

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



**TRABAJO DE GRADUACIÓN
PROPUESTA DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL CON ENFOQUE
FORENSE PARA DETECCIÓN DE FRAUDE EN LAS ADQUISICIONES
CON FONDOS PÚBLICOS**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

EDGAR ELISEO ALVARENGA FUNES

YIMMY CRISTIAN EDUARDO NÁJERA

DAVID ALFONSO GALÁN MEJÍA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

AGOSTO 2019

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez de Hernández
Coordinador General de Seminario de Graduación	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Seminario Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. José Rodolfo Pérez Córdova
Jurado Examinador	: Lic. Carlos Ernesto Ramírez : Maf. Wilson Alexander Pérez Clemente

Agosto 2019

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Dios por la fortaleza para seguir superándome profesional y personalmente. Al asesor especialista. A mis compañeros de equipo por su valentía al desarrollar el tema de la investigación. A los amigos y compañeros de la Corte de Cuentas de la República por su colaboración y apoyo. A los catedráticos por compartir sus conocimientos y forjarme como profesional de la contaduría pública. A la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador (AUGES).

Edgar Eliseo Alvarenga Funes

A Dios por permitirme lograr un nivel personal y profesional más en mi vida. A mi abuela Evangelina que desde el cielo cuida mi camino para seguir adelante, a mis padres por su apoyo incondicional en cada etapa de mi vida, a mis hermanos y demás familiares que siempre me han apoyado. A mis amigos y compañeros por lo compartido lo largo de todos los años de estudio. Al docente director por su paciencia y orientación durante el desarrollo de la investigación. A los profesores y catedráticos por sus enseñanzas y experiencias compartidas. Al Alma Mater por forjarme como profesional.

David Alfonso Galán Mejía

A Dios todo poderoso por darme la vida, la salud y proveer de todos los recursos necesarios para cumplir mis metas; a mis padres Juan Walberto y Ángela Divina por apoyarme en todo, por el gran esfuerzo que siempre han realizado para ayudarme a alcanzar mis sueños; a mi hermana y su esposo por todo el apoyo brindado; en memoria de mi querido hermano, estuviste cuando emprendí esta carrera pero la vida no te permitió verme llegando al final; a mi amada novia por apoyarme y darme ánimos siempre; a mis familiares y amigos por darme ánimos y toda la ayuda brindada; a mis compañeros de tesis por todo el esfuerzo realizado; a todos los docentes y nuestro asesor especialista por compartir su sabiduría y conocimientos.

Yimmy Cristian Eduardo Nájera

ÍNDICE

Contenido	Nº pág.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	v
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA DEL FRAUDE EN EL SECTOR PÚBLICO	1
1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA	6
1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.3.1. Novedoso	7
1.3.2. Factible	8
1.3.3. Utilidad social	8
1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	9
1.4.1. Objetivo general	9
1.4.2. Objetivos específicos	9
1.5. DETERMINACIÓN DE HIPÓTESIS	10
1.5.1. Hipótesis de trabajo	10
1.5.2. Determinación de variables	10
1.5.3. Operacionalización de las variables	10
1.6. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	11
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TECNICO Y LEGAL	13
2.1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CORRUPCIÓN	13
2.1.1. La corrupción en el sector público	13
2.1.2. La corrupción en El Salvador	16
2.1.3. El fraude en las compras con fondos públicos	18
2.1.4. Compras públicas en El Salvador	19
2.1.5. Organización Internacional de las entidades fiscalizadoras superiores	20
2.1.6. Entidad fiscalizadora superior de El Salvador	20
2.2. MARCO CONCEPTUAL	29
2.3. CONDUCTAS FRAUDULENTAS EN COMPRAS PÚBLICAS	30
2.3.1. Colusión	30

2.3.2.	Fuga de información confidencial previo a su publicación oficial	32
2.3.3.	Cohecho	34
2.3.4.	Falsedad	35
2.4.	MARCO NORMATIVO	36
2.5.	MARCO LEGAL	38
2.5.1.	Marco legal del fraude	49
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		52
3.1.	ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	52
3.2.	DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	52
3.2.1.	Delimitación espacial	52
3.2.2.	Delimitación temporal	53
3.3.	SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	53
3.3.1.	Unidades de análisis	53
3.3.2.	Universo y muestra	54
3.4.	TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	56
3.5.	PROCESAMIENTO Y ANALISIS DE LA INFORMACION	57
3.6.	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	57
3.7.	Presentación de resultados	58
3.7.1.	Análisis de resultados	58
3.7.2.	Diagnóstico	71
CAPÍTULO IV: AUDITORÍA GUBERNAMENTAL CON ENFOQUE FORENSE APLICADO EN LAS COMPRAS PÚBLICAS		73
4.1.	PLANTEAMIENTO DEL CASO	73
4.2.	ESQUEMA OPERATIVO	74
4.3.	BENEFICIOS Y LIMITANTES	75
4.4.	NORMA DE AUDITORÍA FORENSE	75
4.4.1.	Introducción	75
4.4.2.	Requerimientos éticos	76
4.4.3.	Control de calidad	78
4.4.4.	Objetivo de la auditoría gubernamental con enfoque forense	82
4.4.5.	Características	82

4.4.6.	Elementos de la auditoría con enfoque forense	83
4.4.7.	Objeto de revisión	84
4.4.8.	Las tres partes de la auditoría	85
4.4.9.	Tipo de compromiso	85
4.4.10.	Seguridad de la auditoría	86
4.4.11.	Documentos de auditoría	86
4.4.12.	Planificación y valoración de riesgos	87
4.1.13.	Respuesta a los riesgos evaluados por causa de fraude	98
4.1.14.	Utilización del trabajo de terceros	106
4.1.15.	Evidencia de auditoría	109
4.1.16.	Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones	110
4.1.17.	Informe	111
	CONCLUSIONES	113
	RECOMENDACIONES	114
	BIBLIOGRAFÍA	115
	ANEXOS	117

ÍNDICE DE FIGURAS

Contenido	Nº pág.
Figura 1. Mapa de ubicación de la CCR	52

ÍNDICE DE TABLAS

Contenido	Nº pág.
Tabla 1. Áreas de vulnerabilidad de la auditoría forense	59
Tabla 2. Fuente de indicios de actos fraudulentos	60
Tabla 3. Inicio de la auditoría forense	60
Tabla 4. Participación de especialistas en auditoría forense	61
Tabla 5. Desviaciones reflejadas en informe de auditoría	62

Tabla 6. Elementos básicos de la auditoría forense	62
Tabla 7. Evidencia para incorporar cuando existe un perjuicio patrimonial	63
Tabla 8. Obtención de evidencia de auditoría	64
Tabla 9. El Rol del Auditor forense	64
Tabla 10. El auditor forense	65
Tabla 11. Objetivo de la auditoría forense	66
Tabla 12. Principios jurídicos	66
Tabla 13. Técnicas de muestreo	67
Tabla 14. Auditorías de la Corte de Cuentas	68
Tabla 15. Auditoría gubernamental con enfoque forense	68
Tabla 16. Capacitación del personal	69
Tabla 17. Conductas fraudulentas	69
Tabla 18. Fuente de criterios	70

RESUMEN EJECUTIVO

Casos como Odebrecht involucra a países latinoamericanos incluyendo a El Salvador, exponen el alcance transnacional de la corrupción, utilizando las compras públicas en beneficio de la delincuencia organizada; con efectos como la distorsión de los mercados, bajo rendimiento económico, desaliento en la inversión y de ayuda extranjera, es un obstáculo para el alivio de la pobreza, deteriorando la calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo del país.

La sección de probidad de la Corte Suprema de Justicia cuestiona el incremento patrimonial de varios funcionarios; y aunque esta opinión no es concluyente, puede estar relacionado con las compras realizadas en el Sector Público; sobre lo que no existe pronunciamiento de la Entidad Fiscalizadora Superior del El Salvador (EFS) en procesos materialmente importantes de adquisiciones; lo anterior da origen a esta investigación.

Crear una propuesta con enfoque forense para las auditorías realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior de El Salvador y detectar el fraude en las compras públicas, es el objetivo principal de la investigación, por lo que fue necesario conocer si la formación técnica de los auditores gubernamentales incluye la aplicación de un enfoque forense para la ejecución de auditorías; explicar las formas en que ocurre el fraude en las adquisiciones con fondos públicos, identificar la normativa legal y técnica que faculta a la EFS a ejecutar la auditoría gubernamental con enfoque forense y diseñar el mismo en el contexto de la auditoría gubernamental.

La investigación se realiza a través del enfoque cuantitativo y de alcance exploratorio descriptivo, siendo la Corte de Cuentas de la República (CCR) la delimitación espacial, está ubicada en la 1ra. Avenida Norte y 13 calle Poniente en el municipio de San Salvador, departamento de San Salvador; temporalmente la investigación inicia el 19 de enero de 2018, fecha en la que se emite el acuerdo para la adopción de Normas de Auditoría Gubernamental, para armonizar el marco técnico que rige el ejercicio de la auditoría gubernamental en El Salvador con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés), finalizando el 15 de noviembre de 2018.

Mediante las técnicas de encuesta, entrevista, revisión documental y revisión bibliográfica; se aplicaron guías de preguntas, documentos explicativos y cédulas de análisis como instrumentos para la recolección de datos a funcionarios y empleados de la CCR y a miembros de la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador (AUGES).

