la administración y, cuando sea apropiado, en los encargados del gobierno. |
| NIA 230 | Documentación de Auditoría | El auditor encargado del trabajo de auditoría forense debe recolectar la información con el objeto de evidenciar las bases sobre las cuales realizó el trabajo y que le permitieron dar una conclusión sobre el objetivo general planteado. |
| NIA 240 | Responsabilidades del Auditor en Relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros. | Conocimiento del tipo de fraude a investigar, en cuanto a: Identificar los aspectos generales del tipo de delito ocurrido, conocer los involucrados, los sistemas de información, el control interno y las fuentes de información. Aunque el auditor pueda sospechar o, en raros casos, identificar la ocurrencia de fraude, el auditor no hace determinaciones legales de si ha ocurrido realmente el fraude. |
| NIA 250 | Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros. | Ayudar al Auditor a identificar incumplimientos con las leyes y regulaciones aplicables, respecto a conductas planeadas para ocultar fraudes como: colusión, falsificación, falta deliberada de registros y transacciones. |
| NIA 300 | Planeación de una Auditoría de Estados Financieros | Estrechamente relacionada con la NITA 3000 con el fin de establecer la estrategia general de auditoría, dedicar la atención apropiada a las áreas importantes, administrar apropiadamente el trabajo de auditoría, conformar el equipo de trabajo y dirigir adecuadamente la supervisión. |
| NIA 315 | Identificación y Evaluación de los Riesgos de Error Material Mediante el Entendimiento de la Entidad y su Entorno | Estipula el objetivo de conocer la entidad por medio de su sistema de control interno bajo el enfoque COSO, y el entorno sobre el cual la entidad desarrolla sus actividades. |
| NIA | 330 | Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados | Persigue la finalidad de guiar al auditor en la obtención de la suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de pruebas de controles y pruebas sobre saldos (en auditoría forense sobre los montos sujetos a investigación) |
| NIA | 500 | Técnicas de auditoría forense | Diseñar y realizar procedimientos de auditoría para obtener la evidencia suficiente y apropiada de auditoría, la cual sirva de soporte para sustentar las conclusiones del auditor. |
| NITA | 3000 (párrafos 1 y 2) | Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica. | Estipula las consideraciones especiales y adecuadas al tipo de trabajo para atestiguar, como el profesional va a aceptar el trabajo, los términos del trabajo, planeación y desempeño del trabajo de atestiguamiento, en caso de ser necesario el uso del trabajo de un experto, la recopilación de la evidencia, considerar los hechos superiores a la fecha que se emita el informe y la preparación del informe para atestiguar. |
| 3000. (párrafo 3) | Alcance del Marco de referencia. | Esta sección distingue los trabajos para atestiguar de otros, como los trabajos de consultoría. |
| 3000. (párrafo 7 al 9) | Aceptación del trabajo. | Esta sección establece las características que deben considerarse antes de que un Contador Público pueda aceptar un trabajo para atestiguar. |
| NITA 3000. (párrafo 10 al 11) | Elementos de un trabajo para atestiguar. | Esta sección identifica y discute cinco elementos que presentan los trabajos para atestiguar desempeñados por los Contadores Públicos: 1. Una relación entre tres partes 2. Un asunto principal 3. Criterios 4. Evidencia 5. Un informe para atestiguar  Explica importantes distinciones entre los trabajos para atestiguar con seguridad razonable y los trabajos para atestiguar con seguridad limitada. Esta sección también discute, por ejemplo, la importante variación en asuntos principales de los trabajos para atestiguar, las características requeridas de los criterios adecuados, el papel del riesgo y la importancia relativa en los trabajos para atestiguar, y cómo se expresan las conclusiones en cada uno de los dos tipos de trabajo para atestiguar. |
| NITA | 3000. (párrafo 12) | Procedimientos previos al nombramiento de un perito | Durante la fase previa a la planeación de auditoría forense ocurren ciertos eventos para que pueda llevarse a cabo siendo estos los identificados:  a) Realización de un fraude  b) Recopilación de evidencia para demandar  c) Demanda interpuesta en los juzgados  d) Delito tipificado por las Partes o por un juez  e) Se requiere la participación de un auditor forense  Este último puede ser requerido por la parte defensora, La fiscalía, El Juez o Parte acusadora.  f) Las partes proponen peritos o solicitan ternas a entidades como CVPCPA  g) Se presenta al tribunal de justicia el perito nombrado, quien decide si acepta |
| Aspectos a considerar por el perito para aceptar un trabajo de auditoría forense | Obtener un conocimiento general del caso investigado, en el cual obtenga conocimiento del tipo de delito, las partes involucradas, obtener fuentes de información, analizar los aspectos que sean necesarios para poder llevar a cabo el trabajo de auditoría. De cumplir con los aspectos anteriores, se elabora un acta de nombramiento (Juramentación) del perito y se da por inicio el peritaje. |
| NITA | |  | | --- | | 3000. (párrafo 12 al 25) | | Planeación | En esta fase el auditor forense debe:  1.Obtener un conocimiento general del caso investigado, esto lo logra conociendo los siguientes detalles:  a) aspectos generales del tipo de delito, aunque el auditor pueda sospechar o, en raros casos, identificar la ocurrencia de fraude, el auditor no hace determinaciones legales de si ha ocurrido realmente el fraude (NIA 240)  b) Conocimiento de los involucrados;  c) Sistemas de información;  d) Comprensión del control interno;  e) Fuentes de información  2. Analizar todos los indicadores de fraude existentes.  3. Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional). Esta evaluación, de realizarse, permitirá:  a) Detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude;  b) Obtener indicadores de fraude (iníciales o adicionales); y,  c) Realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.  4. Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de revelación de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoría forense (investigación).  5. Definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de “ejecución del trabajo”, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación. Al planear una auditoria forense debe tomarse el tiempo necesario, evitando extremos como la planeación exagerada o la improvisación. |
| NITA | |  | | --- | | 3000. (párrafos del 26 al 44) | | Ejecución | En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planeación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación. Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtiene resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente. El uso de expertos legales, informáticos u otros son fundamentales (NITA 3000, Párrafo 26 al 31). De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación. Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario. Muchas veces por excesiva lentitud los delincuentes se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros casos, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad (NITA 3000 Párrafo 32 al 37), para sustentar al juez en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del delito financiero investigado. El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daños morales o similares. |
| NITA | 3000. (párrafos del 45 AL 53) | Presentación del informe | La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente. Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos). |

**2.1.5 Objetivos de Auditoría Forense**

Los principales objetivos de la Auditoría Forense se consideran los siguientes:

* Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas.
* Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos validos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.
* Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.
* Credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.

**2.1.7 Usuarios de Auditoría Forense**

Los usuarios de la auditoria forense en la actualidad son variados. Durante los últimos diez años esta se ha desarrollado significativamente, siendo su base el sector público en el cual se han desarrollado las mejores prácticas de este campo y un ejemplo de estas son las Auditorias Gubernamentales que articulan procesos de investigación con el de auditoria.

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

Básicamente los usuarios de la auditoria forense son:

1. ***Investigaciones de la institución***

Las entidades reaccionan frente a los intereses que surgen a través de una cantidad de fuentes, que pueden sugerir posibles hechos dañinos dentro de y sin el ambiente institucional. Desde la llamada anónima o la carta enviada por funcionarios y terceros disgustados, esos problemas tienen que ser manejados rápida y efectivamente para permitir que las entidades continúen persiguiendo sus objetivos. Más específicamente, el auditor forense asiste en direccionar las acusaciones, clasificándolas desde patadas por atrás y despidos improcedentes hasta situaciones internas que implican acusaciones de administradores o funcionarios que hacen las cosas mal. Al mismo tiempo, se puede reunir con esas personas afectadas por acusaciones, rumores, o investigaciones, se puede percibir como parte independiente y objetiva dicha problemática y de esta manera estar dispuestos a colaborar.

1. ***Soporte en litigios***

Derivado de los resultados obtenidos, el auditor forense puede aportar sus hallazgos en investigaciones, derivado de las pruebas y evidencias encontradas.

1. ***Procesos de denuncias***

De manera consistente se han usado contadores y auditores en sus intentos para resolver, valorar y reportar sobre transacciones financieras relacionadas con prácticas de corrupción e ilícitos contra funcionarios y entidades en una variedad de situaciones. En asuntos de señalamientos y procesos de denuncias, los contadores y auditores actuando como testigos expertos, son crecientemente importantes en los casos que se ventilan en las instituciones de procuración de justicia.

1. ***Reclamos de seguros***

Tanto la preparación como la valoración de reclamos de seguros, en la creencia de que tanto asegurados como aseguradores, pueden requerir la asistencia de un contador o auditor forense para valorar tanto la integridad como la cantidad de un reclamo.

1. ***Gobierno***

Los auditores forenses pueden asistir en el logro del cumplimientoregulador, asegurando que los servidores públicos de las instituciones efectúen su comisión de manera adecuada aplicando la legislación y normatividad que corresponda.

Como puede observarse, es un campo amplio y fecundo. Su novedad radica, principalmente en la especialización que conlleva y sobre todo, en las metodologías nuevas que utiliza para combatir todas las modalidades de las prácticas de corrupción. Este hecho le implica estar muy cerca de la procuración justicia y de los procedimientos, dado que no puede actuar por sí mismo.

**2.1.8 Habilidades necesarias para un profesional que será Auditor Forense.**

El perito o sujeto investigador debe ser elegido como un elemento imparcial, debe ser competente, no se requiere de un experto para exponerle a un juez percepciones ordinarias que efectúe sobre determinados hechos, sino de emitir conceptos de valor técnico. Las metodologías nuevas que utiliza conllevan a que el auditor forense tenga habilidades que no son tradicionales en el auditor de estados financieros:

* Identificación de problemas financieros
* Conocimiento de técnicas investigativas
* Conocimiento de la Evidencia
* Interpretación de información financiera
* Presentación de hallazgos

La primera y la cuarta de estás, hacen que el auditor forense utilice más las técnicas financieras y no tanto los soportes contables; la segunda conlleva una acción de tipo investigativa; la tercera y la quinta de carácter legal, con el fin de acumular evidencia válida en los procesos judiciales, la cual va más allá y es diferente de la evidencia de auditoría financiera.

De manera especial, se resalta la mentalidad investigativa como la habilidad básica, la cual va con creces mucho más allá de la mentalidad auditora tradicional. Esta última se basa en la limitación del alcance como resultado de la materialidad y en el uso de muestreo para recolectar evidencia. El auditor forense no se puede restringir a la materialidad ni al muestreo, necesariamente tiene que basarse en los procesos judiciales determinados en la ley. En este sentido, requiere creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común y confidencialidad.

El auditor forense para ejercer, debe tener amplios conocimientos en el campo a auditar. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas de auditoría, técnicas y procedimiento de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores. El auditor forense debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis, revisar el proceso de control designado por la administración dela institución con el fin de:

* Garantizar la confiabilidad y la integridad de la información.
* El cumplimiento de las políticas y regulaciones.
* Salvaguardar los intereses económicos y la plena eficiencia de la utilización delos recursos.
* El cumplimiento de metas y desafíos en el establecimiento de sistemas operacionales de optimización administrativa.
* Tiene responsabilidad de comunicación directa con la auditoria interna en casos de detección de corrupción.
* Aplicación de la ética. Su profesionalismo, y experiencia ate sus propios intereses personales.

**2.1.9 Diferencia Entre La Auditoría Forense y Financiera**

Para analizar tales diferencias, es metodológicamente pertinente comenzar por mencionar cuales son los aspectos que todas las auditorias tienen en común, ya sean financieras, forenses, operativas, de calidad, informáticas, de cumplimiento normativo cualquier otra que en el futuro pudiera emerger con entidad propia.

El proceso de la auditoria consiste:

* Identificar afirmaciones sujetas a la auditoría.

En el ejemplo de una auditoría de estados contables, la afirmación sujeta a auditoría es la validez de las cifras contenidas en tales estados contables, como un todo. De modo que el auditor se expresara sobre la razonabilidad de los estados contables sujetos a revisión, dando su acuerdo sobre los mismos, formulando salvedades, o especificando su desacuerdo con las cifras presentadas.

En el caso de la Auditoría Forense, normalmente, el conjunto de afirmaciones sujetas a la auditoría es una denuncia respecto de irregularidades y/o ilícitos.

* Ponderar su importancia relativa.

Del mismo modo que para el auditor financiero, no todos los rubros de los estados contables tienen la misma importancia, tampoco para el auditor forense todos los aspectos de las denuncias revisten la misma relevancia.

* Obtener evidencia para sustentar una opinión favorable o adversa a la validez de las afirmaciones sometidas a auditoria.

En este punto, existen nuevamente puntos de coincidencia entre la auditoría financiera y la forense. Para ambas auditorias, será más válida y confiable la evidencia física que la documental o testimonial. En tal sentido, tanto el auditor financiero como el forense darán más crédito a un conteo de inventarios o un arqueo de efectivo que a una confirmación de inventarios o de efectivo suscripta por la administración responsable de su custodia.

* Formular un juicio u opinión

Otra importante diferencia entre la auditoría financiera y forense se produce respecto de la formulación del juicio, opinión o dictamen del auditor. La auditoría financiera tiene siempre un carácter asociativo respecto de quien ha encomendado la tarea. Esto es, no se requiere nunca de autorización previa del auditor por el auditado para dar a conocer el dictamen a persona alguna. Una vez que el dictamen se ha emitido, forma parte de los estados contables y como tal puede ser consultado por cualquier persona que tenga acceso a tales estados contables. En ello consiste el carácter asociativo del dictamen del auditor financiero, en que su opinión queda asociada al cuerpo de los estados contables a los cuales se refiere.

Tal carácter asociativo no siempre está presente en la Auditoría Forense. En efecto, si las denuncias respecto de las cuales provee su opinión el auditor forense se refieren a instituciones privadas y no toman estado judicial, su dictamen se entiende de uso privado y confidencial. En tal caso, el solicitante de sus servicios deberá requerir la autorización del auditor forense para hacer público el dictamen emitido respecto de tales denuncias, o darlo a conocer a alguna persona físico o jurídico en particular.

En cambio, si las denuncias se refieren a instituciones públicas o son denuncias que han tomado estado judicial, el dictamen del auditor forense deviene público con los mismos requisitos de acceso del expediente judicial o de la entidad pública respecto del cual sus actuaciones forman parte.