Las compras públicas son vulnerables al fraude según la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, se requiere se implementen medidas estrictas de control y fiscalización sobre ellas; pero, ¿Por qué las auditorías realizadas por la Corte de Cuentas de la República, no contribuyen de forma significativa a identificar la existencia de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?, generalmente los actos fraudulentos están presentes en operaciones significativas, que requieren la utilización de una cuantía considerable de recursos para su ejecución, en los cuales se ven involucrados intereses de terceros que coaccionan para generarlos, haciendo uso de influencias políticas y del poder económico mediante sobornos a funcionarios,

servidores y expertos; para crear las condiciones necesarias y ocultar su existencia, cumpliendo con las formalidades de los procesos. Aprovechando el poco control y que la fiscalización que se realiza a estas operaciones, no se enfocan en la detección de fraude.

La implementación de un enfoque forense en las auditorías realizadas por la CCR, mediante la utilización de criterios administrativos sancionatorios y penales, al aplicar conocimientos financieros, legales y criminalísticos que permitan la identificación de posibles ilícitos en las adquisiciones con fondos públicos, para obtener evidencia contundente y concluyente relacionada al hecho que genera un posible fraude, llevará a identificar, ¿Qué?, ¿Cómo?, ¿Por qué? y ¿Quiénes? fueron los que hicieron o dejaron de hacer algo para que ocurriera, y expresar en los tribunales dictamen y sentencia a los mismos; por lo que se propone implementar la Norma de Auditoría Gubernamental con Enfoque Forense (Aplicación en Compras Públicas) para la identificación de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

La formación técnica de los auditores gubernamentales de la Corte de Cuentas de la República, no incluye el enfoque forense; el fraude en las compras con fondos públicos ocurre mediante contratos con repercusiones políticas, cohecho en los procesos de contratación, conflicto de intereses, colusión mediante el acuerdo entre ofertantes y licitantes, fuga de información confidencial para favorecer a un ofertante en específico, falsedad mediante evaluación ficticia de ofertas, falsedad en actas, informes de aval de obra o bienes recibidos, entre otros.

La implementación del enfoque forense para la detección de fraude en las compras con fondos públicos es una necesidad manifiesta para jueces, directores y auditores en particular y para la

sociedad en general, tiene tácitamente base legal mediante tratados internacionales, leyes locales y normativa técnica internacional; lo que permite elaborar una norma de implementación de auditoría gubernamental con enfoque forense.

Se recomienda capacitar a los auditores en enfoque forense para las auditorías gubernamentales, en las conductas bajo las que ocurre el fraude en las compras públicas; aplicar los tratados internacionales, normativa legal local y técnica internacional para la implementación del mismo; aplicar la propuesta de la Norma de Auditoría Gubernamental con Enfoque Forense (Aplicación en Compras Públicas) del capítulo IV en este trabajo; proponer una reforma de Ley ante la Asamblea Legislativa que atribuya de manera expresa a la Corte de Cuentas de la República la ejecución de auditorías gubernamentales con enfoque forense.

INTRODUCCIÓN

El fraude en las compras públicas ha motivado a organismos internacionales a promover soluciones del mismo nivel. La Corte de Cuentas de la República (CCR) a través de su Organismo de Dirección, cumple compromisos internacionales y armoniza el marco técnico internacional que rige el ejercicio de la auditoría gubernamental en El Salvador con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés)

La investigación tiene como objeto materializar esta armonización a través de una propuesta práctica basada en leyes locales, convenios y normativa técnica internacional que contribuya a la detección del fraude en las compras públicas; debiendo, conocer si existe competencia para su implementación y la forma en que este ocurre. Se presenta en cuatro capítulos; el primero es el planteamiento del problema; el segundo el marco teórico, el tercero la metodología de la investigación y el cuarto la propuesta de solución.

En el planteamiento del problema se expone la situación problemática, el enunciado en forma de pregunta y la justificación de la investigación; también lo novedoso, factible y el aporte social de la misma; además, los objetivos, la hipótesis de solución con la Operacionalización de sus variables; finalizando con las limitantes para su realización.

El marco teórico incluye; los antecedentes de la corrupción de manera general, y particularmente describe este fenómeno en el sector público, llegando específicamente a El

Salvador y más puntualmente al fraude en las compras públicas; además, incluye la auditoría gubernamental y describe qué es la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en general y de la Entidad Fiscalizadora Superior de El Salvador, denominada Corte de Cuentas de la República; en particular; también presenta un marco conceptual, normativo técnico y legal; finalizando, con las conductas fraudulentas relacionadas a la investigación.

La metodología de la investigación define el enfoque y tipo de investigación; la delimitación espacial y temporal; los sujetos y el objeto de estudio, describiendo las unidades de análisis, el universo y la muestra; de igual forma el cronograma de actividades, así como las técnicas e instrumentos, su aplicación y el análisis de estos; y finalmente se presenta el diagnóstico identificado.

La propuesta de solución, materializa el objeto de la investigación y desarrolla la “Norma de Auditoría Gubernamental con Enfoque Forense (Aplicación en compras públicas)”; conformado por requerimientos éticos, control de calidad y su marco de referencia, el objetivo y principios de la auditoría gubernamental con enfoque forense y sus características, además, los elementos, partes, seguridad y documentos de la auditoría, el objeto de revisión, tipo de compromiso; la planificación, el riesgo de fraude, así como la estrategia y el plan de auditoría; evaluación de riesgo y actividades conexas; respuesta a los riesgos evaluados por fraude en compras públicas; adicionalmente la utilización del trabajo de expertos, evidencia e informe de auditoría. La investigación aporta conclusiones y recomendaciones relacionadas a la problemática, generando la propuesta de solución; además la bibliografía y anexos.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA DEL FRAUDE EN EL SECTOR PÚBLICO

La corrupción es un fenómeno que sucede a nivel mundial, sus consecuencias son graves para la sociedad, debilita la democracia, distorsiona los mercados, deteriora la calidad de vida de los ciudadanos, permite el florecimiento de la delincuencia organizada, desalentando la inversión y las ayudas extranjeras. La corrupción es considerada como un factor clave del bajo rendimiento y un obstáculo muy importante para el alivio de la pobreza y el desarrollo.

Desde mediados de la década de los noventa la corrupción empezó a ser un tema de interés para muchos países, los cuales iniciaron procesos de acuerdos de acción conjunta para prevenir y combatir este flagelo en todas sus formas; como resultados de estos esfuerzos, en el año 2003 se aprobó la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. (Oficina de Enlace y Partenariado en Brasil, 2013)

La convención antes mencionada, describe la preocupación de los estados parte en cuanto a la corrupción, ya que es considerada un fenómeno transnacional que socava las instituciones públicas, los valores de la democracia, ética y justicia, limita los recursos de los estados y se considera que está vinculada a la delincuencia organizada y económica, inclusive el lavado de dinero. Se requiere un enfoque amplio y multidisciplinario para prevenir y combatir eficazmente la corrupción. (Organización de las Naciones Unidas, 2003)

A nivel latinoamericano, han sido expuestos casos de corrupción y fraude que involucran a funcionarios públicos de alto nivel, algunos ya han sido condenados por diferentes delitos, siempre

relacionados con actos de corrupción, otros se encuentran en un proceso judicial o en vías de investigación. Como ejemplo, se puede mencionar el caso denominado “El carrusel de la contratación” en el que estuvieron involucrados el ex alcalde de Bogotá (2008- 2011) Samuel Moreno Rojas, el ex- Congresista Germán Olano y el grupo empresarial nule; bajo este caso salieron a la luz multimillonarias comisiones a cambio del otorgamiento de una gran cantidad de contratos de obras públicas que se desarrollaban en la ciudad de Bogotá.

Otro caso que llamó la atención internacional, es la operación Lava Jato, desarrollada en Brasil en el 2016, dejó al descubierto una gigantesca trama de sobornos que alcanzó a decenas de políticos y ejecutivos de empresas; hasta el momento ha dado lugar a 240 acusaciones penales y 118 condenas. La empresa constructora Odebrecht, implicada en el escándalo, reconoció haber efectuado pagos irregulares por miles de millones de dólares a funcionarios al mando de la petrolera estatal Petrobras. (Transparency International, 2017)

En El Salvador existen varios casos de supuestos actos de corrupción, dentro de los cuales se mencionan los siguientes: en 1995 la FGR acusó a Romeo Majano Araujo, exdirector del ISSS (Periodo 1989 a 1993), por los delitos de negociaciones ilícitas, peculado, estafa y actos arbitrarios relacionadas a la adquisición irregular de medicamentos y de otros bienes, sin embargo no se encontraron culpables en este caso; en Octubre del año 2000, se acusó al ex presidente de la Federación Salvadoreña de Fútbol (FEDEFUT), por los delitos de malversación de fondos, peculado, administración fraudulenta, falsedad documental agravada, negociaciones ilícitas y uso de documentos falsos; en el año 2003 se iniciaron investigaciones en contra del ex presidente Carlos Perla y otros directivos de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA) por manipulación en las licitaciones, administración fraudulenta y otros actos de

corrupción, logrando condenar en 2007 al ex presidente por los delitos de peculado, asociaciones ilícitas y negociaciones ilícitas.

Entre los casos de corrupción más recientes se pueden mencionar las irregularidades detectadas en el diseño y construcción del tramo II del bulevar Diego de Holguín, hoy conocido como bulevar Monseñor Óscar Arnulfo Romero y Galdámez; la Fiscalía General de la República (FGR) inicio el proceso judicial en septiembre 2013 y a la fecha no ha concluido, los principales implicados son el ex ministro Jorge Isidoro Nieto, Sigifredo Ochoa Gómez, Jesús Hernández Campollo, Juan Francisco Bolaños y otros imputados a los cuales se les investiga por los delitos de peculado, incumplimiento de deberes y estafa agravada, los cuales suman un monto total de \$28,266,085 según el dictamen de acusación fiscal. En septiembre de 2018 se condenó al ex presidente Elías Antonio Saca por los delitos de peculado y lavado de dinero y activos, asimismo se condenaron a otros ex funcionarios y ex empleados de casa presidencial por los mismos delitos, el caso fue denominado “Destape a la corrupción” y dejó al descubierto una red de corrupción.

Existen otros casos que han sido cuestionados por diversos sectores de la sociedad por tener indicios de corrupción, por ejemplo la adjudicación del proyecto SITRAMSS, la construcción de una bóveda de \$6.5 millones en la Universidad de El Salvador, contratos millonarios de publicidad con la empresa Polistepeque, S.A. de C.V. bajo la modalidad de contratación directa otorgados por la presidencia de la república y algunos ministerios en el periodo del ex presidente Mauricio Funes, entre otros casos señalados; a la fecha no han sido judicializados, ni cuestionados por la Corte de Cuentas de la República. (El Faro, 2016, pág. s/n)

Resulta oportuno analizar lo planteado sobre los casos de fraude en Latinoamérica, específicamente donde las compras con fondos públicos son el denominador común; en El

Salvador, existen pocas sentencias con delitos de corrupción en las adquisiciones y contrataciones materialmente importantes en términos de dinero, o en proyectos de gran envergadura, donde se “invierten” miles de millones de dólares cada año.

Existen procesos de funcionarios públicos en la sección de probidad de la Corte Suprema de Justicia, que no han podido justificar el incremento de su patrimonio, sin que esto sea concluyente, es posible que las compras públicas sean el medio por el cual estos patrimonios cuestionados crecen, es un problema para la sociedad salvadoreña que la entidad fiscalizadora superior, no realice auditoría gubernamental con enfoque forense para asegurar que no existe fraude en las adquisiciones y contrataciones públicas.

La adquisición de bienes, adjudicaciones de obras y contratación de servicios son actividades que normalmente realizan las instituciones públicas, siguiendo el proceso establecido en la ley de adquisiciones y contrataciones de la administración pública y en su respectivo reglamento. En estas operaciones es donde se relaciona el sector privado con el Estado; el primero como ofertante de bienes y servicios, el segundo como demandante.

La fiscalización de los recursos del Estado y la ejecución del presupuesto general está a cargo de la Corte de Cuentas de la República, actualmente diversos sectores de la sociedad cuestionan el rol desempeñado. A la fecha existen proyectos de infraestructura (en ejecución y finalizados), adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios con indicios de corrupción sobre los cuales no existe un pronunciamiento por parte del ente fiscalizador; lo cual pone en duda el trabajo de auditoría realizado. (Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 2019)

A partir de lo antes mencionado, se enuncian las siguientes características del problema estudiado:

- Proyectos de gran envergadura: para entidades como el Ministerio de Obras Públicas, Transporte, Vivienda y Desarrollo Urbano, las contrataciones y adquisiciones suelen ser por montos significativos, involucran la construcción de obras físicas, llamadas en el sector público gastos de capital; otro caso se da en la adquisición de medicamentos por parte del Ministerio de Salud, que asciende a un aproximado de \$20 millones de dólares cada año.
- Fiscalización por la Corte de Cuentas de la República: es la encargada del ejercicio de la auditoría gubernamental mediante la cual, examina y evalúa a todas las entidades y organismos del sector público, incluidos los procesos de adjudicación y contratación que estos realizan; no obstante estas auditorías no se enfocan en la detección de fraude. Según las normas de auditoría gubernamental la auditoría financiera se enfoca en la revisión de que las cifras de los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales, la auditoría de gestión tiene como propósito verificar la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones ejecutadas por las entidades del sector público y el examen especial tiene como objetivo verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y normativas aplicables, en estas auditorías se considera el riesgo de fraude pero no es el objetivo principal.
- Falta de formación forense: los auditores de la Corte de Cuentas de la República se acreditan aprobando los cursos de contabilidad financiera, contabilidad gubernamental y auditoría gubernamental, los cuales no contemplan el estudio del enfoque forense.
- Participación de terceros en los procesos: durante las contrataciones pueden surgir algunas irregularidades (evaluación imparcial o sesgada de ofertas, adecuación de bases de licitación o concurso y los términos de referencia, entre otros) con el objetivo de favorecer a un ofertante en particular.

- Conocimiento previo de la disponibilidad presupuestaria: generalmente el fraude en los procesos de adjudicación con fondos públicos, implica que los ofertantes conocen el máximo disponible para la ejecución de la obra o adquisición de bienes.
- Sobrevaloración de precios de bienes y servicios ofertados: muchas veces los valores monetarios ofrecidos son superiores a los del mercado, con el objetivo de obtener mayores beneficios económicos para el pago de dádivas o sobornos a funcionarios o empleados públicos.
- Gastos ficticios durante los proyectos de infraestructura: muchas veces los ofertantes incluye en su propuesta gastos innecesarios para la realización de estos, en su mayoría son partidas cuyo objetivo es la obtención de dinero.
- El tráfico de influencias para la colusión de ofertas: limitan la libre participación con el objetivo de beneficiar a uno o varios oferentes a cambio de cuantías monetarias o favores personales en detrimento de los recursos públicos.

1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA

La Corte de Cuentas de la República realiza auditoría financiera, de gestión (operativas) y exámenes especiales, sin embargo, no tiene el reconocimiento de identificar casos de corrupción materialmente importantes, donde cuestione la existencia de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

A pesar del cuestionamiento de los ciudadanos, existen limitantes de ley, el primero tipo de auditoría podrá examinar y evaluar, las transacciones, registros, informes y estados financieros; la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; y el control interno financiero; el segundo tipo de auditoría, la planificación, organización, ejecución y control interno

administrativo; la eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos y los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas; el ultimo tipo de auditoría se refiere al análisis o revisión puntual de cualquiera de los puntos enunciados.

Técnicamente las normas de auditoría gubernamental establecen que el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los Estados Financieros debido al fraude, pero la investigación se orientara con la interrogante siguiente:

¿Por qué las auditorías realizadas por la Corte de Cuentas de la República, no contribuyen de forma significativa, a identificar la existencia de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Novedoso

La entidad fiscalizadora superior de El Salvador desarrolla auditoría financiera, auditoría de operación y exámenes especiales; sin embargo, expresamente no tiene normado la aplicación de un enfoque forense cuyo objetivo sea la detección de posibles fraudes en las adquisiciones con fondos públicos, por lo cual se considera una investigación novedosa. Por otra parte, cabe destacar que la Universidad de El Salvador, tampoco ha propuesto a través de sus investigaciones, la aplicación de un enfoque forense en las auditorías realizadas a las adquisiciones con fondos públicos; lo que llena de novedad este trabajo de investigación.

1.3.2. Factible

La investigación desarrollada es viable porque se obtuvo acceso a los siguientes tipos de información:

- Bibliográfica: se obtuvo acceso a información bibliográfica, casos internacionales como precedentes, disponibilidad de recursos económicos, materiales y tecnológicos; además de recursos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador que incluyen asesores altamente capacitados y recursos tecnológicos.
- Información de Campo: se obtuvo acceso a la Corte de Cuentas de la República, realizando entrevistas o consultas a directores de auditoría, jueces de cámara, auditores y a las personas encargadas de la dirección de la entidad.

1.3.3. Utilidad social

Esta investigación es de utilidad para los auditores de la Corte de Cuentas de la República, dado que propondrá la aplicación de un enfoque forense; también constituirá un aporte a profesionales de las diferentes especialidades que realizan auditorías dentro del sector público, profesionales externos que deseen conocer sobre el tema con el fin de prevenir aquellos posibles actos de corrupción presentes en los procesos de adquisiciones y contrataciones en el sector público; docentes y alumnos de las diferentes universidades que consideren de utilidad el tema de estudio.

1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Se trazaron objetivos fundamentales de carácter concreto, medible y alcanzable mediante la ejecución del trabajo de investigación, los cuales permitirán darle cumplimiento a la finalidad expuesta del proyecto.

1.4.1. Objetivo general

Proponer la aplicación de enfoque forense en las auditorías efectuadas por la entidad fiscalizadora superior de El Salvador, para detectar el fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

1.4.2. Objetivos específicos

- Conocer si la formación técnica de los auditores gubernamentales incluye la aplicación de un enfoque forense para la ejecución de auditorías.
- Explicar las formas en que ocurre el fraude en las adquisiciones con fondos públicos y su vinculación con la corrupción.
- Identificar la normativa legal y técnica que faculta a la entidad fiscalizadora superior de El Salvador implementar auditoría gubernamental con enfoque forense.
- Diseñar el enfoque forense de auditoría gubernamental.