**2.1.10 Otras ramas de apoyo durante una Auditoría Forense**

Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos en apoyo a la Auditoría Forense. Tales disciplinas son la grafología, psiquiatría, psicología, criminalística, así como también la contabilidad:

Grafología

Tiene por objeto el estudio de la personalidad en todos sus aspectos a través del análisis de las formas y movimientos especiales de la escritura manuscrita. Técnica de diagnóstico que basándose en la exploración de un grafismo, conduce a revelar la personalidad del escribiente; se logran descubrir las aptitudes y características del individuo, en su forma de actuar, sus conflictos internos, su manera de enfrentar la vida, sus tendencias.

Psiquiatría Forense

Es la ciencia auxiliar del derecho penal, que estudia las enfermedades mentales delos delincuentes, a fin de determinar su responsabilidad atenuada o nula, dentro delos principios criminales clásicos o la necesidad de uno u otro de los tratamientos que por conveniencia individual y medidas de seguridad deba adoptarse.

Consiste en la aplicación de los conocimientos psiquiátricos para determinar la capacidad jurídica de una persona en el momento en que por mandato judicial sea necesaria.

Psicología Forense

Ciencia que enseña la aplicación de todas las ramas de la psicología ante las preguntas de la justicia y coopera en todo momento con las instituciones de procuración de justicia, actuando en el tribunal, mejorando el ejercicio del derecho. La configuración de la psicología forense se fundamenta como especialidad que desenvuelve un amplio y específico ámbito entre las relaciones del derecho y la psicología tanto en la vertiente teórica, explicativa y de investigación, como la aplicación, evaluación y tratamiento.

Criminalística

Es la disciplina que aplica fundamentalmente los conocimientos, métodos y técnicas de investigación de las ciencias naturales en el examen del material sensible significativo relacionado con un presunto hecho delictuoso, con el fin de determinar en auxilio de los órganos encargados de administrar justicia su existencia, reconstruirlo o bien señalar la intervención de uno o varios sujetos. Es la ciencia auxiliar del derecho, la cual se encarga a través de la utilización de una metodología de buscar los indicios en un presunto hecho delictivo con el afán de determinar cuáles de éstos pueden convertirse en evidencia para así descubrir la verdad histórica de un hecho presuntamente delictivo.

Contabilidad forense

Un enfoque complementario es el que técnicamente se denomina “contabilidad forense”, el cual se puede definir como la ciencia de obtener y presentar información financiera en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los autores y responsables del crimen económico.

El personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley, en los años recientes, se ha vuelto más consciente de las prácticas de corrupción. Sin embargo, han carecido del entrenamiento y de la experiencia necesaria para combatirlos. La profesión contable está comenzando a cambiar desde el examen de las irregularidades al examen de la corrupción por parte de los funcionarios y de lainstitución. Además se están desarrollando más técnicas para esquemas fraudulentospotenciales no cubiertos, desarrollando perfiles, los cuales identificarán a los autores responsables de los delitos.

La cooperación entre contadores y personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley se ha vuelto no solo importante sino imperativa, los contadores tienen que conocer que datos financieros son admisibles en un corte de ley y el investigador tiene que aprender cómo usar información financiera para enriquecer sus casos.

**2.1.11 Ciclo de La Auditoría Forense**

* Prevenir
* Establecer un Código de Conducta (Código de ética).
* Capacitar en su aplicación.
* Establecer adecuados controles preventivos (control interno).

Asegurar el establecimiento de cuatro adecuados canales de comunicación que atraviesan toda la jerarquía de la institución para prevenir posibles conductas corruptas. En tal sentido es importante disponer de:

Código de Ética o Conducta. Todo funcionario debe estar debidamente entrenado para conocer cuáles son las conductas que se espera que tenga y las que debe evitar. El código de conducta debe describir con claridad los conflictos de interés que se deben evitar, los favores que no se deben hacer ni recibir de los terceros a la entidad y muy especialmente, debe precisar qué debe hacer cada funcionario cuando toma conocimiento de irregularidades por parte de sus pares o superiores.

Comité de Ética. Un aspecto central de toda norma es el de prever y disponer mecanismos para su efectiva aplicación. El comité de ética, a veces también denominado tribunal de disciplina es la herramienta apropiada a tal fin.

Determinadas percepciones son importantes para asegurar su debido funcionamiento:

Integración por los niveles más altos de la institución.- A efectos de asegurar su confiabilidad, el comité de Ética debe estar integrado por los funcionarios de más alto rango. De más está decir que si tales funcionarios son también sospechosos de corrupción todo el clima ético de la institución está comprometido.

Garantías de anonimato y no represalia.-

El proceso de investigación debe ser conducido de modo tal que se garantice al denunciante que no será objeto de represalias y más aún, que su anonimato será mantenido aún después de que concluya el proceso de investigación. Esto puede ser requerido si el denunciante sospecha que los investigados tienen contactos o relaciones con integrantes de la entidad no vinculados con su denuncia.

* Disuadir
* Establecer el Comité de Ética y comunicar su existencia.
* Establecer canales de denuncia.
* Establecer controles detectivos.
* Perseguir
* Investigar irregularidades.
* Denunciarlas ante las instituciones de procuración de justicia.
* Re – evaluar los controles en los casos de corrupción.

**2.1.12 Beneficios de aplicar Auditoría Forense**

La Auditoría, ha venido desarrollándose en distintos campos lo que ha permitido identificar mejores prácticas de auditoría gubernamental, que contribuyen a mejorar el desenvolvimiento del auditor gubernamental, como es el caso de la AuditoríaForense. A diferencia de otras auditorias utilizadas en el sector gubernamental, que seencargan de revisar si las operaciones de la entidad auditada están acorde con los objetivos de las mismas y si los estados presentan razonablemente las informaciones financiera, esto es de suma importancia ya que existen muchos sectores de riesgos que deben ser controlados en las instituciones, para lo cual la auditoría gubernamental promueve recomendaciones para la creación o aplicación de procedimientos que ayuden con el control administrativo, de esta forma corregir su planificación y alcanzar los objetivos.

La Auditoría Forense en cambio identifica los responsables de cada acción y comunica a las entidades competentes las violaciones encontradas. Como reflejo de esta actividad se obtiene un valor agregado, en los siguientes aspectos:

* En la lucha contra la corrupción

En los problemas de corrupción también se infringe la ley, se debe evitar que los culpables de los actos queden impunes, es importante facilitar los medios técnicos válidos que faciliten a las instancias de impartición de justicia actuar con mayor certeza.

* Valor agregado para los procesos operativos

Esto se refiere al aspecto de aplicación legal, si los problemas no son evaluados convenientemente, los efectos son los mismos y no es posible alcanzar la eficiencia sin acciones coordinadas a desaparecer la falta de adecuados sistemas de controles internos.

* Transparencia en las operaciones

Partiendo de los actos de corrupción, la falta de aplicación de la justicia, con sus efectos muy visibles que afectan a la población, que se ve limitada en los servicios que requiere. Al mejorar la práctica de la auditoría gubernamental se puede optimizar la gestión pública.

* Credibilidad en los funcionarios e instituciones públicas.

Que los funcionarios corruptos sean castigados, exigiéndoles rendiciones de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo. Si es mejorada la administración pública, más personal capacitado y honesto deseara optar por estos cargos.

**2.2 Delitos Cometidos por servidores públicos en El Salvador, ejemplos.**

Es muy difícil detallar con precisión todos los ilícitos cometidos. A continuación se presentan algunos de los hechos más relevantes de corrupción pública en El Salvador.

**2.2.1 Casos**

Caso Carlos Augusto Perla

En el año 2004, Carlos Augusto Perla ex presidente de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA), enfrentó a la justicia salvadoreña al haber sido acusado de los delitos de negociaciones ilícitas y peculado3 que aseguran cometió al estar al frente de la autónoma en cuestión, durante los años 1994-2002 donde presuntamente manipulo 26 licitaciones públicas para favorecer a una compañía que conformó en complicidad con cercanos colaboradores.

El juez Primero de Vigilancia Penitenciara, Roberto Calderón, que negó la libertad condicional al ex presidente de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA), Carlos Perla, el pasado 10 de septiembre, brindó una conferencia de prensa para abordar el caso.

Luego del fallo de Calderón, en el que se determinó que no se establecían los requisitos legales para otorgar el beneficio que solicitó Perla, la Cámara Primera de lo Penal revocó la resolución del Juzgado Primero de Vigilancia Penitenciaria y ordenó que se le realicen nuevos exámenes médicos al ex funcionario, quien ha puesto como argumento su deterioro de salud para solicitar la libertad condicional anticipada.

Calderón defendió su resolución y dijo que la denegación de libertad anticipada a Perla fue emitida en concordancia con los exámenes que le fueron practicados por el Instituto de Medicina Legal (IML).

El abogado de Perla alegó que “no se acreditó la especialización” de los médicos que realizaron el peritaje a Perla.

La Cámara ordenó a Calderón que gestione las diligencias con Medicina Legal y los especialistas respectivos realicen los exámenes médicos correspondientes.

Perla cumple una condena de 15 años de prisión desde julio de 2007, por los delitos de peculado (apropiación de fondos o bienes bajo custodia) y negociaciones y asociaciones ilícitas durante su gestión.

Caso empresa Agave Azul, S.A de C.V

En segundo lugar el caso de estafa y fraude cometido por la empresa Agave Azul, S.A. de C.V., cuyos socios fueron investigados en 2005 por sospechas de lavado de dinero; esta entidad pedía a sus estafados que invirtieran cierta cantidad de dinero en la compra de tequila, el cual les concedería ganancias muy altas en relación a las sumas invertidas, lo cual fue muy llamativo y permitió que varias personas accedieran y terminaran perdiendo su inversión totalmente, para terminar, la Fiscalía no recibió las denuncias requeridas, el caso no prosperó y la Cámara Primera de lo Penal resolvió no mantener secuestrada más tiempo la documentación del caso, dicha decisión surgió luego de que un abogado de la empresa licorera interpusiera un recurso de apelación que les fue resuelto favorablemente.

Caso Roberto Carlos Silva

Asimismo, en septiembre de 2006 se enmarca el caso del desafuero del diputado suplente Roberto Carlos Silva Pereira del Partido de Conciliación Nacional (PCN), quien fue acusado en El Salvador de lavar cerca de 15 millones de dólares y de sobornar a diferentes funcionarios y en Guatemala de ser autor intelectual del asesinato de los tres diputados de ARENA y su motorista en febrero de 2007. Además, como hechos recientes se trae a mención el conocido fraude cometido por la empresa lotificadora Jumbo Ingeniería cuyos dueños, el financista André Leopoldo Depréz y el analista de proyectos Pascal Emile Jean Pierre, ambos de nacionalidad francesa, fueron acusados en 2009 de delitos como estafa y lavado de dinero de millones de dólares relacionado con lotificaciones y créditos para reparar viviendas .

Caso del ex ministro de salud Guillermo Maza

Precisamente en el 2011 el entorno presenta otro caso de relevancia en el área, con la captura del ex ministro de salud Guillermo Maza, acusado de delitos de estafa en perjuicio del Estado, negociaciones ilícitas según la orden administrativa de captura, siendo señalado como sospechoso en presuntas irregularidades en el proyecto de Reconstrucción de Hospitales y Establecimientos de Salud de El Salvador (RHESSA).

Caso de ex Presidente Francisco Flores.

A finales del año 2013, la Fiscalía General de la República de El Salvador inició una investigación para desvelar si existían nexos entre Flores y un caso de supuesto peculado y negociaciones ilícitas en el que se relacionaba la empresa italiana ENEL y la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL), por lo que se abrió un expediente para él, y se realizaron rastreos bancarios y no se encontraron pagos de la empresa ENEL, sí se encontraron transferencias que la Embajada de Taiwán en El Salvador había realizado en un banco estadounidense, además se reporta la existencia de un Reporte de Operación Sospechosa del International Bank of Miami.

Con esta información, a inicios de septiembre de 2013, la Fiscalía detalló en un informe que Flores recibió tres cheques (por 4, 5 y 1 millones de dólares), el Reporte de Operación Sospechosa fue realizado por el International Bank of Miami debido a que la justificación para la operación era el financiamiento de su campaña política, hecho que levantó sospechas puesto que en El Salvador no existe reelección presidencial, además el destino del dinero suscitó sospechas, debido a que se dirigía a un banco de Bahamas, un conocido paraíso fiscal.

La Unidad de Investigación Financiera de la Fiscalía de El Salvador realizó una solicitud para la Office of International Affairs, del Departamento de Justicia, en ella piden que se investigue un inmueble en North Miami Beach, Florida. El caso ganó notoriedad cuando en noviembre de 2013, Mauricio Funes, Presidente de la República hizo público en su programa radial que tenía una copia del documento en el que se investigaba a Flores, hecho que fue señalado por numerosos miembros de Arena como una persecución política, posteriormente Flores fue citado por la Asamblea Legislativa de El Salvador para responder una serie de preguntas, Flores aceptó asistir a las dos primeras comparecencias, pero se rehusó a asistir a la tercera, por lo que la Asamblea decidió convocarlo por apremio y solicitó a la Policía Nacional Civil de El Salvador ubicar al expresidente.,8 Flores justificó su inasistencia al acusar a la comisión de imputarlo delitos cuando no es una de sus potestades,9 debido a la negativa de Flores en asistir y a la imposibilidad de la Policía para localizarlo la Asamblea decidió realizar un informe para enviarlo a la Fiscalía General, en dicho informe se resaltan 6 delitos que potencialmente Flores pudo haber cometido y que alrededor de $95 millones de dólares pudieron ser utilizados irregularmente.

El 1 de mayo de 2014, la Fiscalía General de la República de El Salvador, lo acusa formalmente bajo los delitos de peculado, enriquecimiento ilícito y desobediencia a la autoridad; además, solicitó la orden de captura contra el ex funcionario.

La mañana del 09 de mayo de 2014, la INTERPOL coloca en su sitio web la difusión roja con todo y la fotografía del ex presidente Flores, para proceder a su captura en los 190 países asociados a esta organización.

El ex presidente de la República Francisco Flores se presentó, en la mañana del 5 de septiembre de 2014, a los tribunales de San Salvador, llegó por su voluntad en compañía de sus abogados.

Luego de celebrada la audiencia especial, el juez Levis Italmir Orellana decretó "arresto domiciliario" mientras continuaban las investigaciones. Decisión criticada por funcionarios salvadoreños.

Finalmente, el 19 de septiembre de 2014, Francisco Flores fue trasladado a bartolinas de la División Antinarcóticos (DAN) luego de que La Cámara 1° de lo Penal revocará el arresto domiciliario contra el ex presidente.

**2.4 BASE LEGAL DE AUDITORIA FORENSE**

Los profesionales en Contaduría Pública en el desarrollo de trabajos de auditoría forense en las entidades públicas, en la consideración del entorno legal que rige las actividades de dichos entes han de considerar toda la legislación actual disponible y aplicable a las necesidades del delito en cuestión, se consideran leyes civiles, mercantiles, penales y demás necesarias para el conocimiento del caso en cuestión.