1.5. DETERMINACIÓN DE HIPÓTESIS

1.5.1. Hipótesis de trabajo

La implementación de auditoría gubernamental con enfoque forense por la entidad fiscalizadora superior de El Salvador, contribuirá a la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

1.5.2. Determinación de variables

- Variable independiente: implementación de auditoría gubernamental con enfoque forense.
- Variable dependiente: detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

1.5.3. Operacionalización de las variables

- Variable dependiente: detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.
Medición: casos detectados posterior a la aplicación de auditoría gubernamental con enfoque forense.
- Variable independiente: implementación de auditoría gubernamental con enfoque forense.
Medición: base legal, base técnica, opiniones de jueces e información obtenida de los instrumentos de recolección de datos para la viabilidad de aplicación.

1.6. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Para realizar la investigación de la problemática en estudio, es necesario visitar la Corte de Cuentas de la República, con el propósito de recolectar información que permita desarrollar el trabajo, identificándose diversas limitaciones:

- Falta de investigaciones previas sobre el tema en estudio: no existen investigaciones previas que se enfoquen en el posible fraude en las compras públicas en El Salvador, no obstante puede tomarse de referencia publicaciones internacionales sobre casos de corrupción.
- Horario laboral de las instituciones públicas: la jornada de trabajo es de lunes a viernes, en jornadas de 8 horas al día; lo que dificulta a los investigadores el acceso a las mismas; el equipo de investigación gestionará los permisos laborales correspondientes de manera anticipada para disponer del tiempo necesario.
- Expertos en el área: no se han identificado profesionales con experticia en identificación de fraude en compras públicas, tampoco jueces o auditores, lo que vuelve complejo diseñar de forma sistemática la propuesta de auditoría gubernamental con enfoque forense, dicha sistematización se realizará posterior a la recolección, procesamiento y análisis de los datos obtenidos mediante los diferentes instrumentos o técnicas según sea conveniente.
- Disponibilidad de los elementos de la muestra para la recolección de datos: los auditores gubernamentales de la Corte de Cuentas de la República, están mayormente asignados a

las entidades donde ejercen fiscalización, por lo que acceder a la muestra será complejo al no estar concentrados en un solo espacio físico; se requerirá el uso de herramientas tecnológicas para acceder a las unidades de análisis para la recolección de los datos.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TECNICO Y LEGAL

2.1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CORRUPCIÓN

2.1.1. La corrupción en el sector público

La corrupción en el sector público es un fenómeno con muchos años de presencia e incidencia a nivel mundial, no es posible estimar una fecha exacta sobre la primera manifestación de dicho fenómeno.

A nivel latinoamericano se han hecho público diversos escándalos de corrupción que involucran de forma directa o indirecta a los altos gobernantes, por ejemplo en Brasil (1991), el ex presidente Fernando Collor de Mello fue acusado constitucionalmente por soborno, y destituido de su cargo; Venezuela (1993), el ex presidente Carlos Andrés Pérez fue acusado, junto a algunos de sus ministros de malversación de fondos públicos y fraude a la nación; Chile (1994), luego de la dictadura del General Augusto Pinochet se conocieron pagos millonarios al hijo del general en transacciones realizadas por las fuerzas armadas; México (1995), se dio el caso que implicó a Raúl Salinas de Gortari, hermano del presidente de la época, con acusaciones de homicidio y enriquecimiento ilícito; Ecuador (1997), el ex presidente Abdalá Bucaram fue acusado de corrupción y depuesto por el Congreso pero se asiló en Panamá; Argentina (2001), el ex presidente Carlos Saúl Menem fue acusado de corrupción y tráfico de armas a Ecuador y Croacia; Nicaragua (2002), donde se produjo el caso de Arnoldo Alemán, donde el ex presidente nicaragüense fue acusado de enriquecimiento ilícito y apropiación de fondos públicos. (Peñailillo, 2012)

Como respuesta al fenómeno de la corrupción, diversos organismos enfocaron su atención en este problema y a proponer medidas para combatir dicho flagelo. Para el año de 1996, los estados

miembros de la Organización de los Estados Americanos suscriben la Convención Interamericana contra la Corrupción, la cual tiene dos propósitos; el primero de ellos es: promover y fortalecer el desarrollo para cada uno de los estados partes, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción; y el segundo: facilitar y regular la cooperación entre los Estados Partes a fin de asegurar la eficacia de las medidas y acciones para prevenir, detectar, sancionar y erradicar los actos de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas y los actos de corrupción, específicamente vinculados con tal ejercicio.

El Banco Mundial en su “informe sobre el desarrollo mundial” del año de 1997, define la corrupción como el abuso de autoridad pública para conseguir un beneficio privado. Enuncia que este problema se prolifera cuando, las distorsiones del régimen normativo y de políticas dan oportunidades y las instituciones concebidas para restringirla son débiles. Además de realizar un análisis sobre las posibles causas de dicho problema, también se enuncian ciertas medidas con el fin de poner límite a la corrupción. (Banco Mundial, 1997)

En el año 2003, se suscribe la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, dando continuidad a la lucha contra este fenómeno transnacional que amenaza la estabilidad y seguridad de las sociedades, ya que afecta los valores de la democracia, ética y justicia, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida de las personas y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana. La convención introduce un conjunto de normas, medidas y reglamentos que pueden aplicar todos los países para reforzar sus regímenes jurídicos y reglamentarios destinados a la lucha contra la corrupción. (Organización de las Naciones Unidas, 2003)

A pesar de los esfuerzos realizados por organismos nacionales e internacionales, la corrupción sigue teniendo presencia en el mundo, ejemplo de ello es el caso “la línea”, presentado ante los tribunales el 16 de abril de 2015, por parte de la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala (CICIG) y el Ministerio Público de Guatemala, este caso reveló la existencia de una vasta trama de ex funcionarios y funcionarios gubernamentales, importadores y abogados involucrados en un fraude aduanero. Esta estructura paralela alcanzaba altas esferas del Estado, los integrantes de esta estructura criminal controlaron la administración tributaria y generaron ganancias millonarias para todos los socios.

Otro caso que deja al descubierto una red de corrupción es la operación “Lava Jato”, desarrollada en Brasil, la investigación se inició en el año 2013 y se hicieron públicas las primeras detenciones en 2014. A lo largo de la investigación, de casi dos años, los fiscales dejaron al descubierto una gigantesca trama de sobornos que alcanzó a decenas de políticos y ejecutivos de empresas. Una red de empresas se ocupaba de sobornar a altos funcionarios de Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS) para adjudicarles los principales contratos y ganar determinadas licitaciones. La empresa constructora ODEBRECHT, implicada en el escándalo, reconoció haber efectuado pagos irregulares por miles de millones de dólares a funcionarios al mando de la petrolera estatal Petrobras, y en una decisión histórica tomada en abril de 2017, la justicia ordenó a la empresa pagar una multa de USD 2.600 millones a Brasil, Suiza y EE.UU. (Transparency International, 2017)

La corrupción “consiste en el abuso del poder para beneficio propio” (Transparency International, 2009), es una expresión que comprende una variedad de actos dentro de los cuales se enuncian los más comunes: soborno, peculado, negociaciones ilícitas, enriquecimiento ilícito, malversación de fondos públicos, fraude público y privado y el tráfico de influencias. Con el

transcurso del tiempo las prácticas de corrupción han venido evolucionando, con el objetivo de no ser detectadas por los organismos de fiscalización, llegando a ser estructuras organizadas compuestas por personas con alta incidencia en el sector público.

2.1.2. La corrupción en El Salvador

En la historia reciente, existen varios casos de presunta corrupción en el sector público, los cuales han ocurrido bajo diferentes modalidades pero que todas conllevan a la pérdida de recursos del erario público.

En el año de 1995 se giró orden de captura contra Romeo Alfredo Majano Araujo, quien presidió el Instituto del Salvadoreño del Seguro Social en el periodo de 1989-1993, por presuntas adquisiciones irregulares de medicamentos y de otros bienes; la FGR lo acusó de los delitos de negociaciones ilícitas, peculado, estafa y actos arbitrarios, sin embargo, el juzgado 2o. de Hacienda decreto sobreseimiento definitivo para el ex director y otros imputados. (Luna, 2016)

En el año 2003 se iniciaron investigaciones en contra del expresidente de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA), acusado de supuestos actos de corrupción durante su gestión (1994-2002). Para el año 2007, se condenó al imputado por delitos de peculado, asociaciones ilícitas y negociaciones ilícitas, siendo este evento un precedente en cuanto a casos de corrupción cometidos por funcionarios públicos.

En el año 2013, el exministro de Obras Públicas Jorge Isidoro Nieto fue acusado de los delitos de peculado, falsedad documental agravada e incumplimiento de deberes, en calidad de autor directo, por su presunta participación en el caso de corrupción del tramo II del ex bulevar Diego de Holguín. La Fiscalía General de la República (FGR) sostiene que se realizó una supuesta estafa

contra el estado salvadoreño por parte del asocio temporal COPRECA, S.A., y la empresa Linares, S.A, a la fecha no se ha logrado establecer condenas por los delitos antes mencionados.

También en el año 2013, se inició el juicio contra el ex ministro de salud José Guillermo Maza Brizuela y siete personas más por el delito de falsedad ideológica en coautoría de estafa agravada; actos de corrupción cometidos en la ejecución del proyecto de reconstrucción de hospitales y establecimientos de salud de El Salvador (RHESSA). En el 2014, se logró condenar al ex ministro a tres años de prisión por los delitos de actos arbitrarios. Según el fallo del Tribunal, el exfuncionario se excedió en sus funciones al conciliar con la constructora CPK el aumento de los precios de los materiales con los que se edificaría el centro médico, cuando tendría que haber acudido a un laudo arbitral para evitar un pago mayor por los insumos.

En septiembre de 2018 se condenó al expresidente de la República, Elías Antonio Saca, a diez años de prisión por los delitos de peculado y lavado de dinero, también se condenaron a personas cercanas al expresidente y exempleados de casa presidencial. Los desvíos de fondos públicos se realizaron desde los gastos reservados y posteriormente se utilizaron para la compra de bienes propiedades a nombre de empresas ficticias y testaferros; este caso dejó evidenciado una red de corrupción y su forma de operación.

Según el índice de percepción de la corrupción del 2018, emitido por Transparencia Internacional, se obtuvo un puntaje de 35 de una escala de 0 – 100, donde cero es muy corrupto y 100 es más transparente; la medición global evalúa a los poderes ejecutivos, ramos judiciales y legislativos.

2.1.3. El fraude en las compras con fondos públicos

El informe global de la corrupción 2005, demuestra que la falta de transparencia en los proyectos de gran escala puede tener un efecto devastador en el desarrollo económico. Según una estimación realizada en este informe, más de cuatro billones de dólares se gastan en compras gubernamentales al año en todo el mundo. La construcción de embalses y escuelas, la provisión de servicios de eliminación de desechos, obras públicas y construcciones, son identificadas como áreas donde la corrupción es más probable. (Transparency International, 2005)

El sector de la construcción es mayormente señalado por tener indicios de corrupción, debido a que la inversión en estructura, no resulta comparable con otra información similar que se tenga de otras estructuras. Esto genera la oportunidad para elevar los costos de construcción, lo que conlleva a la utilización de mayores recursos públicos en las inversiones de capital.

Las adquisiciones y contrataciones con fondos públicos están propensas a ser utilizadas como instrumentos para alimentar la corrupción, por lo cual el art. 3 de la Convención Interamericana contra la Corrupción exhorta a crear, mantener y fortalecer sistemas para la contratación de funcionarios públicos y para la adquisición de bienes y servicios por parte del Estado que aseguren la publicidad, equidad y eficiencia de los mismos.

En la segunda ronda de seguimiento de la convención antes mencionada, se recomiendan una serie de medidas con el fin de prevenir actos de corrupción.

2.1.4. Compras públicas en El Salvador

En El Salvador, el marco jurídico que regula las compras públicas es la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP), que tiene por objeto establecer las normas básicas que regularán las acciones relativas a la planificación, adjudicación, contratación, seguimiento y liquidación de las adquisiciones de obras, bienes y servicios de cualquier naturaleza que la administración pública deba celebrar para la consecución de sus fines.

Dicha ley fue emitida en el año 2000 y ha sufrido diversas reformas en el transcurso del tiempo. En el año 2011 las reformas realizadas reforzaron las atribuciones y características de los sistemas de compras. Sin embargo, en esas mismas reformas, se ampliaron ciertas áreas de discrecionalidad, como la libertad para comprar en forma directa medicamentos. Pero en general, como resultado de dichas reformas, hay recomendaciones del comité de expertos que han sido retomadas, incluyendo las medidas de fortalecimiento institucional.

La Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones (UNAC) es una dependencia del Ministerio de Hacienda y es responsable de velar por la debida aplicación de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública. Las responsabilidades de la UNAC incluyen emitir las políticas y lineamientos del Sistema Integrado de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y del Sistema Electrónico de Compras Públicas, y asesorar a las unidades de adquisiciones y contrataciones de cada entidad pública (UACI).

A pesar de existir un proceso definido para las adquisiciones y contrataciones con fondos públicos - a nivel mediático - se sigue cuestionando la ejecución proyectos, por tener indicios de

corrupción, a la fecha no han sido investigados a profundidad para determinar la existencia de fraude o para desvirtuar dicha sospecha.

2.1.5. Organización Internacional de las entidades fiscalizadoras superiores

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es la organización central para la fiscalización pública exterior. Desde hace más de 50 años este organismo ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, competencia y prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países. .

Una de las principales herramientas emitidas por la INTOSAI para la mejora de la fiscalización pública es la emisión de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), las cuales en el romano IV asigna “facultades de las entidades Fiscalizadoras superiores” que en el art. 10 establece o le otorga facultad de investigación, específicamente en el numeral primero establece “Las entidades fiscalizadoras deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir a los órganos del departamento auditado todos los informes de forma oral o escrita que le parezcan necesarios”, el art. 12 establece la actividad pericial y otras formas de cooperación.

2.1.6. Entidad fiscalizadora superior de El Salvador

En El Salvador la entidad fiscalizadora superior es reconocida constitucionalmente en el Artículo 195, cuenta con su propia ley de creación, tiene por nombre Corte de Cuentas de la

República, el mismo artículo regula sus atribuciones, el numeral 4° manda a “Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomas y de las entidades que se costean de fondos del erario o que reciban subvención o subsidio del mismo”.

A pesar de la existencia de una entidad fiscalizadora superior, los casos de corrupción dentro del sector público no dejan de ser una constante en los medios de comunicación (periódicos escritos, noticieros televisivos, entre otros), lo cual hace pensar si dicha entidad tiene los recursos necesarios ó el enfoque adecuado para realizar una fiscalización oportuna y concreta sobre la gestión económica de las entidades bajo sus jurisdicción.

La auditoría gubernamental es aquella clase especial de auditoría que se enmarca en el proceso a través del cual el Estado desarrolla su función de control a fin de asegurar el correcto, transparente, y eficiente empleo y gestión de los bienes y recursos públicos. Esta función se encuentra comprendida en el capítulo V de la Constitución de la República de El Salvador, el inciso primero del artículo 195 establece: “La fiscalización de la hacienda pública en general y de la ejecución del presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República...”, el inciso ultimo del artículo 196 establece que: “Una ley especial regulará el funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo de la Corte de Cuentas y Cámaras de la misma.”, mediante Decreto Legislativo 101 del 29 de diciembre de 1939, se decretó la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas, derogada mediante Decreto Legislativo 438 del 31 de agosto de 1995, por la vigente Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Las atribuciones y funciones establecidas de forma constitucional y mediante la ley de creación, son las siguientes:

Constitución de la República

- Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine;
- Aprobar toda salida de fondos del Tesoro Público, de acuerdo con el presupuesto; intervenir en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al Tesoro Público o al Patrimonio del Estado, y refrendar los actos y contratos relativos a la deuda pública;
- Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren o manejen bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas;
- Fiscalizar la gestión económica de las Instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención o subsidio del mismo;
- Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Órgano Ejecutivo a la Asamblea, e informar a ésta del resultado de su examen;
- Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones;
- Informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa y a los respectivos superiores jerárquicos de las irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización;
- Velar porque se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y Municipios;
- Ejercer las demás funciones que las leyes le señalen.

Ley de la Corte de Cuentas de la República

- Practicar auditoría externa financiera y operacional o de gestión a las entidades y organismos que administren recursos del Estado;
- Dictar las políticas, normas técnicas y demás disposiciones para: la práctica del control interno, de la auditoría gubernamental, interna o externa, financiera y operacional o de gestión, y la determinación de las responsabilidades de que trata esta Ley;
- Examinar y evaluar los resultados alcanzados, la legalidad, eficiencia, efectividad y economía de la gestión pública;
- Examinar y evaluar los sistemas operativos, de administración e información y las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en ellos, como responsabilidad gerencial de cada ente público;
- Evaluar las unidades de auditoría interna de las entidades y organismos del sector público;
- Sin perjuicio de su responsabilidad y obligación de control, la Corte podrá: Calificar, seleccionar y contratar firmas privadas para sustentar sus auditorías en los casos que considere necesario;
- Evaluar el trabajo de auditoría externa, efectuado por otras personas en las entidades y organismos del Estado;
- Proporcionar asesoría técnica a las entidades y organismos del sector público, con respecto a la implantación del Sistema de Control y materias que le competen, de acuerdo con esta Ley;
- Capacitar a los servidores de las entidades y organismos del sector público, en las materias de que es responsable; normar y coordinar la capacitación;

- Requerir a funcionarios y empleados que hagan efectivo el cobro de las obligaciones a favor de las entidades y organismos del sector público, y que éstos cancelen las propias;
- Declarar la responsabilidad administrativa o patrimonial, o ambas en su caso;
- Exigir al responsable principal, por la vía administrativa el reintegro inmediato de cualquier recurso financiero indebidamente desembolsado;
- Solicitar a la Fiscalía General de la República que proceda contra los funcionarios o empleados, y sus fiadores cuando los créditos a favor de entidades u organismos de que trata esta Ley, procedan de los faltantes de dinero, valores o bienes a cargo de dichos funcionarios o empleados;
- Solicitar a quien corresponda la aplicación de sanciones o aplicarlas si fuera el caso y que se hagan efectivas las responsabilidades que le corresponde determinar y establecer;

Todo este contexto legal da vida a la auditoría gubernamental y se instituye el sistema nacional de control y auditoría de la gestión pública para que la corte ejerza la fiscalización y control de la hacienda pública en general y de la ejecución del presupuesto en particular, y la gestión económica, la corte es el ente rector del sistema, es responsable del desarrollo, normatividad y evaluación del mismo en las entidades y organismos del sector público.