Posterior al conocimiento del entorno legal sobre el cual las entidades públicas ejercen sus actividades, existen lineamientos específicos sobre el desarrollo de la actividad de auditoría forense, lo cuales en términos generales se encuentran estipulados en el Código Penal y Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos. (Ver tabla Nº 2) y leyes tributarias.

Tabla Nº 2: Base Legal de Asuntos Tratados por Auditoría Forense.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Leyes, Decretos y Otros | Base Legal | Asunto |
| Código Penal (C.P.) | Art.215 | Estafa, definida como el uso de mañas o cualquier otro medio para dañar la buena fe, en beneficio propio. |
| Art. 216 | Estafa agravada, cuando el uso de engaños recae sobre bienes de primera necesidad, viviendas o terrenos, abusos de cheques en blanco, cobros indebidos de seguros, manipulación indebida en el procesamiento de datos para beneficio propio. |
| Art. 217 | Apropiación o Retención Indebida, cuando no se entregue o restituya a tiempo una cosa, guardándola para beneficio propio. |
| Art. 218 | Administración Fraudulenta, el que teniendo a cargo el cuido de bienes ajenos perjudicare a su titular aumentando saldos en las cuentas para beneficio propio. |
| Art. 245,250 | Apropiación o Retención de Cuotas Laborales o Impuestos Fiscales, cuando la persona responsable de la retención se adueñe de ella y no la reporte a las instituciones pertinentes. |
| Art. 249-A | Evasión de Impuestos, el sujeto obligado por la ley que omite declarar hechos generadores de impuesto. |
| Art.335 | Cohecho Activo, persona particular que ofreciere a un funcionario público dádiva u otra ventaja indebida. |
| Art. 335-A | Soborno Transnacional, cuando se prometiere cualquier ventaja o dádiva a un funcionario público para que omita cualquier acto en el ejercicio de sus funciones. |
| Código Procesal Penal  (Pr. Pn.) | Art. 128 | Si alguna de las partes considera necesario ser asistido por un consultor, en una ciencia, arte o técnica, lo solicitara al juez su autorización. |
| Art. 137 | Juramento o promesa de decir la verdad; tomado el juramento o promesa de decir la verdad, el declarante contestará: “Si, Lo juro”, “Si, Lo prometo”, según sea el caso. |

Tabla Nº 2: Base Legal de Asuntos Tratados por Auditoría Forense.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Leyes, Decretos y Otros | Base Legal | Asunto |
| Código Procesal Penal  (Pr. Pn.) | Art. 226 | Nombramiento de Peritos. El juez o tribunal ordenará peritajes, cuando para descubrir o valorar un elemento de prueba, sea necesario o conveniente poseer, conocimientos especiales, en alguna ciencia, arte o técnica. |
| Art. 231 | Nombramiento y Notificación. El juez o tribunal designará un perito, salvo que estime necesario nombrar otros. La realización de las diligencias será notificada a las partes con la indicación de los puntos de peritaje y el nombre del perito. |
| Art. 233 | Dirección del Peritaje. El juez o fiscal que ordene la pericia formulará las cuestiones objetos del peritaje, fijará el plazo en que se ha de realizar y pondrá a disposición de los peritos las actuaciones y elementos necesarios para cumplir el acto. |
| Art. 236 | Dictamen. Se expresará por escrito o se constará por acta. |
| Art. 387 | Dictamen pericial. La declaración del perito estará referida al contenido del dictamen y a sus conclusiones, en forma de opinión. |
| Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos (L.L.D.A) | Art. 4 | Lavado de Dinero, el que depositare, retirare, convirtiere o transfiriere fondos, bienes o derechos, con el fin de ocultar su origen ilícito. |
| Art. 5 | Otras Acciones que son Lavado de Dinero y Activos, ocultar o disfrazar la naturaleza, origen, ubicación y destino de la propiedad legal de fondos, adquirir o utilizar bienes de procedencia delictiva con la finalidad de legalizarlos. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ley Reguladora del Ejercicio de la Profesión de la Contaduría (L.R.E.P.C.P.) | Art.17 | Faculta a los contadores públicos a realizar la compulsa de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionados con toda clase de juicios a petición del juez de la causa o de las partes en conflicto. |
| Art. 20 | Los dictámenes, informes, estudios, opiniones o consultas relacionados con las funciones antes descritas, deberán llevar la firma y sello del contador público responsable. En caso contrario carecerá de validez. |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Norma Involucrada** | **Tema** | **Asunto** |
| Código Procesal Penal | Art. 195 | Procedencias y Autopsias El requerimiento de un peritaje | Está a cargo de un juez o tribunal, quien solicitará la participación del profesional contable, para descubrir o valorar elementos de prueba, requiriendo conocimientos y habilidades especiales en alguna ciencia, arte o técnica |
|  | Art. 197 | Obligatoriedad del Cargo La responsabilidad de un Perito (auditor forense) | Inicia desde su aceptación y nombramiento de cargo, debiendo desempeñarlo fielmente y haciendo juramento o promesa sobre el cumplimiento del trabajo. |
|  | Art. 199 | Impedimentos | La normativa legal establece para los peritos contables los mismos impedimentos que para los jueces. |
|  | Art. 202 | Dirección del peritaje El juez o tribunal | formulará las cuestiones objeto del peritaje, fijará el plazo en que ha de realizarse el peritaje y pondrá a disposición de los peritos las actuaciones y elementos necesarios para cumplir el acto 9 Código Procesal Penal |
|  | Art. 205 | Peritos Nuevos | En ocasiones para el desarrollo del trabajo, los peritos practicarán conjuntamente el examen, en caso de haber nombrado dos o más peritos y si los informes de los auditores son contradictorios en puntos fundamentales, el juez o tribunal podrá nombrar uno o más peritos nuevos, para que presente un nuevo informe Código Procesal Penal. |
|  | Art. 206 | Dictamen | Es el acto mediante el cual el perito, responde a cada uno de los puntos propuestos por las partes y el juez, explicando de forma detallada las operaciones técnicas realizadas, elaboradas de forma escrita Código Procesal. |
|  | Art. 346 | Dictamen Pericial | Durante la vista pública el juez ordenará la lectura de las conclusiones de los dictámenes presentados por los peritos, quienes darán respuesta a las preguntas que formulen las partes y los miembros del tribunal Código Penal |
| Código Tributario | 114 y 115-A | Disposiciones legales de documentación | Establece el tipo de documentos con que toda institución debe contar para llevar en orden los registros contables y la legalidad de los mismos |
| Ley de IVA | Artículos 8, 12 y 18 | Momento que se causa el impuesto. | Toda compra o venta se registrara justo en el momento que se origine sea esta en crédito o contado. |
|  | Arts. 93 y 94 Ley de IVA | Declaración de impuestos. | Asimismo los contribuyentes del Impuesto IVA, que sean sujetos de retenciones o de percepciones, tienen la obligación de presentar un informe ya sea por medios manuales, magnéticos o electrónicos, de las retenciones, percepciones o anticipos del IVA, que les efectuaron, con las especificaciones técnicas y en los formularios que la Administración Tributaria establezca, durante los primeros 15 días hábiles del mes siguiente al período tributario en el cual se efectuaron las retenciones, percepciones o anticipos del IVA, de conformidad al artículo 123-A, del Código Tributario. |
| Ley de Renta | Art. 1, Art. 2 |  | La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley. Renta Obtenida, todos los productos o utilidades percibidas o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente. Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen. |

**Capitulo III**

**Metodología de la Investigación**

**3.1 Tipo de investigación**

El presente capitulo tiene como finalidad dar a conocer el procedimiento utilizado que se siguió en el desarrollo de la investigación, para evaluar el conocimiento que los Profesionales de la carrera de Contaduría Pública, estudiantes y otras personas con conocimientos contables y de auditoria poseen sobre Auditoria Forense y su aplicación en el campo tanto privado como público.

**3.1.1 Investigación Bibliográfica**

La investigación bibliográfica se realizó con el fin de conocer qué se ha escrito en la comunidad científica sobre Auditoria Forense, y encontrar si se cuenta o no con material bibliográfico que sirva de base para poder llevar a cabo una adecuada aplicación de la misma en el campo académico y práctica.

**3.1.2 Investigación de campo**

En esta etapa de la investigación se realizó basada en un procedimiento técnico, sistemático y analítico de la situación actual, en la cual se identifican factores de riesgos y como estos se pueden minimizar. Teniendo asi conocimiento de la información que existe sobre el uso y aplicación de las técnicas de la auditoria tanto en términos generales como enfocada en la forense, llevadas principalmente a la práctica.

**3.2 Método de investigación**

El método de investigación que se utilizó para analizar la problemática, fue aplicar razonamiento retrospectivo, recopilar y analizar los datos, hasta confirmar o rechazar las hipótesis. Dentro de las técnicas que han sido utilizadas están el cuestionario, la encuesta y la entrevista.

**3.2.1 Retrospectivo**

Es un enfoque descriptivo que revisa acciones pasadas, con el objetivo de llegar a conclusiones veraces y entender el porqué de algunas situaciones. Se trata de una recopilación de datos que nos permiten una solución.

Se parte de situaciones pasadas, descomposición de hechos, sucesos, o acciones del pasado en sus partes para saber el cómo o porque de la situación del presente.

**3.3 Técnicas e instrumentos empleados**

En esta investigación se estructura el cuestionario, la entrevista y la encuesta, formulando preguntas abiertas, cerradas y de opción múltiple dirigidas a los estudiantes de quinto año de la carrera de Contaduría Pública y a los profesionales de la misma, que permita conocer las necesidades de capacitación y asistencia sobre la temática y su aplicación en el campo ya sea empresarial o como es el caso de nuestra propuesta en el campo del sector público.

**3.3.1 El Cuestionario**

Por medio del cuestionario se enfocó la indagación sobre el nivel de conocimiento que poseen los diferentes usuarios de este tipo de información como lo es la auditoria forense.

**3.3.2 La entrevista**

Mediante la entrevista el objetivo es completar lo obtenido a través de la observación realizando entrevistas de carácter personal con especialistas en el tema y con estudiantes de la carrera de contaduría Pública.

**3.3.3 La encuesta**

A través de la encuesta se obtuvo la información relacionada con los indicadores que permite que el modelo propuesto se ajuste a las necesidades de la institución.

**3.4 Universo y Muestra**

**Se determinó el límite geográfico del estudio en la ciudad de Santa Ana, por lo que el origen del Universo se basa principalmente en los profesionales de la Carrera de Contaduría Pública y estudiantes de la misma, conformándose la estructura muestral en su mayor parte por profesionales.**

**3.4.1 Universo**

Según los propósitos de la investigación, se tomaron en cuenta todos los alumnos de la carrera de Contaduría Pública de quinto año del presente periodo de las Universidades del Departamento de Santa Ana y personal docente y profesionales de la misma.

**3.4.2 Muestra**

El tipo de muestra que se utilizó fue aleatoria, se tomó parte del Universo, de los cuales se dieron características comunes. Esta se determinó basada en el universo de Profesionales de la Carrera de Contaduría Pública. En cuanto a los estudiantes se realizó un sondeo en las diferentes universidades, debido a fines prácticos de la investigación.

El diseño muestral a utilizar es el muestreo probabilístico, mediante el muestreo aleatorio estratificado, en donde se divide el tamaño de la muestra en forma proporcional al tamaño de cada estrato, aplicando la formula siguiente**:**

**n= Z² P Q N**

**(N-1)²E+Z²PQ**

Dónde:

**N:** Tamaño del universo objeto de estudio

**P:** Probabilidad de éxito

**Q:** Probabilidad de fracaso

**Z:** Nivel de confianza

**E:** Margen de error aceptable

**n**: tamaño de la muestra

Valores

N:164

2

n=( 0.0196) (0.50)(0.50)(164) x 100

2 2

(164-1) (0.044 )+ (0.0196) (0.50)(0.50)

P:50 %

Q:50%

Z:1.96%

E:4.4 %

n: 134

El tamaño de la muestra es de 134 profesionales de la carrera de Contaduría Pública.

**3.5 Análisis e interpretación de resultados.**

Para la realización del presente estudio fue necesario desarrollar un instrumento de medición (cuestionario) tomando en consideración las especificaciones correspondientes. El objetivo de dicho cuestionario se basa en el análisis descriptivo de Los conocimientos que la población en estudio posee acerca de lo que implica la aplicación de una auditoria de carácter forense.

Una vez determinada la muestra la cual es de 134 profesionales a los cuales se les distribuyó la encuesta según anexos y 88 estudiantes de último año de la carrera de contaduría pública a quienes se les realizó un sondeo con un cuestionario de cinco preguntas.

Para la entrevista se valoró el nivel académico del entrevistado, considerándose candidatos aquellos Profesionales en la carrera de Contaduría Pública, sin embargo, para dar más alcance al estudio se ha incluido en el mismo a profesionales de las Ciencias Jurídicas y docentes de la carrera, con el objetivo de obtener un panorama de los conocimientos que se manejan en otras carreras que no cuentan con el enfoque contable, pero que si se relacionan al momento de la práctica de la auditoria forense.

**3.6 ANALISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS**

A continuación se presentan los resultados de la investigación de campo, según las interrogantes expuestas a la población en estudio.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 1 | | | |
|  | Respuestas | | |
| Profesionales | SI | NO |  |
| 134 | 85 | 49 |  |
| % | 63.43 | 36.56 |  |
|  |  |  |  |

Análisis:

El 63.43 % de la población en estudio posee conocimiento de lo que es una auditoria forense.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 2 | | |
| Profesionales | Respuestas | |
| 134 | SI | NO |
|  | 100 | 34 |
| % | 74.62 | 25.37 |

Análisis:

El 74.73% de los encuestados no poseen conocimientos básicos sobre el desarrollo de una auditoria Forense.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 3 | | | | | |
| Profesionales | Respuestas | | | | |
|  | Inventarios | Efectivo | Activo Fijo | Ventas | Cuentas por Cobrar |
| 134 | 30 | 47 | 12 | 25 | 20 |
| % | 22.38 | 35.07 | 8.95 | 18.66 | 14.92 |

Análisis:

La mayor área de riesgo para que se realice un delito económico en una entidad es según la opinión de la población la de efectivo con un 35.07% y la segunda el área de inventarios con un 22.38%.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 4 | | |  |
| Respuestas |  | Profesionales | % |
| Descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes (A) | A | 55 | 41.07 |
| Estudiar los efectos de hechos pudieran ser delictivos o no(B) | B | 25 | 18.65 |
| Ser una herramienta de apoyo en procesos judiciales ( C ) | C | 32 | 23.88 |
| Recomendar mejoramientos en el sistema de C.I. (D) | D | 10 | 7.46 |
| Todas las anteriores ( E ) | E | 12 | 8.95 |

Análisis:

Según el estudio el objetivo primordial de una auditoria forense es descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y corrupción en el desarrollo de las funciones pública y privada con un porcentaje del 41.07% de las respuestas obtenidas.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 5 | | | |  |
| Respuestas | |  | Profesionales | % |
| Fiable y Suficiente (A) |  | A | 25 | 18.65 |
| Suficiente y apropiada (B) |  | B | 38 | 28.35 |
| Con Valor Legal ( C) |  | C | 28 | 20.89 |
| Todas las anteriores |  | D | 43 | 32.08 |

Análisis:

Según el estudio una auditoria forense debe reunir evidencia basada en ciertas características que deben cumplirse, como lo son Fiable y suficiente, apropiada, con valor legal, con un 32.08 % de opinión a favor de las mismas.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 6 | | | |
|  | Respuestas | | |
| Profesionales | SI | NO |  |
| 134 | 25 | 109 |  |
| % | 18.66 | 81.34 |  |

Análisis:

Solo un 18% de la población en estudio ha tenido la experiencia de participar en el desarrollo de una auditoria forense. Lo que indica el escaso conocimiento empírico que existe en el campo de la misma.

Pregunta 7

Análisis:

Entre las dificultades que se encuentran en el desarrollo de una auditoria forense según el estudio es la falta de documentación que sustenten los hallazgos de un ilícito, esto es porque no existe un procedimiento estándar a seguir que se enfoque primordialmente en comprobar un ilícito, además de la falta de colaboración por parte de la entidad para proporcionar la misma, asi como la poca preparación del auditor en el campo forense de la auditoria.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 8 | | | |
|  | Respuestas | | |
| Profesionales | SI | NO |  |
| 134 | 102 | 32 |  |
| % | 74.62 | 23.88 |  |

Análisis:

El 74.62% de los encuestados expresaron su apoyo por que se incluya contenido específico y fundamental de la rama en estudio, dentro de la preparación de los estudiantes que cursan la carrera de contaduría pública en la Universidad de El Salvador. Con el fin de hacer más completo su desarrollo como profesionales.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 9 | | | |
|  | Respuestas | | |
| Profesionales | SI | NO |  |
| 134 | 88 | 46 |  |
| % | 65.67 | 34.32 |  |

Análisis:

Una considerable parte la población encuestada considera que debe existir un equipo que sea multidisciplinario para efectuar lo que es un trabajo de auditoria forense, apoyando la moción un 65.67%, esto indica que los profesionales que realicen o estén por realizarla deben poseer conocimientos integrados de varias disciplinas como lo son la contabilidad, la criminalística, penales, normas y leyes actuales, entre otras ramas que sirven de herramientas al momento de detectar hallazgos de crímenes económicos.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 10 | | |  |
| Respuestas |  | Profesionales | % |
| Sospecha de un ilícito (A) | A | 55 | 41.04 |
| detección de algún ilícito (B) | B | 78 | 58.2 |
| otros ( C) | C | 1 | 0.74 |
| total |  | 134 |  |
|  |  |  |  |

Análisis:

Según los resultados un 58.2% considera que cuando se tiene la detección de un ilícito se debería comenzar con el proceso de aplicación de una auditoria forense, mientras un 41.04 expresa que con solo la sospecha del mismo ya es suficiente razón para aplicarla, en ambos casos se persigue comprobar y sustentar ante una autoridad el contexto ilegal en el que se desarrollo la operación en estudio dentro de la entidad auditada.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 11 | | |  |
| Respuestas |  | Profesionales | % |
| Preventivo | A | 39 | 29.1 |
| Correctivo | B | 15 | 11.19 |
| Ambos | C | 80 | 59.7 |
| total |  | 134 |  |

Análisis:

Los profesionales opinan que la auditoria forense es un recurso que cumple con dos características al momento de verificar un hecho ilícito económico dentro de la entidad las cuales son: Preventiva y correctiva, cada una en una determinada fase del proceso de la auditoria forense.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PREGUNTA 12 | | |
| Respuestas/Sectores | Profesionales | % |
| Publico | 25 | 18.66 |
| Comercio | 22 | 16.41 |
| Industria | 10 | 7.46 |
| Servicios | 12 | 8.96 |
| Todos | 65 | 48.5 |
| total | 134 |  |

Análisis:

En general se piensa que todos los sectores son vulnerables y por consiguiente podrían requerir en un determinado momento la aplicación de una auditoria forense con un porcentaje mayoritario dentro del estudio de un 48.5%, sin embargo si analizamos los sectores por si solos vemos que el sector público es el que se muestra más vulnerable con un 18.66%, prueba de ello los casos reales sucedidos en el país en los que se hace mención al inicio de la investigación.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 13 | | | |
|  | Respuestas | | |
| Profesionales | SI | NO |  |
| 134 | 75 | 59 |  |
| % | 55.97 | 44.02 |  |

Análisis:

Según estudio se muestra que la mayoría en un 55.97% si conoce la normativa internacional y legal utilizada en la ejecución de una auditoria forense, sin embargo eso no disminuye el hecho de que no hay suficiente preparación para llevarlo a la práctica.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 14 | | | |
| Respuestas |  | Profesionales | % |
| NIAS | A | 24 | 17.91 |
| NITA | B | 24 | 17.91 |
| RTA | C | 17 | 12.68 |
| Código Penal | D | 21 | 15.67 |
| Código Procesal Penal | E | 18 | 13.43 |
| Código tributario | F | 4 | 2.98 |
| Ley contra del Crimen |  | 11 | 8.2 |
| Organizado | G |  |  |
| Ley contra Lavado de dinero | H | 13 | 9.7 |
| Otras | I | 2 | 1.49 |

Análisis:

Las normativas técnicas que se considera más aplicable en el desarrollo de una auditoria forense son las Normas   
Internacionales de Auditoria (NIAS) y las Normas Internacionales de Trabajo para Atestiguar (NITA) con un 17.91% cada una dentro del estudio. En cuanto al marco legal se considera que el Código Penal es importante a considerarse durante una auditoria de esta índole con un 15.67%.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 15 | | |
|  | Respuestas | |
| Profesionales | SI | NO |
| 134 | 32 | 102 |
| % | 23.88 | 76.12 |

Análisis:

Esta gráfica nos indica la posición definitiva de la población en cuanto a considerar que si se necesita información bibliográfica y didáctica que oriente de manera técnica y metodológica para la realización de una auditoria forense con un porcentaje elevado del 76.12%, es evidente la necesidad de ampliar en esta área de la auditoría.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| PREGUNTA 16 | | | |
| Respuestas |  | Profesionales | % |
| Por el tipo de fraude a investigar | A | 70 | 52.23 |
| Desconocimiento de la normativa | B | 50 | 37.31 |
| limitantes en el desarrollo del trabajo | C | 4 | 2.98 |
| Riesgo personal y profesional | D | 10 | 7.46 |
| total |  | 134 |  |

Análisis:

Al estudiar el criterio profesional de la población se puede observar según los resultados que un 52.23% está a favor de considerar como principal causa de que algunos no participen en auditoria forense debido al tipo de fraude a investigar, mientras la segunda en consideración consiste en un desconocimiento de la normativa técnica y legal con un 37.31%

Pregunta 17

Análisis:

En su mayoría hubo una reserva de respuesta, sin embargo las opiniones obtenidas concuerdan entre si al considerar que hace falta una adecuada divulgación de normativas técnicas y legales, asi como capacitaciones sobre las mismas para lograr la adecuada preparación del profesional que se desempeñara en esta área tan integral como lo es la auditoria forense.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 18 | | |
|  | Respuestas | |
| Profesionales | SI | NO |
| 134 | 101 | 33 |
| % | 75.37 | 24.62 |

Análisis:

La opinión mayoritaria a esta interrogante nos muestra según la gráfica en un 75.37% una tendencia a pensar en que si es sumamente necesaria una guía de auditoria como instrumento metodológico para el desarrollo de la auditoria forense, y asi mejorar el proceso para la obtención de pruebas sobre el fraude u otros hechos de crímenes económicos.

Pregunta 19

Análisis:

Se puede observar que la mayoría de los encuestados se inclinan por que la Auditoria Forense fuese integrada en el Pénsum de materias de los estudiantes de la carrera de contaduría pública, lo que implicaría un cambio sustancial pues se estudiaría en fora más integral los procedimientos aplicados por un auditor estudiando de manera multidisciplinaria el concepto de auditoria tradicionalmente conocido; o que se realicen más diplomados o seminarios para tratar la temática más a fondo, aminorando asi el vacío de conocimientos que actualmente se encuentra en esa área a nivel general.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PREGUNTA No. 20 | | |
|  | Respuestas | |
| Profesionales | SI | NO |
| 134 | 134 | 0 |
| % | 100 | 0 |

Análisis:

La totalidad de la población considero que si existiera una guía que contenga los lineamientos y procedimientos para la planeación y ejecución de una auditoria forense, basada en Normas Internacionales de Auditoria y el marco legal relacionado, estaría dispuesta utilizarlo como base fundamental y herramienta en su trabajo como auditores y contadores, por lo que esto viene a sustentar la necesidad de crear, formar, establecer y aplicar una guía integral que este conformada por una serie de pasos y procedimientos analíticamente esquematizados para lograr cumplir el objetivo de la auditoría que es obtener una base sustentable, confiable y razonable de un hecho económico, pero en este caso con el objetivo de servir como prueba de tal hecho en el sentido de haber incumplido una determinada disposición legal considerándolo un acto ilícito.

**ENTREVISTAS**

Las entrevistas fueron realizadas a tres profesionales de diferente área, docencia, contable, y jurídica, con el fin de obtener un criterio más amplio sobre la temática en cuestión. Pues como se ha dicho la auditoria forense hace uso de conocimientos integrales.

El docente que fue entrevistado expreso tener muy poco conocimiento de lo que era la auditoria forense lo que nos conlleva a determinar que hoy docentes impartiendo clases con muy poca motivación de actualizarse, al no encontrar un buen sustento de información para capacitarse, lo que origina profesionales deficientes, este profesional hablo sobre la importancia del manual y que sería de mucha utilidad para él y otros profesionales.

Según el criterio del profesional licenciado en contaduría pública opina en resumen que la auditoria forense ha tomado un gran auge en estos tiempos, principalmente en el área del estado debido a los fraudes públicos, pero que de igual manera en empresas privadas. El Auditor tiene que enfrentarse a diario con ese tipo de ilícitos por lo tanto tiene que estar actualizado y poseer instrumentos y conocimientos apropiaos para poder enfrentarse a ellos.

El profesional en ciencias jurídicas hizo ver que en el ámbito de contabilidad muy poco conocimiento pero que si tenía claro que la auditoria forense tiene que ser realizada en conjunto con varios profesionales para que cada uno con su especialidad puedan aportar a la investigación del ilícito y así poder llegar a presentar pruebas contundentes que puedan determinar los culpables.

En resumen los tres profesionales entrevistados concuerdan en que el manual seria de mucha utilidad tanto para estudiantes como para profesionales en el área.

**CAPÍTULO IV**

Propuesta Manual De Procedimientos Para Implementar La Auditoria Forense En El Sector Publico En El Municipio De Santa Ana Con Aplicación De Las NIAS.

En este capítulo se expone la propuesta del manual de procedimientos para la implementación de la auditoria forense en el sector público; se ha elaborado con el fin de ser utilizado en el municipio de Santa Ana pero existen ciertas técnicas que pueden ser utilizas en general para el tipo de auditoría forense en cualquier sector y en cualquier departamento de El salvador.

**4.1 Objetivos**

Son los medios por los cuales el auditor puede llegar a lograr las metas propuestas por el plan global de auditoría. Logrando la emisión de un diagnóstico sobre el sistema de información de la entidad, que conlleven a tomar las decisiones y acciones pertinentes de corrección o prevención.

Elaborar un manual de aplicación de auditoría forense que sirva como instrumento para poder identificar casos de corrupción, fraudes, errores técnicos y/o de principios, e incumplimientos legales en las empresas gubernamentales del sector de Santa Ana.

Facilitar la resolución de los casos de corrupción en el sector gubernamental del área de Santa Ana.

Proporcionar una herramienta que facilite la investigación en el área de auditoría forense, de tal manera que al auditor se le haga más factible el uso de la misma para obtener los mejores resultados.

**4.2 Características de la Propuesta**

Esta Propuesta contiene en un principio los antecedentes generales, luego el papel del auditor en la actualidad asi como sus facultades y obligaciones en las empresas. Luego contiene una breve descripción de los Estados Financieros, así como su información y los elementos que conforman una empresa Y por último la descripción de cómo se ejecuta una auditoria forense y el seguimiento del informe.

La propuesta es de suma importancia, ya que la auditoría está encargada de la revisión de los Estados Financieros, de las políticas contables, dirección, así como de los procedimientos específicos que relacionados entre sí forman la base para obtener suficiente evidencia a cerca del objeto de la revisión de los Estados Financieros. En consecuencia de todo lo antes descrito y para facilitar el proceso de la auditoría Forense en sus diferentes fases: Planeación, Ejecución e Informe; se diseña un manual de procedimientos con la finalidad de proveer a los auditores de un instrumento técnico que describa los procesos para el desarrollo de una auditoria forense. El presente manual Teórico y práctico tiene aplicabilidad en el desarrollo de auditorías de Estados Financieros que se pretendan realizar bajo los lineamientos de las Normas Internacionales de auditoría.

**4.3 Competencia del manual**

Este manual será aplicado a todas las empresas públicas, aunque incluye elementos generales los cuales serían de gran beneficio para aplicarlo a cualquier empresa aunque esta fuere de otro sector; ya que en él se ve de una manera más amplia lo que compete a la Auditoria Forense.

**4.4 Alcance de la Auditoria Forense**

La auditoría forense es sin duda un tema de la actualidad e importancia, vinculado directamente con la lucha contra la corrupción y con la labor que deben desempeñar las autoridades el sector público. Sin embargo es necesaria la decisión de profesionales altamente calificados. Capacitados y experimentados en la investigación de fraude, casos informes constituirán a nivel del ministerio público y de los juzgados instrumentos sólidos para que la decisión de las autoridades sea la más prudente y acertada.