El Sistema comprende las entidades y organismos encargados de ejecutar las acciones de control, el conjunto de normas aplicables a las entidades del sector público y sus servidores para el examen de su gestión y para el descargo de sus responsabilidades; las medidas necesarias para precautelar y verificar el uso eficiente y económico de sus recursos y la efectividad de los resultados institucionales; así como para corregir las deficiencias y desviaciones.

Las partes del sistema son:

- a. El control interno, responsable de la gerencia de cada una de las entidades, comprendidas en el artículo 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República
- b. El control externo de otras entidades y organismos, en materia de su competencia; y,
- c. El control externo posterior que corresponde a la Corte y sus controles preventivos

Para el funcionamiento del Sistema la corte expide de manera obligatoria:

- Normas Técnicas de Control Interno, que sirven como marco básico para que las entidades del sector público y sus servidores controlen los programas, la organización y la administración de las operaciones a su cargo;
- Políticas de auditoría que sirven como guía general para las actividades de auditoría interna y externa que deban realizarse en el sector público;
- Normas de Auditoría Gubernamental que especifican los requisitos generales y personales del auditor, la naturaleza, características, amplitud y calidad de sus labores, y la presentación, contenido y trámite de su informe; y,
- Reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema.

Dentro del marco de las normas y políticas, cada entidad pública dicta las normas para el establecimiento y operación de su propio sistema de control interno. La Corte verifica la pertinencia y la correcta aplicación de los mismos.

En las entidades y organismos del sector público, el control posterior interno y externo se efectúa mediante auditoría gubernamental, que puede examinar y evaluar:

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

En las entidades, organismos y personas a que se refiere el inciso segundo del Art. 3 de la ley de la Corte de Cuentas de la República, la auditoría gubernamental examinará el uso de los recursos públicos.

La auditoría gubernamental es interna cuando la practican las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público; y, externa, cuando la realiza la Corte de Cuentas o las firmas privadas, de conformidad con el Art. 39 de la misma ley, es financiera cuando incluye aspectos contenidos en los numerales 1), 2) y 3), operacional cuando se refiere a alguno de los tres últimos. El análisis o revisión puntual de cualquiera de los numerales se denominará examen especial.

La auditoría gubernamental será efectuada por profesionales de nivel superior, legalmente autorizados para ejercer en El Salvador. La clase de auditoría a efectuarse determinará la idoneidad de los conocimientos a exigirse. Los dictámenes sobre estados financieros serán suscritos por contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

En el transcurso del examen, los auditores gubernamentales mantendrán constante comunicación con los servidores de la entidad u organismo auditado, dándoles oportunidad para que presenten pruebas o evidencias documentadas e información verbal pertinente a los asuntos sometidos a examen.

La corte hará auditoría de acuerdo con su ley, sus reglamentos y con las políticas y normas de auditoría gubernamental. Los auditores de dicha institución mantendrán independencia plena ante las entidades y organismos sujetos a su control.

La corte, sus representantes especiales y los auditores gubernamentales de la misma, tendrán acceso irrestricto a registros, archivos y documentos que sustentan la información e inclusive a las operaciones en sí, en cuanto la naturaleza de la auditoría lo requiera. También están facultados para hacer comparecer testigos y recibir sus declaraciones en las actuaciones que estén dentro de sus facultades.

Cuando las operaciones o actividades objeto de examen sean clasificadas o reservadas, serán examinadas con ese mismo carácter; los informes tendrán el contenido que los reglamentos y las normas de auditoría establezcan; los hallazgos de auditoría, deberán relacionarse y documentarse, para efectos probatorios.

De acuerdo al artículo 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, están sujetos a la fiscalización y control de la corte todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, sin excepción alguna. La jurisdicción de la Corte alcanza también a las actividades de entidades, organismos y personas que, no estando comprendidos en el inciso anterior, reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. En este caso el control se aplicará únicamente al ejercicio en que se haya efectuado el aporte o concesión y al monto de

los mismos. En el caso de entidades que estén sujetas a la vigilancia de la Superintendencia del Sistema Financiero o de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, el control de la Corte podrá realizarse en coordinación con aquéllas.

Para efectos de la Ley de la Corte de cuentas de la República, el sector público comprende:

- 1) Los órganos e instituciones establecidas, de conformidad a la Constitución y sus dependencias;
- 2) Las instituciones autónomas estatales y sus dependencias;
- 3) Las entidades de derecho público creadas por ley o decreto ejecutivo; y,
- 4) Las sociedades o empresas cuyo capital esté integrado en el ciento por ciento de aportes de las entidades y organismos determinados en los numerales anteriores

La auditoría gubernamental se realiza de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental bajo el decreto No. 2 de fecha 19 de enero de 2018 emitido por el Organismo de Dirección de la Corte de Cuentas de la República.

Las Normas de Auditoría Gubernamental fue decretada por facultades del Organismo de Dirección y motivada por la Iniciativa de Desarrollo de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en ingles) y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), donde El Salvador es parte y el 28 de marzo de 2014 suscribieron la “Declaración de compromisos en la iniciativa de implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en ingles); y con base a ello se hizo necesario armonizar el marco

técnico que rige el ejercicio de la auditoría gubernamental en El Salvador con las ISSAI emitidas por la INTOSAI.

Actualmente ninguna auditoría implementada por la Corte de Cuentas de la República está orientada a la detección de posibles fraudes en las adquisiciones con fondos públicos, realiza tres clases de auditoría gubernamental: financiera para determinar si las cifras de los estados financieros están libre de error, de gestión para evaluar la eficiencia y eficacia de la utilización de recursos públicos y examen especial para verificar el cumplimiento de normas y leyes.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

Dentro de las principales definiciones relacionadas con la problemática planteada se presentan las siguientes:

- **Corrupción:** consiste en el abuso del poder para beneficio propio. Puede clasificarse en corrupción a gran escala, menor y política, según la cantidad de fondos perdidos y el sector en el que se produzca. (Transparency International, 2009)
- **Fraude:** consiste en engañar a otro en forma deliberada con el fin de obtener una ventaja indebida o ilícita (ya sea financiera, política o de otro tipo). Los países clasifican a este tipo de delitos como una violación de tipo penal o civil. (Transparency International, 2009)
- **Soborno:** consiste en un ofrecimiento, promesa, entrega, aceptación o exigencia de un incentivo para realizar una acción ilícita, antiética o que supone abuso de confianza, puede consistir en obsequios, préstamos, comisiones, recompensas u otras ventajas (impuestos, servicios, donaciones, etc.). (Transparency International, 2009)

- **Contratación:** es el conjunto de procedimientos establecidos para la adquisición de bienes y servicios por personas, empresas u organizaciones, desde la evaluación de las necesidades iniciales hasta la concesión del contrato y la provisión del servicio. (Transparency International, 2009)
- **Colusión:** representa un acuerdo secreto entre partes, en el sector público o privado, quienes se confabulan para cometer actos con el fin de engañar o defraudar y así obtener una ventaja económica ilícita.
- **Tráfico de influencia:** promesa, ofrecimiento o concesión a un funcionario público o a cualquier otra persona, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido con el fin que el funcionario o la persona abuse de su influencia real o supuesta para obtener de una administración la autoridad del Estado Parte un beneficio indebido que redunde en provecho del instigador original del acto o de cualquier otra persona.
- **Nepotismo:** forma de favoritismo basada en vínculos sociales y familiares, en la que una persona que ostenta un cargo oficial aprovecha su poder o autoridad para conceder un empleo o favor a un familiar o amigo, aun cuando posiblemente no sea la persona más preparada o no lo amerite.
- **Conflicto de intereses:** situación a la que una persona o la entidad en la que trabaja (gobierno, empresa, medio de comunicación u organización de la sociedad civil) debe optar entre las responsabilidades y exigencias de su puesto y sus propios intereses.

2.3. CONDUCTAS FRAUDULENTAS EN COMPRAS PÚBLICAS

2.3.1. Colusión

La colusión se define como un acuerdo secreto entre partes, quienes se confabulan para cometer actos con el fin de engañar o defraudar y así obtener una ventaja económica ilícita. En las

adquisiciones con fondos públicos pueden presentarse conductas fraudulentas como la manipulación de licitaciones, división de mercado, fijación de precios, entre otras. (Transparency International, 2009, pág. 9)

La conducta antes descrita se genera previo a iniciado el proceso de adquisición, mediante el acuerdo entre ofertantes o licitantes, con el fin de beneficiar a una empresa o persona en particular. Esto puede lograrse a través del incremento simulado de precios en las demás ofertas presentadas, para que se elija al proveedor que ofrece un menor precio. (AUGES, 2018)

Estas conductas se encuentran reguladas en las siguientes leyes:

- La Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, en el artículo 26, prohíbe a los ofertantes, adjudicatarios o contratistas la celebración de cualquier tipo de acuerdo entre ellos o con terceros con el objeto de establecer prácticas que restrinjan de cualquier forma el libre comercio.
- La Ley de Competencia, en el artículo 25, prohíben las prácticas anticompetitivas realizadas entre competidores, en cualquier tipo de modalidad.