**4.5 Perfil de la Auditor Forense.**

La auditoría forense es un tipo de auditoría en la cual se utilizan técnicas de investigación y para asegurar que esta alcance el grado de efectividad necesario, es preciso que quienes la ejecuten en este caso sería el auditor, esté debidamente capacitado además de apoyarse en diferentes especialistas de otras ramas como: Criminalística, derecho penal etc. Ya que estos darán una opinión que afectara en el informe del auditor.

**4.6 Ámbitos de Acción**

El auditor para poder desarrollar una auditoria forense debe tener la habilidad y destreza necesario para desarrollar cierto tipo de actividades como:

* Identificación de problemas financieros

Es la capacidad y experiencia que el auditor debe poseer sobre las diferentes aéreas del sector público en este caso.

* Conocimiento de evidencia.

El auditor debe estar claro con el objetivo para alcanzar el resultado y determinar la existencia de u acto ilícito.

* Conocimiento de la técnica de investigación.

El auditor debe hacer uso de todas las herramientas necesarias para la obtención de evidencia suficiente y apropiada.

* Interpretación de información financiera.

El auditor debe tomar en cuenta el comportamiento sobre el análisis de las tendencias, para poder evaluar correctamente.

* Reconocimiento de riegos y evaluación de controles.

El auditor será responsable de determinar la vulnerabilidad del control interno de la empresa estatal de acuerdo a su experiencia para poder así dar las recomendaciones que estime convenientes.

* Presentación y trámite del hallazgo.

Una vez terminado el informe de auditoría, el auditor forense tendrá la responsabilidad de informar a las instancias judiciales sobre el ilícito cometido.

**4.7 Propuesta Del Manual integrado para la Aplicación de la Auditoria Forense en el Sector Publico del Municipio del Departamento de Santa Ana con base a las NIAs”**

FASES DE LA AUDITORIA FORENSE

1. Conocimiento de la empresa estatal

2. Objetivos de la auditoria forense

3. Determinación de la materialidad de la auditoria forense

Fase 1 –Planeación de La Auditoria Forense

4. Factores de Auditoria Forense para Identificar y Evaluar el riesgo

5. Propuesta de trabajo de auditoría forense.

1. Definición y reconocimiento del problema

2. Evaluación del riesgo forense (Matriz)

3. Ejecución y técnicas de Auditoria Forense

Fase 2 –Ejecución de La Auditoria Forense

4. Recopilación y técnicas de evaluación de Evidencias

5. Cuestionario de Control Interno

6. Propuesta de elaboración de Programas

7. Evidencia sustantiva y apropiada

1. Características del Informe

Fase 3 –Informe Forense

2. Estructura del Informe

3. Contenido del informe

**4.8 Ejecución del Manual**

4.8.1 Planificación de la auditoria forense.-fase 1-

**PLANIFICACION DE LA AUDITORIA FORENSE**

Obtención de información relevante de la entidad.

Análisis de Información

Determinación de los componentes de auditoria o ciclos de transacciones

CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA ESTATAL

Comprensión del control interno

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE

DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA FORENSE

FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS

Objetivo del plan de trabajo

Plan de trabajo

PLAN ESPECIFICO DE TRABAJO DE AUDITORIA FORENSE

Diseño y Elaboración de Cuestionario de Control Interno, Programas y Papeles de Trabajo.

4.8.1 .1 Conocimiento y Comprensión del Sector Publico del Área del Municipio de Santa Ana

La planificación de la auditoría forense debe realizarse en forma adecuada y exhaustiva. La planificación de la auditoría comprende el desarrollo integral de un proceso estratégico para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse. Es de suma importancia llevar a cabo la apropiada documentación de la Planificación de una Auditoría Forense.

El Documento de Planificación debe mostrar.

* Congruencia de los procedimientos planificados en el alcance del trabajo.
* Oportunidad de los procedimientos.
* Distribución de tareas entre los miembros del equipo de trabajo.
* Uso de especialistas.
* Otras decisiones clave de la estrategia de auditoría.
* Enfoque general.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **MANUAL PARA INICIAR LA AUDITORIA FORENSE** | | | | | | |
| Objetivo: Dar inicio al trabajo de auditoría forense tomando  como base la alternativa identificada | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | **Denuncia formal:** Que es presentada por la persona afectada directa o indirectamente y esta puede ser que haya sido recibida en las oficinas de la entidad o en un juzgado competente y que cumple con los requisitos formales según sea el caso. En esta situación el auditor deberá planificar la auditoría forense tomando como base la denuncia presentada. |  | |  | |  |
| **2.** | **Denuncia informal**: Es aquella que el auditor forense se entera a través de medios tales como rumores o comentarios de personas que conocen de la situación específica y están haciendo el señalamiento. En este caso deberá investigar a través de técnicas adecuadas para el caso tales como entrevistas, indagación en el personal de la empresa o institución u otras que permitan sustentar la denuncia para poder planificar la auditoría forense. |  | |  | |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | **HECHO POR** | **FECHA** |
| **3.** | **De una auditoría financiera:** En este caso el auditor forense conoce el fraude realizado y toma como base el informe recibido para planificar la auditoría forense con el propósito de investigar y determinar responsabilidades sobre el ilícito cometido. |  |  |  |
| **4.** | **Evaluaciones de control interno:** En esta etapa el auditor forense solo realiza procedimientos para verificar la efectividad del control interno, sin embargo pudiera ser que encuentre debilidades en algún punto de los procesos de control y que consecuentemente permita identificar casos de fraude, dada esta situación el auditor deberá planificar la auditoría forense. |  |  |  |
| **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | |  | **FECHA** |  |

La planificación es la primera etapa de la auditoría forense y de su adecuada realización dependerá la eficiencia y efectividad para el logro de los objetivos planteados. Es aquí donde el auditor entra en contacto con el ambiente ético de la entidad, la magnitud de misma, la forma en que está estructurada administrativamente, sus estados financieros, sus riesgos inherentes y de control interno, asi como también con sus políticas, procesos y procedimientos, planes y presupuestos.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ACCIONES A SEGUIR TOMANDO EN CUENTA LOS RESULTADOS DE LA PLANEACION** | | | | | | |
| Objetivo: evaluar el ambiente de control, la valoración de riesgos, las actividades de control, información, comunicación y monitoreo. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | **Declaración de objetivos:** Se debe especificar por ejemplo que el resultado que se espera obtener es la existencia de malversación de fondos, apropiación indebida de fondos por parte del encargado de tesorería u otros administradores. |  | |  | |  |
| **2.** | **Descripción de las suposiciones materiales:** En esto dependerá mucho el conocimiento que el auditor tenga sobre la administración municipal, la experiencia adquirida le permitirá identificar las distintas posibilidades que puedan existir a la violación del control interno cuando se trate de malversación de fondos. |  | |  | |  |
| **3.** | **Descripción de los mecanismos de reporte:** El auditor debe hacer una lista en la que se detallen las áreas involucradas a quienes hará requerir información. |  | |  | |  |
| **4.** | **Descripción de la fase de recopilación de datos:**   * Secuencia de las tareas y actividades. * Funcionario responsable. * Fechas estimadas de iniciación y conclusión. |  | |  | |  |
| **FECHA**  **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | | | | | | |

## Obtención de información relevante de la empresa estatal

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN RELEVANTE DE LA ENTIDAD** | | | | | | |
| Objetivo: reunir información relacionada al área de investigación | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | **Revisión del archivo permanente**: En esta etapa al auditor obtendrá una visión más amplia de lo que es la entidad, podrá verificar aspectos generales tales como estructura administrativa, cumplimiento de normativas legales entre otras, la revisión de este se ejecutará cuando el auditor que realiza el trabajo no tiene conocimiento de los aspectos generales o necesita una retroalimentación de estos. |  | |  | |  |
| **2.** | **Recopilación de información relativa al período a auditar:** En esta etapa el auditor recogerá toda la documentación e información que le permita investigar el fraude, dicha información corresponderá al período en donde se cometió el delito. |  | |  | |  |
| **3.** | **Clasificación de la información por áreas, tales como:**  Financiera, Legal, Administrativa Organizacional. |  | |  | |  |
| **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL**  **PROCEDIMIENTO FECHA** | | | | | | |

* Análisis de información

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ANALISIS DE LA INFORMACION** | | | | | | |
| Objetivo: Analizar los resultados obtenidos por los procedimientos de auditoria establecidos | | | | | | |
| ITEM | PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA | REF. | | HECHO POR | | FECHA |
| 1. | **Análisis de relaciones:** Se refiere a cualquier relación existente entre las cuentas. |  | |  | |  |
| 2. | **Análisis de tendencias**: Consiste en analizar las variaciones de un saldo |  | |  | |  |
| 3. | **Comparaciones**: Implica las comparaciones de los datos registrados contablemente respecto de otros datos externos a la información financiera. |  | |  | |  |
| |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | 4. | **Verificación**; de la información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, (según NIA 315) incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. |  |  |  |   FIRMA DE QUIEN LLEVO CABO EL PROCEDIMIENTO FECHA | | | | | | |

* **Determinación de los componentes de la auditoria**.

En la evaluación de los estados financieros el auditor considerará los componentes más relevantes o los ciclos transaccionales, agrupándolos de conformidad a las cuentas contenidas en el manual de contabilidad que ha sido aprobado por la Dirección de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda y pudiera ser de la siguiente manera:

|  |  |
| --- | --- |
| **CICLOS** | **CUENTAS RELACIONADAS** |
| Ingresos provenientes del gobierno central, Deudores Monetarios, Disponibilidades. | Transferencias, Deudores Monetarios, Bancos. |
| Adquisiciones de Bienes y Servicios, Acreedores Monetarios, Disponibilidades. | Servicios Básicos, Gastos en Bienes, Existencias de Consumo, Bienes de Uso, Acreedores Monetarios, Bancos. |
| Remuneraciones. | Gastos de Personal, Acreedores Monetarios pro Remuneraciones y Bancos. |
| Proyectos, programas y donaciones | Cuentas de Costos y bienes relacionados, Deudores Monetarios, Acreedores Monetarios y Bancos. |

* **Comprensión del control interno.**

El auditor deberá tener como objetivo vital en esta fase conocer la calidad del sistema de control interno que el sistema de la entidad posee, su evaluación es primordial para depositar su confianza al momento de realizar los trabajos de auditoria. Para ello se realizara en forma documental a través de un cuestionario de auditoria interna.

* + - 1. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE** | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Identificar y sustentar el fraude o el ilícito perpetrado. |  | |  | |  |
| **2.** | Reducir el fraude a través de la implementación de las recomendaciones de fortalecimiento del control interno que proponga el auditor. |  | |  | |  |
| **3.** | Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes. |  | |  | |  |
| **4.** | Contribuir en la evaluación de sistemas y estructuras del control interno. |  | |  | |  |
| **5.** | Recopilar evidencias aplicando investigación. Técnicas de investigación. |  | |  | |  |
| **6.** | Brindar soporte técnico (evidencias) a los órganos Judiciales, para la investigación del delito y su ulterior sanción. |  | |  | |  |
|  | **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** |  | | **FECHA** | |  |

* + - 1. DETERMINACION DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **DETERMINACION DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA** | | | | | | |
| Objetivo: determinar la materialidad del acto ilícito de acuerdo al juicio profesional que emita el auditor. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Identificar quienes son los usuarios de la información financiera. |  | |  | |  |
| **2.** | Que uso darán probablemente a dicha información. |  | |  | |  |
|  | El grado de precisión para que los usuarios fundamenten sus decisiones en ella. |  | |  | |  |
|  | **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** |  | | **FECHA** | |  |

* + - 1. FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR

RIESGOS

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS** | | | | | | |
| Objetivo: Implementar procedimientos para evaluar los riesgos como parte de la auditoria. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Indagaciones a la autoridad, a los responsables de la administración y a otros niveles de la entidad que considere apropiados, para definir si es satisfactoria la forma en que los responsables supervisan los procesos generados, para identificar y reaccionar a los riesgos de fraude. |  | |  | |  |
| **2.** | Evaluación sobre la posible existencia de uno o más factores de riesgo. |  | |  | |  |
| **3.** | Evaluación de la forma como la máxima autoridad pondera el riesgo de que los estados financieros sean falseados significativamente. |  | |  | |  |
| **4.** | Evaluación del proceso diseñado por la máxima autoridad, para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad. |  | |  | |  |
| **5.** | Análisis de si la máxima autoridad divulga o hace conocer a los responsables de la administración, sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude. |  | |  | |  |
|  | **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO**  **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | **FECHA** | |  | |  |

* + - 1. PROPUESTA DE PLAN ESPECÍFICO DE TRABAJO DE AUDITORIA FORENSE

Este plan incluirá las actividades que deberán llevarse a cabo al momento que se presenten situaciones ilícitas por lo que dado su naturaleza no se precisa un lapso de tiempo determinado de ejecución y está asociado con toda clase de transacciones que la entidad realice. En él se detallan las estrategias para el desarrollo de la auditoria en gestión.

* Objetivo del plan específico de trabajo.

Establecer en base al acto ilícito que se tenga conocimiento las actividades a realizarse durante la aplicación del Manual de Auditoria Forense.

* Plan de trabajo

No. ACTIVIDAD

1 Administración de anticipos

2 Liquidación de Caja General

3 Administración del registro de cuentas bancarias

4 Liquidaciones de Caja Chica

5 Administración de Pagos

6 Control Interno Contable

7 Compras directas

1. Ingresos por Servicios

* Diseño y elaboración de Cuestionario de Control Interno, Programas y Papeles de Trabajo.

En esta etapa se procederá a diseñar y elaborar los instrumentos que servirán para recolectar información específica que proporcionen resultados de la auditoría forense. Dentro de estos instrumentos encontramos cuestionario de control interno, programas y papeles de trabajo. En la evaluación del control interno se obtienen las informaciones prácticas, que puedan determinar su conveniencia y efectividad según los propósitos establecidos e identificar posibles debilidades de suficiente importancia como para sustentar la evidencia del ilícito.

4.8.2 **EJECUCION DE LA AUDITORIA FORENSE –FASE 2-**

**EJECUCION DE LA AUDITORIA FORENSE**

DEFINICION Y RECONOCIMENTO DEL PROBLEMA

EVALUACION DEL RIESGO FORENSE

EJECUCION DE TECNICAS DE AUDITORIA FORENSE

RECOPILACION Y EVALUACION DE EVIDENCIAS

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

PROGRAMAS

EVIDENCIAS SUSTANTIVAS Y APROPIADAS

4.8.2.1 DEFINICION Y RECONOCIMIENTO DEL PROBLEMA

Consiste en el inicio de la auditoría forense, en la cual los miembros del equipo de trabajo analizan si la entidad estatal es susceptible de una declaración falsa significativa en el registro de sus operaciones corrientes.