Con respecto al área normativa y sus efectos:

- En las Normas de Auditoría Gubernamental no se observa un programa específico para la detección de colusión en las adquisiciones con fondos públicos, solo se requiere que el auditor realice una evaluación de riesgos.

A continuación, se presentan algunos indicios de este tipo de conducta:

- Existe una cantidad limitada de proveedores, debido a características específicas de los bienes que se van adquirir.
- Las propuestas o los formularios de oferta enviados por diferentes proveedores contienen irregularidades (como cálculos idénticos o errores de ortografía) o escritura, tipo de letra o papelería similar. Esto puede indicar que el licitador inferior designado puede haber preparado una parte o la totalidad de la oferta del vendedor perdedor.
- Cuando una serie de adjudicaciones se han otorgado de forma repetitiva y circular, a un grupo de empresas.

La obtención de evidencias objetivas resulta difícil, debido a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Sin embargo, puede obtenerse evidencia con la aplicación de procedimientos de auditoría enfocados a la detección del fraude, como por ejemplo:

- Un estudio de mercado para validar que los precios ofertados sean razonables.
- Revisar que las empresas oferentes no sean entidades relacionadas entre sí, ya sea por su estructura accionaria, negocios conjuntos, partes relacionadas o inversiones de cualquier tipo.

2.3.2. Fuga de información confidencial previo a su publicación oficial

Como parte de los actos preparatorios del proceso de adquisición pública, cada institución está obligada a diseñar los términos de referencia o bases de licitación en su caso. Estas deberán contener las condiciones generales y especiales que han de regir la contratación; éstas constituirán,

entre otros, un marco normativo que regirá el procedimiento de adquisición y contratación, así como la formulación y ejecución del contrato.

Pueden considerarse como conductas fraudulentas la fuga de información confidencial previo a su publicación oficial por un empleado o funcionario público, para el favorecimiento de un ofertante en específico, se incluye también la participación directa o indirecta del proveedor en el proceso de elaboración de las bases de competencia o términos de referencia, entre otras formas; estas conductas se dan luego que ha iniciado el proceso. (AUGES, 2018)

La regulación aplicable para este tipo de conductas, es la siguiente:

- El reglamento de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, en su artículo 39, establece que las bases de licitación o concurso, una vez elaboradas y aprobadas por el Titular, serán mantenidas bajo estricta confidencialidad hasta la fecha en que se pongan a disposición de los interesados, a efecto de salvaguardar la igualdad de condiciones en que deben participar los ofertantes.

Con respecto al área normativa y sus efectos, se presenta en:

- En las Normas de Auditoría Gubernamental no se observa un programa específico para la detección de posible fuga de información o participación de terceros en la elaboración de las bases licitación o concurso; los programas actuales solo consideran que se verifique la existencia de dichos documentos.

A continuación, se presentan algunos indicios de este tipo de conducta:

- El proveedor que resultó ganador cumplió de forma exacta con todas las especificaciones y requisitos establecidos en las bases de licitación o concurso.

- La oferta que resultó ganadora, coincide de forma exacta con el monto del presupuesto asignado.
- Se establecieron requisitos específicos que solo la empresa ganadora puede cumplir.

No se cuenta con evidencia objetiva, dado la complejidad del proceso, sin embargo, se cuentan con indicios que conllevan a la posible detección de conductas fraudulentas.

2.3.3. Cohecho

El cohecho se realiza cuando un funcionario o empleado público solicitare o recibiere una dádiva o cualquiera otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza, para realizar un acto contrario a sus deberes o para no hacer o retardar un acto indebido, propio de sus funciones, dicha conducta fraudulenta se presenta antes de iniciar el proceso de contratación o adquisición mediante un acuerdo realizado entre el funcionario o empleado público con autoridad y uno o varios ofertantes.

Esta conducta fraudulenta se encuentra regulada en las siguientes leyes:

- a) Ley de Ética Gubernamental. en el art. 6 literales a) y b) el cual define las prohibiciones éticas aplicables a los funcionarios públicos y art. 8 literal c) relativo a beneficios indebidos
- b) Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, art. 153. Se considera una infracción muy grave el recibir o solicitar dádivas, comisiones o regalías de los ofertantes o contratistas.

Respecto al área normativa y sus efectos,

- En la Normas de Contabilidad Gubernamental no se contemplan implicaciones directas ni efectos relativos a la detección de esta conducta.
- En las Normas de Auditoría Gubernamental no existe evidencia de procedimientos enfocados a la detección de esta conducta.

El cohecho no puede ser detectado con la ejecución de un programa simple de auditoría, debe existir una investigación a fondo, para detectar esta conducta fraudulenta se debe indagar las relaciones interpersonales del funcionario o empleado que posea influencia significativa en el proceso de adquisiciones, agendas, correos electrónicos, contactos, registro de llamadas, entre otros, para identificar si existen vínculos previos a la adjudicación de contratos o adquisiciones con los ofertantes. (AUGES, 2018)

Los indicios para detectar esta conducta son variados, desde anomalías o transferencias bancarias irregulares producto del pago de sobornos o dádivas, hasta el uso de bienes ostentosos que se generan por una regalía entregada según los términos pactados previamente.

2.3.4. Falsedad

La falsedad es un delito que consiste en la falsificación de documentos públicos, oficiales y mercantiles, simulación de los mismos o que se haya mentido y falseado en relación a la narración de hechos determinados.

Esta conducta fraudulenta se genera durante el proceso de adjudicación con fondos públicos, puede presentarse en: una evaluación ficticia de ofertas, falsedad en actas, informes de aval de obra o bienes recibidos, informes de auditoría posteriori avalando la ejecución del proceso; en los

cuales la información presentada no es cien por ciento verídica ya que se ha omitido información relevante con el objeto de ocultar irregularidades o la existencia de un fraude aún mayor. (AUGES, 2018)

Legalmente se encuentra regulado en:

- Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública: art. 151 literal c) omitir en los informes, dictámenes o actas, datos relevantes para el estudio de las ofertas, Art. 152 literal b) recibir o dar por recibidas obras, bienes o servicios que no se ajusten a lo pactado o contratado, o que no se hubieren ejecutado.

Respecto al área normativa

- Normas de Auditoría Gubernamental, se ejecutan procedimientos destinados al cumplimiento del proceso y verificación de documentos, sin embargo, generalmente no se enfocan a la detección de documentos o actas que contengan algún tipo de falsedad para la ocultación de irregularidades.

2.4. MARCO NORMATIVO

Localmente la EFS en el uso de sus facultades otorgadas en el Artículo 195 atribución 6ª de la Constitución de la República de El Salvador, Artículos 5, numeral 2 y 24, numeral 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ha emitido el Decreto N° 2 el cual expresa el Reglamento que contiene las Normas de Auditoría Gubernamental, en concordancia con la ley y en armonía con

las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, las cuales serán aplicables a todas aquellas auditoría realizadas a entidades u organismos del sector público,

La ejecución de la auditoría gubernamental cuenta con normativa internacional emitida por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que tienen como objetivo la unificación del proceso de auditoría en el sector público; las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las EFS y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Cabe resaltar que durante el desarrollo de la investigación, la Corte de Cuentas de la República está armonizando normas de auditoría gubernamental con las ISSAI, pero aún no está aprobado el uso generalizado de éstas.

Para el desarrollo de la investigación son relevantes abordar las siguientes directrices internacionales:

- ISSAI 1240 – Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros: presenta una guía al auditor sobre los procedimientos que debe aplicar cuando se encuentra en situaciones que son motivo de sospecha o se determina que hay fraude. Cuando el auditor inicia el trabajo de auditoría puede encontrar representaciones erróneas en los estados financieros que pueden surgir de errores o fraude. El auditor puede determinar si la representación errónea se debe a fraude o error, si el error es intencional o no en los estados financieros
- ISSAI 1315 - Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno: el propósito de la NIA 315 es determinar la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de

irregularidades importantes en los estados financieros, a través de una comprensión de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad

- ISSAI 1330 - Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados: el propósito de la NIA 330 es establecer normas y proporcionar guías sobre la responsabilidad del auditor de diseñar e implantar respuestas ante los riesgos de representación errónea identificados y evaluados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (revisada), “Identificación y evaluación de riesgos de equivocaciones importantes mediante la comprensión de la entidad y su entorno,” en una auditoría de estados financieros.

2.5. MARCO LEGAL

El marco legal bajo el cual la auditoría gubernamental con enfoque forense se sustenta, por mandato constitucional - que le asigna funciones al Ente Fiscalizador Superior – y por la Ley de la Corte de Cuentas de la República; también, los convenios internacionales, emitidos por los organismos en los que El Salvador es “Estado Miembro”, constituyen un marco jurídico que justifican su implementación; todos enfocados en el uso eficiente de los recursos públicos y en la prevención, identificación y castigo contra el fraude, conducta que los antecedentes del problema identifica en los procesos de adquisición y contratación con fondos públicos y que además está comprendido en cuerpos legales.