Por lo general, el análisis involucra a los miembros principales más experimentados del equipo de trabajo, para que compartan sus opiniones sobre la forma o modo que podría transigir que los estados financieros sean maliciosamente sustentados en declaraciones falsas significativas, ocasionadas por fraudes.

En esta etapa se lleva a la práctica un análisis exhaustivo e indagador, omitiendo cualquier apreciación o creencia de índole subjetiva, que puedan tener los miembros del equipo de trabajo, una mente imparcial en su totalidad es la base del criterio a emplear respecto a la honestidad e integridad de la gerencia y de los funcionarios públicos.

* **Análisis de Actividad:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ANALISIS DE ACTIVIDAD** | | | | | | |
| Objetivo: Analizar si la entidad es susceptible de una declaración falsa significativa. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Intercambio de ideas entre miembros del equipo de trabajo Sobre cómo y dónde podría la información financiera de la entidad, ser susceptible de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude. |  | |  | |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | **HECHO POR** | **FECHA** |
| **2.** | Considerar circunstancias de manipulación de los resultados a través de las prácticas que podrían seguir funcionarios para manipular la información, ocasionando informes fraudulentos y manipulados. |  |  |  |
| **3.** | Tomar en cuenta factores internos y externos que afecten a crear un incentivo o una presión para que la gerencia u otros funcionarios cometan fraudes. |  |  |  |
| **4.** | Considerar la participación de la administración en la supervisión de los empleados que tengan acceso a dinero efectivo, o a otros activos susceptibles de apropiación indebida. |  |  |  |
| **5.** | Cambio inusual: Considerar cualquier cambio inusual inexplicado de conducta o estilo de vida de los empleados. |  |  |  |
| **6.** | Considerar los procedimientos de auditoría: Para responder a la susceptibilidad de la entidad a declaraciones falsas significativas en el manejo de la información financiera, por causa de fraudes. |  |  |  |
| **7.** | Acusación o denuncia: Tomar en cuenta cualquier acusación o denuncia de fraude que haya llamado la atención al auditor. |  |  |  |
| **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | |  | **FECHA** |  |

El análisis de la información financiera para determinar su susceptibilidad a declaraciones falsas por algún fraude, es una parte importante de la auditoría que permite que el auditor determine cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo de trabajo y cómo se encarará cualquier acusación de fraude.

* **Análisis sobre la información financiera:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ANALISIS SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA** | | | | | | |
| Objetivo: Analizar la autenticidad de la información financiera presentada por la entidad. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Manipulación, falsificación o alteración de registros contables: gastos, documentos de respaldo a partir de los cuales se preparan la información financiera. |  | |  | |  |
| **2.** | Declaración falsa: Una omisión intencional en la información financiera, de eventos, transacciones o de otra información importante. |  | |  | |  |
| **FECHA**  **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | | | | | | |

Los controles implementados están diseñados para funcionar eficazmente, sin embargo puede presentarse información financiera de índole falsa, en la ejecución de determinados procesos al pasar por alto los controles que podrían prevenir o detectar las declaraciones falsas.

* **Análisis del Control Interno:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ANALISIS DEL CONTROL INTERNO** | | | | | | |
| Objetivo: Analizar políticas y procedimientos relacionados al control interno de las entidades públicas con el propósito de encontrar debilidades o deficiencias. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Liquidación de partidas presupuestarias: Proyectos ficticios, usualmente al final de un período contable, para manipular los resultados operativos. |  | |  | |  |
| **2.** | Ajustes engañosos: Ajustar indebidamente supuestos y cambiar los criterios utilizados para presentar el presupuesto y otra información financiera. |  | |  | |  |
| **3.** | Eventos y transacciones: Omitir, adelantar o retrasar el reconocimiento de eventos y transacciones ocurridos durante el período de la información financiera. |  | |  | |  |
| **4.** | Ocultar hechos: Ocultar o no revelar hechos que podrían afectar a los montos registrados en la información financiera. |  | |  | |  |
| **5.** | Transacciones complejas: Realizar transacciones complejas y estructuradas para falsear la situación financiera de la entidad. |  | |  | |  |
| **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL FECHA PROCEDIMIENTO** | | | | | | |

* **Análisis del Manejo de los Activos**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| **ANALISIS DEL MANEJO DE LOS ACTIVOS** | | | | | | |
| Objetivo: Identificar actos ilícitos como la apropiación indebida de activos por parte de los funcionarios de la entidad. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **1.** | Desvío de fondos: Desviando ingresos de cuentas canceladas, hacia cuentas bancarias personales. |  | |  | |  |
| **2.** | Pago de servicios: Pagando bienes y servicios no recibidos a proveedores ficticios. |  | |  | |  |
| **3.** | Utilización Personal de los Activos: Utilizando los activos de la empresa estatal para uso o beneficio o de terceros que no tengan autorización. |  | |  | |  |
| **FECHA**  **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | | | | | | |

* **Análisis de Documentos**

Estas sustracciones con frecuencia están acompañadas por registros o documentos falsos o engañosos, para ocultar la falta de activos o su venta o transferencia sin las debidas autorizaciones. Lo ideal sería que a través de la auditoría se puedan detectar declaraciones falsas, pero existen limitaciones inherentes en el análisis, aunque la auditoría haya sido debidamente planificada y ejecutada de conformidad con las normas de la profesión.

La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la destreza del que ha cometido el delito económico, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de la confabulación, el monto de los recursos manipulados y el nivel de poder o influencia de los involucrados. El auditor podría identificar posibles oportunidades para que se efectué el fraude, pero le será difícil determinar si las declaraciones son falsas en las áreas de criterio, como por ejemplo, determinar si los traslados presupuestarios son causados por fraude o error.

* + - 1. EVALUACIÓN DEL RIESGO FORENSE

El riesgo consiste en que los estados financieros o el área que se está investigando, contengan declaraciones falsas o irregularidades no detectadas, a pesar de que ya haya concluido la auditoría.

Similar a la auditoría en general, en las etapas de la auditoría forense que se describen en este manual, los procesos de la auditoría están interrelacionados entre sí y mantienen una secuencia lógica; por ello es que el riesgo de ilícitos también se mide y evalúa en las etapas anteriores: Planificación con indicios de fraude y definición y reconocimiento del problema.

A continuación se presenta un ejemplo de matriz de riesgos en las instituciones públicas.

**PROPUESTA DE MATRIZ DE RIESGOS PARA REALIZAR UNA AUDITORIA FORENSE**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **RUBROS** | **TIPOS DE RIESGO** | **RIESGO BRUTO** | **CONTROLES DE MITIGACION** | **RIESGO NETO** |
| Administración de anticipos | -Utilización de fondos para actividades diferentes a las autorizadas. | MEDIO | -Normativa que rige y delimita la gestión de los anticipos y garantías.  -Nivel de filtro en el área de pagos o tesorería que genera cierto grado de confiabilidad. | MEDIO |
|  | -Falta de registro de |  | -Existencia de procedimientos |  |
|  | ingresos, sin que sean |  | asociado a los receptores de |  |
|  | detectados oportunamente. |  | Fondos. |  |
|  | -Registro de ingresos en |  | -Control de verificación por |  |
|  | cuentas de la entidad de forma incorrecta. |  | parte del área contable del resumen de caja. |  |
|  |  |  |  |  |
|  | -Registro de remesas |  |  |  |
| Liquidación de Caja General | duplicadas o registro de notas de abono con | MEDIO |  | BAJO |
|  | documentos incorrectos. |  | -Existen procedimientos que |  |
|  | -Errores potenciales |  | limitan administrativamente a |  |
|  | originados por el elevado |  | realizar correcciones. |  |
|  | número de personas |  | -En la entidad se poseen |  |
|  | relacionadas los cobros |  | políticas y procedimientos para |  |
|  |  |  | liquidaciones de caja que |  |
|  |  |  | fortalecen el control interno. |  |
|  | -Desfalco de cuentas |  | -Se realizan confirmaciones |  |
|  | bancarias por confabulación |  | con los bancos sobre las firmas |  |
|  | entre empleados de la |  | autorizadas en forma anual y |  |
|  | La entidad y el banco, |  | se regulan con políticas y |  |
|  | falsificación de firmas, falta |  | procedimientos dictados por la |  |
| Administración del registro de cuentas bancarias. | de actualización al registro de firmas y operaciones no autorizadas.  -Pérdida de efectivo por manipulación de operaciones | MEDIO | administración.  -Existen políticas y procedimientos que establecen los requisitos mínimos que debe llevar cada pago y son | MEDIO |
|  | bancarias para obtener |  | revisados por el departamento |  |
|  | beneficio propio y en |  | de pagos. |  |
|  | perjuicio de la entidad. |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **RUBROS** | **TIPOS DE RIESGO** | **RIESGO BRUTO** | **CONTROLES DE MITIGACION** | **RIESGO NETO** |
| Liquidaciones de Caja Chica | -Manipulación de fondos de la por parte de usuarios responsables del manejo de estos.  -Que se realicen cancelaciones de bienes no recibidos o que no hayan sido autorizados para su compra. | MEDIO | -Se realizan arqueos en forma periódica de los fondos en custodia.  -Depuración mensual de los saldos que integran esta cuenta por parte del área contable.  -Se tienen montos máximos y mínimos de pagos por medio de caja.  -Existen políticas y procedimientos que regulan este tipo de operaciones. | BAJO |
| Administración de pagos | -Provisión y pago sin la adecuada y suficiente documentación de respaldo.  -Pagos sin autorización del nivel jerárquico establecido.  -Pago a proveedores inexistentes por abonos en cuenta. | BAJO | -Aplicación de la normativa existente para estos procedimientos. | MEDIO |
| Control Interno Contable | -No detección de fraudes por falta de procedimientos de conciliación y supervisión. | ALTO | Existencia de políticas, procedimientos y manuales que normen el registro y aplicación de los eventos y transacciones en la contabilidad. | MEDIO |
| Compras Directas | -Pagos con sobreprecios debido a una falta de negociación y contratos con proveedores de alto volumen de compras y recurrencia.  -Confabulación en las adquisiciones y adjudicaciones. | ALTO | -Existencia de políticas y procedimientos asociados a los aspectos más importantes del área de compras.  -Existe una segregación de funciones entre la persona que realiza la solicitud y quien elabora el pedido, sin embargo muchas veces el proveedor ya viene sugerido o recomendado. | MEDIO |

4.8.2.3 EJECUCIÓN DE TECNICAS DE AUDITORIA FORENSE

Las técnicas de auditoría forense son el conjunto de instrucciones en las cuales se sigue una serie de procedimientos de investigación, que se aplican en forma sistemática y lógica y analíticamente en búsqueda de lograr los objetivos propuestos desde el inicio de ésta.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | | REFERENCIA: | | |  | | | |
| AUDITOR: | | |  | | | |
| REVISADO: | | |  | | | |
| **FECHA:** | | |  | | | |
| **EJECUCION DE TECNICAS DE AUDITORIA FORENSE** | | | | | | | | | | |
| Objetivo: Ejecutar diferentes técnicas de auditoría para identificar hechos ilícitos. | | | | | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | | **REF.** | | | **HECHO POR** | | | **FECHA** | |
| **1.** | **Técnicas de verificación documental :**  **Comprobación**: El auditor debe asegurarse de herramientas financieras o matemáticas para obtener una exactitud creible de la información financiera.  **Documentación**: Toda evidencia documental, como por ejemplo la cancelación de un recibo por honorarios, comprobantes de planillas a personal contratado para la realización de proyectos, la copia del comprobante de una remesa, el cobro de un cheque, debe ser legible a tal grado que el documento pueda ser certificado por un notario y utilizarse confiablemente. | |  | | |  | | |  | |
| **2.** | **Técnica de verificación verbal:**  **Indagación:** El auditor debe ser meticuloso o cauteloso al momento de hacer cuestionamientos, en el contexto de hacer preguntas al personal de las áreas involucradas sin hacerlos sentir sospechosos o culpables del ilícito. | |  | | |  | | |  | |
| **3.** | **Técnicas de verificación escrita**:  **Análisis**: Un memorando girado por la gerencia o un acuerdo del concejo municipal con redacción confusa puede abrir espacio para cometer actos ilícitos.  **Conciliación**: la conciliación puede ser interior a nivel periférico del sistema que genera registros auxiliares por ejemplo de todos los ingresos acumulados en un período determinado versus mandamientos de ingresos físicos, a nivel externo será necesario confrontar con el contribuyente la información de la copia de su recibo.  **Confirmación**: el auditor deberá recibir una respuesta amparada en un documento extendido por terceras personas que pueden ser proveedores o empleados de la misma institución. | |  | | |  | | |  | |
| **4.** | **Técnicas de verificación ocular:**  **Observación**: El auditor debe estar presente en el lugar donde se ha cometido el ilícito, para obtener información que fundamente la investigación.  **Revisión selectiva**: Esta revisión el auditor la debe hacer tomando en cuenta el cumplimiento de todos los procedimientos de control interno aplicados al documento, desde los acuerdos hasta la adquisición de bienes o servicios o construcción de las obras en el caso de algunas instituciones. | |  | | |  | | |  | |
| **5.** | **Técnicas de verificación física:**  **Inspección:** El auditor deberá asistir al lugar donde se haya cometido el acto ilícito, por ejemplo la existencia de la compra de un activo fijo, la realización de una obra comunal**.** | |  | | |  | | |  | |
| **6.** | **Técnicas de auditoría asistidas por computador:**  Relacionadas con equipos, herramientas y programas de computación, Internet, entre otros, quepermiten el análisis de datos, verificar el comportamiento de variables, comprobaciones, cotejar y hacer conciliaciones, envío y recepción de información y otras actividades. | |  | | |  | | |  | |
| **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO** | | |  | | | **FECHA** | | |  | |

4.8.2.4 TECNICAS DE RECOPILACIÓN Y EVALUACION DE EVIDENCIAS

* **Recopilación de Evidencias**

Se deben recopilar evidencias para determinar si en verdad se ha cometido y como se ha llevado a cabo el fraude. Se debe llevar una organización de las mismas para que asi todos los elementos y variables que interactúan en él sean consideradas, se pueden analizando la de vulnerabilidad de ciertos indicadores:

- Activos que han desaparecido o han sido sustraídos.

- Individuos que han dispuesto de estos activos.

- Modos en que ha sucedido el evento.

- Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude.

- Ideas que se han podido usar para justificar el gasto.

- Controles internos que se omitieron realizar y han proporcionado la oportunidad de cometer y ocultar alguna transacción.

Se debe de tomar en cuenta que para evitar que aparezcan sospechas e implicar a individuos inocentes es costumbre en la búsqueda de evidencias seguir la utilización de términos como:

- Referirse a la “investigación” con una palabra menos intimidante como “trabajo especial”, “auditoría”, “consultoría de procesos”, etc.

- Iniciar las tareas usando técnicas de investigación que sean poco reconocibles, comenzar las tareas con procedimientos comunes a los de la auditoría financiera tradicional, para que parezca un procedimiento rutinario.

- Trabajar gradualmente en forma perimetral al evento denunciado, en los alrededores del presunto hechor, hasta tener la suficiente información para confrontar en una entrevista final.

* Evaluación de Evidencias

Las técnicas de investigación hacen posible la obtención de la evidencia de la auditoría forense esta requiere de las mismas características y atributos de la auditoría en general, y adicionalmente se basa en indicios; tiene como objetivo determinar si el fraude se ha producido. Debido al tipo de investigación, generalmente el auditor forense dedica buena parte del trabajo a la obtención de las evidencias.

En base a los procedimientos de auditoría aplicados y a la evidencia obtenida, se evalúa si el nivel de los riesgos de una declaración falsa significativa. Cuando el auditor identifique una declaración falsa, sobre la base de la evidencia obtenida, debe considerar si dicha declaración podría indicar fraude y si existe tal indicio.

Si el auditor cree que una declaración falsa es o podría ser el resultado de un fraude, pero cuyo efecto no sea significativo en los estados financieros, evaluará las implicaciones, especialmente las que tengan que ver con el cargo de las personas involucradas. Por ejemplo, si la evidencia de un fraude sustenta apropiación indebida de efectivo en caja chica, normalmente sería de poca importancia para el auditor, porque tanto la forma de operar los fondos como su cuantía, tenderían a establecer un límite en el monto de la posible pérdida y la custodia de tales fondos normalmente se la confía a un empleado que no pertenece al nivel de la gerencia o de la dirección de la institución. Pero si es en la alta gerencia, aunque el monto en sí mismo no sea significante, podría indicar un problema más agudo, por ejemplo implicaciones sobre la integridad de la gerencia.

4.9.2.5 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

A continuación se presenta un ejemplo de un cuestionario, el cual podrá cambiar su contenido dependiendo de la situación en la cual se encuentre el auditor en el momento de realizar la investigación así como también dependerá a quien se le esté presentando el cuestionario.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | REFERENCIA: |  |
| AUDITOR: |  |
| REVISADO: |  |
| **FECHA:** |  |
| **OBJETIVOS**   1. Determinar la existencia de un acto ilícito cometido en alguna área de administración de recursos de la entidad. 2. Encontrar a los responsables de haber realizado el fraude sobre los activos de la institución. 3. Proporcionar a las instancias judiciales las pruebas sustentables que permita juzgar a los ejecutores del acto ilegal. 4. 4 Encontrar el efecto especifico de algunas actividades de control que pueden tener sobre algunas transacciones. 5. 5 Determinar los riesgos relevantes para una información financiera fiable para fines legales y judiciales. | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| INGRESOS POR | | | | | | | | | | |
| 1. **Servicios** | | **Si** | | **No** | | **NA** | | **Respuesta Basada en pregunta directa** | | **Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia** |
| 1. ¿Existen procedimientos definidos por la entidad para la recolección de estos ingresos ? | |  | |  | |  | |  | |  |
| 2. ¿El procedimiento es conocido y aplicado por el personal encargado? | |  | |  | |  | |  | |  |
| 3. ¿ Qué tipo de sanciones existen por el incumplimiento de las normas de control establecidas? | |  | |  | |  | |  | |  |
| 4. ¿ Se tiene conocimiento de acciones indebidas encaminadas al uso inadecuado de los servicios? | |  | |  | |  | |  | |  |
| 5. ¿Existe algún litigio en proceso en las instancias pertinentes? | |  | |  | |  | |  | |  |
|  | | | | | | | | | | |
| 1. **Sobre Activos** | **Si** | | **No** | | **NA** | | **Respuesta Basada en pregunta directa** | | **Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia** | |
| 1. ¿El cobro es aplicado según la naturaleza de las actividades económicas? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 2. ¿Tiene conocimiento de establecimientos a los cuales se les otorgan tratos especiales? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 3 ¿Existe un registro de control en la entidad estatal que permita detectar establecimientos que hagan usos de los servicios que se ofrecen sin los pagos correspondientes? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 1. ¿En el caso de ser municipalidad cuenta esta con personal encargado de fiscalizar los establecimientos en el municipio? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 5 ¿Se han dado situaciones similares que quedan pendientes de resolver? |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | | | | | | | | | | |
| 1. **DONACIONES** | **Si** | | **No** | | **NA** | | **Respuesta Basada en pregunta directa** | | **Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia** | |
| 1. ¿Se Reciben donaciones de ONG’s.? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 2. ¿Estos fondos se incluyeron en el último presupuesto general aprobado? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 3. ¿Son utilizados estos fondos en el destino bajo el cual se recibieron? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 4. ¿Se elaboran actas de finalización de obras en la entidad y son entregadas a las instituciones donantes? |  | |  | |  | |  | |  | |
| 5. ¿Existe una verificación física por parte de algún miembro de la institución que hace la donación? |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | | | | | | | | | | |

**4.8.2.6 PROPUESTA DE ELABORACION Y DESARROLLO DE PROGRAMAS**

A continuación se presentan varios formatos de programas los cuales serán muy flexibles en cuanto a su contenido en el momento de realizar la investigación el auditor forense.

* Denuncia Formal:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| Programa de auditoría sobre la administración en una entidad pública cuando existe una denuncia formal | | | | | | |
| **OBJETIVO:**  Investigar y Recopilar información relacionada a (el acto ilícito) que contribuya a determinar la culpabilidad de los responsables de llevar a cabo el hecho. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **ETAPA PRELIMINAR** | | | | | | |
| **8.** | Obtenga una copia de la denuncia presentada a las oficinas de la institución. |  | |  | |  |
| **9.** | Si la denuncia fue presentada a otras instancias judiciales obtenga copia de la notificación que ésta oficina haya enviado (Fiscalía, Procuraduría, Juzgados y Corte de Cuentas de la República). |  | |  | |  |
| **10.** | Una vez obtenido el documento de denuncia, se debe identificar el área afectada. |  | |  | |  |
| **11.** | Prepare el cuestionario con las preguntas relacionadas al hecho ilícito. |  | |  | |  |
| **12.** | Realizar entrevistas a las personas de quienes se espera pueda brindar información de utilidad en la investigación. |  | |  | |  |
| **13.** | Concertar una reunión para tratar el asunto con la gerencia o autoridades de la institución. |  | |  | |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | **HECHO POR** | **FECHA** |
| **14.** | Cuando en el acto ilícito note indicios de participación directa de algún miembro de la gerencia o directiva o comité , no se deben realizar cuestionamientos que puedan dar a conocer sospechas. |  |  |  |
| **15.** | Solicite una copia del último presupuesto de ejecución aprobado. |  |  |  |
| **16.** | Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos se deberá identificar las partidas presupuestarias sobre las cuales se hara el examen. |  |  |  |
| **17.** | Realizar visitas físicas de obras en construcción y en proyectos. |  |  |  |
| **ETAPA INTERMEDIA Y FINAL** | | | | |
| **20.** | Analizar los resultados del cuestionario aplicado. |  |  |  |
| **21.** | Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión con la gerencia o representantes de la entidad estatal. |  |  |  |
| **23.** | Determinar en el análisis del presupuesto diferencias y su nivel de significancia ante lo que realmente se ha utilizado. |  |  |  |
| **24.** | Verificar si se han llevado a cabo desembolsos sin previa aprobación. |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | **HECHO POR** | **FECHA** |
| **25.** | Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos elabore una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas. |  |  |  |
| **26.** | Si el hecho ilícito se encuentra en los ingresos sobre impuestos según actividad económica, deberá elaborar una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas. |  |  |  |
| **27.** | Elaborar cédula resumen describiendo los puntos importantes sobre el avance de las obras y desembolsos realizados en ellas. |  |  |  |
| **CONCLUSIONES** | | **RESPUESTAS** | | |
| **28.** | ¿Se comprobó que la demanda presentada en la denuncia si estaba fundamentada en un acto ilícito cometido? |  | | |
| **29.** | ¿Se determinó que los desembolsos de las partidas presupuestarias contenían diferencias significativas con respecto a la documentación que los sustenta. ? |  | | |
| **30.** | ¿Se concluyó que si hubo desembolsos de fondos sin previa autorización? |  | | |
| **31.** | ¿Se encontraron diferencias en cuanto a las salidas de efectivo realizado y el avance físico de la obra? |  | | |
| FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN | | FECHA |  |  |

Elaborado por Equipo de trabajo

* Informe de Auditoría Financiera previo al examen de Auditoría Forense :

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Institución a auditar:  Unidad de Auditoria Interna  Auditoria Forense a la Administración publica | | | REFERENCIA: | |  | |
| AUDITOR: | |  | |
| REVISADO: | |  | |
| FECHA: | |  | |
| Programa de auditoría sobre la administración en las entidades públicas cuando existe un informe de auditoría financiera previo. | | | | | | |
| **OBJETIVO:**  Investigar y Recopilar información relacionada a (el acto ilícito) que contribuya a determinar la culpabilidad de los responsables de haber perpetuado el acto ilícito. | | | | | | |
| **ITEM** | **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA** | **REF.** | | **HECHO POR** | | **FECHA** |
| **ETAPA PRELIMINAR** | | | | | | |
| **1.** | Obtenga una copia del informe de auditoría en el que se señala el hallazgo. |  | |  | |  |
| **2.** | Obetener una entrevista con el auditor que presentó el informe donde se señala el hallazgo con el objeto de obtener más detalles el informe. |  | |  | |  |
| **3.** | Elabore el cuestionario con preguntas enfocadas a obtener mayor información en la investigación. |  | |  | |  |
| **4.** | Concertar una reunión para tratar el asunto con la gerencia. |  | |  | |  |
| **5.** | Pedir información financiera que pueda aportar más evidencia en la investigación como conciliaciones bancarias, confirmaciones de saldos, etc. |  | |  | |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ETAPA INTERMEDIA Y FINAL** | | | | |
| **6.** | Analice los puntos del hallazgo según el informe de auditoría y elabore una cédula resumen. |  |  |  |
| **7.** | Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con el auditor. |  |  |  |
| **8.** | Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con los representantes de la institución. |  |  |  |
| **9.** | Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con las diferentes personas consultadas. |  |  |  |
| **10.** | Determinar en el análisis del presupuesto diferencias significativas que no tengan su adecuado respaldo en la documentación. |  |  |  |
| **11.** | Elaborar una cédula resume para verificar los datos presentados por el auditor financiero. |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **CONCLUSIONES** | | **RESPUESTAS** | | |
| **12.** | ¿Se verificó la existencia de un acto ilícito de acuerdo al señalamiento del informe de auditoría financiera? |  | | |
| **13.** | ¿Se concluyó que si hubo desembolsos de fondos sin previa autorización? |  | | |
| **14.** | ¿Se encontró diferencias en cuanto a los desembolsos realizados y el avance físico de la obra? |  | | |
| FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN  **FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN** | |  | FECHA  **FECHA** |  |

Elaborado por Equipo de trabajo

4.8.2.7EVIDENCIA SUSTANTIVA Y APROPIADA.

A continuación se muestra algo del material en el cual se efectúa la auditoria que puede utilizar el auditor forense en el proceso de auditoría para sustentar la investigación y recopilar evidencia.

**CEDULA NARRATIVA**

Nombre de institución:

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **NOTA** | **DESCRIPCION DE LA INVESTIGACION** | **REFERENCIA**  **P/T** |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA SUMARIA**

**INGRESOS**

Referencia:

Nombre de la institución

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **No. De Cuenta** | **Concepto** | **Saldos al 31/12/200\_** | **Saldos al 31/12/200\_** | **Debe** | **Haber** | **Saldos ajustados** | **Cedula de estudio** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE CUMPLIMIENTO**

**COMPRAS Y ADQUISICIONES**

Nombre de la institución

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ítem | Nombre Licitación | Fecha Licitación | Proveedor | Monto | Estatus |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE EVIDENCIAS Y CONCLUSIONES**

Nombre de la instituciones

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **REFERENCIA** | **NOTA** | **EVIDENCIAS** | **CONCLUSIONES** |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE DATOS GENERALES**

Nombre de la institución

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |
| --- | --- |
| **GENERALES** | **INFORMACION** |
| NOMBRE |  |
| CODIGO DE EMPLEADO |  |
| CARGO |  |
| FECHA DE INGRESO |  |
| No. DUI |  |
| TIPO DE INVOLUCRAMIENTO | (AUTOR INTELECTUAL, MATERIAL, COMPLICE) |
| OTRA INFORMACION |  |
|  |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE VERIFICACION FISICA**

Nombre de la institución

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ítem | Materiales | Saldo Anterior (Ultima verificación ocular) | (+) Entradas | (-) Existencia | (=) Consumo | Variación |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE INSPECCION DE OBRA**

Nombre de la institución

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |
| --- | --- |
| **DATOS GENERALES** | **INFORMACION** |
| NOMBRE DE LA OBRA |  |
| DIRECCION DE LA OBRA |  |
| ENCARGADO DE LA OBRA |  |
| FECHA DE INICIO |  |
| FECHA DE FINALIZACION |  |
| MONTO DE LA OBRA |  |
| FINANCIAMIENTO |  |
| OBSERVACIONES Y HALLAZGOS: |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE VERIFICACION DOCUMENTAL**

**CUENTA BANCOS**

Nombre de la institución

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |
| --- | --- |
| **DATOS GENERALES** | **INFORMACION** |
| NOMBRE DEL BANCO |  |
| NUMERO DE CUENTA |  |
| No. CORRELATIVO |  |
| FECHA DE EMISION |  |
| BENEFICIARIO |  |
| VALOR DEL CHEQUE |  |
| FECHA DE COBRO |  |
| AGENCIA DONDE SE HIZO EFECTIVO |  |
| DOCUMENTOS DE IDENTIDAD PRESENTADOS PARA EL COBRO |  |
| DESTINO DE LOS FONDOS |  |
| FUNCIONARIO RESPONSABLE DE LA FIRMA DEL CHEQUE |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE CONFIRMACION DE DATOS**

Nombre de la institucion

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **SEGÚN REGISTROS INTERNOS** | **SEGÚN OTRAS FUENTES** | **DIFERENCIAS** |
| PROVEEDOR |  |  |  |
| No. FACTURA |  |  |  |
| FECHA |  |  |  |
| MONTO |  |  |  |
| DETALLE DE FACTURA |  |  |  |
| OBSERVACIONES: |  | | |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

**CEDULA DE ENTREVISTA**

Referencia:

Nombre de la institución

Elaborado:

Fecha:

|  |  |
| --- | --- |
| **PREGUNTA** | **RESPUESTA** |
| 1. ¿Cuántas Personas considera que están involucradas en esta situación? |  |
| 2. ¿Existe personal de otras áreas involucrado en este fraude? |  |
| 3. ¿Se ha puesto una denuncia formal a las autoridades judiciales? |  |
| 4. ¿Se han dado situaciones similares que quedan pendientes de resolver? |  |
| 5. ¿Que fue lo que llevo al personal a cometer éste fraude? |  |
| 6. ¿Dónde fue que inició esta situación? |  |
| 7. ¿Desde hace cuánto tiempo se viene haciendo? |  |
| 8. ¿Hay miembros de la administración involucrados? |  |
| 9. ¿Se ha informado a los representantes de estos sucesos? |  |
| 10. ¿Ha tomado alguna medida de corrección o prevención ante esta situación? |  |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

**CEDULA DE MARCAS DE AUDITORIA FORENSE**

Nombre de la institucion

Elaborado:

Referencia:

Fecha:

|  |  |
| --- | --- |
| **MARCA** | **SIGNIFICADO** |
| ∑ | SUMATORIA |
| √ | COTEJADO |
| ^ | COMPROBANTE VERIFICADO |
| © | PUNTO DE ACTA CUMPLIDO |
| ® | PUNTO DE ACTA PENDIENTE |
| ( - ) | RESTA |
| ( X ) | MULTIPLICACION |
| N/A | NO APLICA |
| Ч | COPIA CERTIFICADA |
|  | PENDIENTE |
| Obs | OBSERVACION PARA INFORME |
| A1 A2 | COMPARACION ENTRE UN PERIODO Y OTRO |

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

4.8.3 INFORME DE AUDITORIA FORENSE

El auditor interno al realizar labores de aseguramiento o de consulta, puede encontrar indicadores o casos de fraude financieros.

El informe de auditoría forense difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en los resultados de la investigación y en las conclusiones, debido a que en el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible. Adicionalmente, en muchas ocasiones el auditor forense no puede validar sus conclusiones con el auditado, porque es un sospechoso y no es conveniente darlas a conocer, sino en determinada instancia del proceso investigativo.

En tal sentido, es recomendable que en instancias tempranas de su tarea el auditor forense se abstenga de entrevistarse con los sospechosos. Si ello fuere necesario, deberá planificar cuidadosamente sus entrevistas para confrontar a los investigados con sus evidencias y resultados, de modo que deberá ser muy cuidadoso en exponer lo que son hechos comprobados y diferenciarlos de lo que son meras conjeturas o hipótesis de investigación.

**4.8.3.1 CARACTERÍSTICAS DEL INFORME**

Similar a la auditoría financiera, el informe de auditoría forense debe tener los siguientes requisitos y cualidades:

a. Objetividad y perspectiva

El informe de auditoría forense presentará sus comentarios de manera veraz, objetiva, imparcial y clara e incluirá suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada.

b. Concisión

Los resultados del informe serán completos y a la vez concisos, pues tienen mayor posibilidad de recibir mejor atención de los funcionarios responsables de la entidad examinada.

c. Precisión

En la presentación de sus hallazgos, el auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial, puesto que un solo desacierto puede poner en tela de juicio su total validez.

d. Respaldo adecuado

Los resultados presentados en los informes, estarán respaldados con suficiente evidencia competente y pertinente para demostrar lo informado.

e. Claridad

Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma clara y simple, como sea posible.

**4.8.3.2 ESTRUCTURA DEL INFORME**

Por ser el informe de auditoría forense el resultado de una investigación de hechos fraudulentos, cuyo trámite está dirigido a los directivos del ente examinado, al ministerio público y a los jueces competentes, su estructura dependerá de los hechos que se comuniquen; sin embargo, por experiencias obtenidas en casos de determinación de indicios de responsabilidad penal, es recomendable que el informe contenga los siguientes elementos básicos, sin perjuicio de que se incorporen otros:

a. Fecha

b. Destinatarios

c. Párrafo introductorio en el que se haga referencia a la presentación del informe, orden de trabajo o contrato, áreas investigadas o examinadas, período cubierto y normas de auditoría aplicadas durante el trabajo.

d. Un capítulo referente a información introductoria, que incluya:

− Objetivos de la auditoria

− Alcance de la auditoria, en que se indique el área investigada y en el periodo cubierto.

e. Otro capítulo relativo a los resultados de la auditoría, constituido por los siguientes elementos:

- Por cada hallazgo o hecho investigado se presentará un comentario, identificando a los sujetos responsables o relacionados con los hechos, formulando una referencia a las evidencias obtenidas.

- Los comentarios deben contener un título, que oriente su contenido, se recomienda presentarlo en sentido neutral, no negativo.

- Por cada comentario se elaborará una conclusión, que debe ser concebida y redactada relacionando la causa (el origen del hecho) con el efecto (el resultado negativo); o, el criterio (inobservancia de disposiciones legales, reglamentos, normas) con el efecto.

El auditor debe evitar emitir juicios de valor u opiniones tales como tipificar la posible infracción cometida (defraudación, peculado, cohecho, fraude, entre otras), porque la tipificación es competencia privativa de los órganos judiciales competentes.

**4.9.3.3 CONTENIDO DEL INFORME**

**No. Ref. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

INFORME DE LA INVESTIGACION FORENSE

(NOMBRE DE LA ENTIDAD)

CORRESPONDIENTE AL PERIODO

DEL \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_AL \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ DE \_\_\_\_\_\_\_

SANTA ANA, \_\_\_\_\_\_\_\_DE \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

PROPUESTA DE UN ESQUEMA PARA INFORME DE AUDITORIA FORENSE

INDICE

I ANTECEDENTES

II OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

Generales

Específicos

III ALCANCE DE LA INVESTIGACION

Procedimientos de auditoria

IV RESULTADO DE LA INVESTIGACION

Hallazgos de Auditoría

V CONCLUSIONES (Según las circunstancias del caso)

VI RECOMENDACIONES A LA ADMINISTRACION Y/O INSTANCIA PUBLICA

**I. ANTECEDENTES**

En este punto se deben mencionar en forma breve y precisa por qué se está llevando a cabo la investigación, cómo fue que se originó la problemática, desde cuando se inició y quien o quienes fueron los responsables de ejecutar el acto ilícito.

**II. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION**

Al iniciar la investigación es importante tener bien claro los objetivos que se pretenden alcanzar, tomando en cuenta que se trata de un delito y que por lo tanto los resultados de dicha investigación serán determinar los responsables de cometer el acto ilícito; llegando con ello hasta las últimas instancias judiciales proporcionando todas las evidencias que aporten al proceso legal.

**III. ALCANCE DE LA INVESTIGACION**

El alcance de la investigación es ilimitado ya que dependerá de la naturaleza del acto ilícito y de la experiencia del auditor forense del conocimiento en temas de investigación, los recursos con los que se puedan utilizar así como el apoyo de un equipo multidisciplinario que contribuya a poder establecer los culpables, logrando de esta forma los objetivos de la auditoría. Se debe basar en las pruebas obtenidas y presentarse de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y bajo los parámetros de investigación legal, debe ser neutro e independiente, puede recurrir a ayudas visuales (gráficos) que faciliten la explicación ante el volumen de documentos.

**IV. RESULTADO DE LA INVESTIGACION**

Es dar a conocer el cumplimiento de los objetivos planteados inicialmente en la investigación de auditoría forense, estableciendo responsables de cometer el acto ilícito. En esta fase se mencionan los hallazgos que permiten sustentar los resultados así como las pruebas obtenidas de acuerdo a las técnicas de auditoría aplicadas en el proceso.

El informe de auditoría forense difiere del informe de auditoría financiera principalmente en este párrafo puesto que los resultados obtenidos deben señalar la existencia de un acto ilícito cometido en la entidad así como la forma en que los responsables llevaron a cabo el delito detallando minuciosamente la manera en que actuaron, si hubo cómplices, lugares, tiempo, herramientas o instrumentos utilizados, equipo tecnológico empleado y toda evidencia que sustente la investigación y que sea útil ante las instancias judiciales.

En este punto se deberá detallar cada tipo de delito cometido como por ejemplo: Robo de información, actos arbitrarios, incumplimiento de deberes, desobediencia, peculado, concusión, negociaciones ilícitas, exacción, cohecho propio, cohecho impropio, malversación, enriquecimiento ilícito, infidelidad en la custodia o documentos, tráfico de influencias, corrupción pequeña y corrupción sistemática entre otros; que de acuerdo a la legislación existente deberán ser sancionados.

**V. CONCLUSIONES**

Basados en los resultados de la investigación de auditoría forense, se emiten una serie de conclusiones en donde se enuncian cada uno de los puntos donde se llevó a cabo un acto ilícito violando el control interno de la entidad a los reglamentos y disposiciones legales existentes.

VI RECOMENDACIONES

Teniendo como fundamento los actos ilícitos incurridos y su entorno en el cual han sido facilitados al hecho, se recomienda a la entidad en investigación y/o a la entidad estatal, el manejo de esas situaciones, basándose en disposiciones legales y técnicas como lo es la aplicación de sanciones, llevar a cabo otras investigaciones más específicas, etc., en la cual queda a criterio de las autoridades el seguimiento de las mismas y para obtener más evidencia sustantiva y encaminar de ser necesario a una investigación de mayor magnitud.

4.10 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES DE ESTE ESTUDIO

* Está muy claro que la auditoria forense tiene su fundamento en uno de los propósitos básicos de la contabilidad financiera el cual es servir como comprobante y fuente de información ante terceras personas de todos aquellos actos de carácter jurídico en el que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley. En ese contexto, la auditoria forense perseguirá con técnicas y procedimientos adecuados verificar con la mayor exactitud posible las pruebas para tal fin.

*Para ello recomendamos no perder de vista este principio básico de la ciencia contable, este enfoque hará que todos los procedimientos y esquemas a seguir en la aplicación de una auditoria forense sean eficientes y se encaminen a lograr la evidencia sustentable y confiable a modo de poder ser utilizada ante un jurado y tomar decisiones de grandes magnitudes, implica una gran responsabilidad para el auditor, sin embargo, es garantía de lograr la transparencia del manejo de recursos ya sea en una entidad pública o privada.*

* Debido al crecimiento de los escándalos financieros y fraudes en los últimos años la auditoria forense también ha ampliado su desarrollo y aplicación, pues la participación de auditores en procesos de naturaleza jurídica es cada vez más exigida y en la mayoría de casos en delitos económicos. Por lo que las empresas están contratando cada vez más auditores forenses para las debidas investigaciones.
* Consideramos que existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero entre otros.

*En ese sentido, está claro que al profesional que quiera incursionar cada vez más en una carrera tan importante para la economía del pais, se le recomienda subir su estándar en conocimientos y buscar ampliar su campo de trabajo, capacitándose y desarrollando sus habilidades de una manera integral. Pues la necesidad de auditores forenses se extiende cada vez más en un mundo globalizado.*

* La auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como privado, la corrupción consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las diversas formas.
* Estamos seguros que en la auditoria forense su novedad radica, principalmente en la especialización que conlleva y sobre todo, en las metodologías nuevas que utiliza para combatir todas las modalidades de las prácticas de corrupción en las entidades, por lo que requiere que el profesional se capacite integralmente en las diferentes ramas que le serán de utilidad durante el proceso investigativo, su perfil debe cumplir ciertos criterios que exige el proceso de auditoria forense, como lo son desde la grafología hasta la criminalística, leyes penales y civiles, entre otros.
* La mayoría de profesionales de la carrera de contaduría pública no cuentan con las bases específicas de experiencia en el área forense, por diversas razones que van desde no encontrar un material de lectura amplio y suficiente sobre la temática hasta el mismo hecho de no contar con el conocimiento de un caso práctico en su entorno, a pesar que la auditoria forense está siendo requerida mucho más en la actualidad en los diversos sectores, no se ha preocupado el gremio por auto capacitarse para un mejor desempeño.
* Según el estudio de campo concluimos que existe la necesidad de una guía práctica para la aplicación de una auditoria forense, para facilitar la recopilación y análisis de evidencia y pruebas condenatorias sobre las cuales estará basada una sentencia judicial, he allí la importancia de que dicha herramienta sea aplicada adecuadamente en el contexto de comprobar la presunta ocurrencia de un crimen económico y sus hechores o creadores intelectuales.

*Por lo que como última recomendación nos inclinamos a decir que se necesita de la aplicación de una guía, o manual de procedimientos para la realización de una auditoria forense, por lo cual en el estudio que precede hemos plasmado una conformada por tres fases básicas, desglosándose en procedimientos esquematizados pero sencillos de seguir para un profesional de la carrera, apelamos a que su uso será de mucha utilidad en el ambiente de la auditoria a cualquier sector, sin embargo, ha sido en su mayoría enfocado en el sector público como lo dice el nombre de la propuesta que hemos presentado, con el fin de subsanar las debilidades encontradas según el estudio y proporcionar al lector una herramienta que haga de la labor de un auditor que requiera de encontrar evidencia para la comprobación de un hecho ilícito mucho más confiable y metodológicamente aceptable.*

BIBLIOGRAFIA

* IFAC

Normas Internacionales de Auditoria (NIA’S)

* INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

Técnicas de Selección de Muestreo

* KELL, WALTER G.

Auditoría Moderna. (1996)

* MONTGOMERY

Auditoría (1995)

* OROZCO, LAURA OLIVIA

Guía de Auditoría. Mc Graw-Hill

* ZACARÍAS ORTEZ, ELADIO

Así se Investiga. Pasos para hacer una Investigación. Primera Edición

Clásicos Roxsil, 2000

* El consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Publica y Auditoria
* Diferentes Tesis usadas de la Hemeroteca y vía Internet.

1. Baltazar Feregrino Paredes. (2003). Diccionario de Términos Fiscales. México, D. F.: ISEF. [↑](#footnote-ref-1)
2. Miguel Cano. (2014). Instituto de /auditores internos. En Auditoria Forense pag (1). Rep. Dominicana [↑](#footnote-ref-2)
3. (ICPARD). (1987). La Corrupción Gubernamental... 14-Octubre-2015, de Servicios Gráficos Integrados, Sitio web: http://html.rincondelvago.com/auditoria-forense\_1.html [↑](#footnote-ref-3)
4. Miguel Cano. (2014). Instituto de /auditores internos. En Auditoria Forense pág. (2). Rep. Dominicana [↑](#footnote-ref-4)