Por lo anterior se detalla un marco jurídico que permite justificar apegado a derecho, la implementación de un enfoque forense en las auditorías gubernamentales que ejecuta la Corte de

Cuentas de la República y; además, otro que recopila los artículos en los cuales las conductas que están tipificadas como delitos y constituyen fraude.

Constitución de la República de El Salvador

(Según Decreto N°. 38, de fecha 15 de diciembre de 1983)

La Constitución en su Art. 195 otorga las facultades a la Corte de Cuentas de la República, establece que “la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y en el numeral 7 se indicó el informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador y a los respectivos superiores jerárquicos de las irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización. (Asamblea Legislativa, El Salvador, 1983)

También es importante mencionar que en el Art. 193 da la obligación al Fiscal General de la República para defender los intereses fiscales y representar al Estado en toda clase de juicios y en los contratos sobre adquisición de bienes inmuebles en general y de los muebles sujetos a licitación, y los demás que determine la ley, siendo las compras públicas el factor principal de estudio de la investigación.

Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción

(Ratificada por D.L. N° 325 del 20 de mayo de 2004)

El Salvador como Estado parte de la Organización de la Naciones Unidas; ratifica la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción, que busca que la comunidad internacional decida impedir la corrupción y luchar contra ella; la convención introduce un conjunto de normas, medidas y reglamentos para que los países refuercen sus regímenes jurídicos destinados a combatirla. (Organización de las Naciones Unidas, 2003)

Para efectos de la presente investigación se consideran de importancia los elementos proporcionados en los Artículos 9 y 36, para contribuir a la disminución y erradicación de la corrupción, ya que en su texto se incorpora a “las compras públicas” como punto de alto riesgo para la realización de actos fraudulentos; estipulan lo siguiente:

Artículo 9 “Medidas preventivas en las contrataciones públicas”,

1. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, adoptará las medidas necesarias para establecer sistemas apropiados de contratación pública, basados en la transparencia, la competencia y criterios objetivos de adopción de decisiones, que sean eficaces, entre otras cosas, para prevenir la corrupción. Esos sistemas, en cuya aplicación se podrán tener en cuenta valores mínimos apropiados, deberán abordar, al menos:
 - a) La difusión pública de información relativa a procedimientos de contratación pública y contratos, incluido licitaciones e información pertinente u oportuna sobre la adjudicación de contratos, a fin de que los licitadores potenciales dispongan de tiempo suficiente para preparar y presentar sus ofertas;
 - b) La formulación previa de las condiciones de participación, incluidos criterios de selección y adjudicación y reglas de licitación, así como su publicación;

- c) La aplicación de criterios objetivos y predeterminados para la adopción de decisiones sobre contratación pública a fin de facilitar la ulterior verificación de la aplicación correcta de las reglas o procedimientos;
 - d) Un mecanismo eficaz de examen interno, incluido un sistema eficaz de apelación, para garantizar recursos y soluciones legales en el caso de que no se respeten las reglas o los procedimientos establecidos conforme al presente párrafo;
 - e) Cuando proceda, la adopción de medidas para reglamentar las cuestiones relativas al personal encargado de la contratación pública, en particular declaraciones de interés respecto de determinadas contrataciones públicas, procedimientos de preselección y requisitos de capacitación.
2. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, adoptará medidas apropiadas para promover la transparencia y la obligación de rendir cuentas en la gestión de la hacienda pública. Esas medidas abarcarán, entre otras cosas:
- a) Procedimientos para la aprobación del presupuesto nacional;
 - b) La presentación oportuna de información sobre gastos e ingresos;
 - c) Un sistema de normas de contabilidad y auditoría, así como la supervisión correspondiente;
 - d) Sistemas eficaces y eficientes de gestión de riesgos y control interno; y
 - e) Cuando proceda, la adopción de medidas correctivas en caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente párrafo.

3. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias en los ámbitos civil y administrativo para preservar la integridad de los libros y registros contables, estados financieros u otros documentos relacionados con los gastos e ingresos públicos y para prevenir la falsificación de esos documentos.

Artículo 36. Los órganos de control.

Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, se cerciorará de que dispone de uno o más órganos o personas especializadas en la lucha contra la corrupción mediante la aplicación coercitiva de la ley. Ese órgano u órganos o esas personas gozarán de la independencia necesaria, conforme a los principios fundamentales del ordenamiento jurídico del Estado Parte, para que puedan desempeñar sus funciones con eficacia y sin presiones indebidas. Deberá proporcionarse a esas personas o al personal de ese órgano u órganos formación adecuada y recursos suficientes para el desempeño de sus funciones.

Resolución A66/209: promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores, aprobada el 22 de diciembre de 2011, en el sexagésimo sexto periodo de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas

- Toma con aprecio de la labor realizada por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores para promover una mayor eficiencia, rendición de cuentas, eficacia y transparencia y el ingreso y uso eficiente y efectivos de recursos públicos en beneficios de los ciudadanos;

- Toma nota con aprecio también de la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, de 1977, y de la Declaración de México sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, de 2007, y alienta a los Estados Miembros a que, de manera compatible con sus estructuras institucionales nacionales, apliquen los principios enunciados en esas declaraciones;
- Alienta a los Estados Miembros y a las instituciones pertinentes de las Naciones Unidas a que continúen e intensifiquen su cooperación, incluso en materia de creación de capacidad, con la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, a fin de promover la buena gobernanza, garantizando la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores.

Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización

(Aprobado por el IX Congreso de la INTOSAI, Lima, Perú, 1977)

Esta declaración tiene como principal objetivo garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente; para lograr este objetivo es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz e independiente. (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2009)

El artículo 10 establece que las Entidades Fiscalizadoras Superiores poseen la facultad de investigación; por lo cual deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las

operaciones y el derecho a pedir a los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezca necesario.

El artículo 12 hace referencia a la actividad pericial y otras formas de cooperación, como herramientas técnicas que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben de tener disponibles, a efecto de emitir opiniones en las áreas que tienen competencia.

En el artículo 18 recomienda que las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, deben ser establecidas en la constitución de cada Estado y otras atribuciones específicas pueden estar reguladas por leyes.

En cuanto a los contratos públicos y obras públicas, el Artículo 21 establece los siguientes aspectos que deben de tomarse en cuenta:

1. Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados.
2. La subasta pública es el procedimiento más recomendable para obtener la oferta más favorable en precio y calidad. De no convocarse una pública subasta, la Entidad Fiscalizadora Superior debe investigar las razones de ello.
3. En el control de las obras públicas, la Entidad Fiscalizadora Superior debe procurar que existan normas apropiadas que regulen la actividad de la administración de dichas obras.
4. El control de las obras públicas no sólo abarca la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.

Declaración de México sobre la Independencia

(Aprobada por el XIX Congreso de la INTOSAI, México 2007)

Esta declaración establece que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser independientes, lo cual debe garantizarse por mandato de ley, para que no posean influencias externas y logren el cumplimiento de sus obligaciones. (INTOSAI, 2007)

El Principio 4, establece que las EFS deben de tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades; dicho acceso se logran cuando cuentan con la independencia debida y las respectivas facultades otorgadas por ley.

Declaración de Asunción

(Dado en la ciudad de Asunción, Paraguay, el 8 de octubre del año 2009 en la XIX Asamblea General de la OLACEFS)

Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) juegan un papel clave e ineludible en el proceso de rendición de cuentas, y tienen un papel fundamental en la construcción del conocimiento ciudadano de lo que los gobernantes han hecho con el mandato que la sociedad les dio para la efectiva utilización de los fondos públicos, además de la legitimación de la acción pública. (OLACEFS, 2009)

El principio 4: transparencia de la información, establece que los órganos de control deberán impulsar que la información presentada por las instituciones y funcionarios públicos debe ser confiable, relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano. Las EFS deben de promover un uso intensivo de la tecnología y novedosas formas de comunicación, no sólo para lograr el acceso a la información sino también

para efectos transaccionales que permitan una gestión pública mucho más eficiente y transparente. Así mismo las EFS promoverán el desarrollo e implementación de normativa, sistemas y metodologías e indicadores, que permitan realizar mediciones y evaluaciones permanentes de la gestión pública y de la rendición de cuentas.

El principio 7: marco legal completo para la rendición de cuentas, establece que las EFS velarán por la implementación, fortalecimiento, actualización continua y aplicación efectiva de un marco normativo completo, que regle la rendición de cuentas de forma permanente, que incluya, entre otros aspectos, normativa sobre temas de evaluación de la gestión de las instituciones públicas, de acceso a la información pública, de control interno, de lucha contra la corrupción y de sanción. Este principio promueve la aplicación de nuevas técnicas y procedimientos que resulten efectivos para una mejor rendición de cuentas.

Código Procesal Civil y Mercantil

(Emitido por la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, según Decreto Legislativo N° 712, de fecha 18 de Septiembre de 2008)

La Corte de Cuentas de la República tiene dos procesos sustantivos, la auditoría y el juicio de cuentas, completamente vinculantes, necesario el primero para que ocurra el segundo; sin embargo esta EFS, carece de ley procedimental, por lo que se auxilia del derecho como normas supletorias para desarrollar sus funciones, de esta forma retoma lo que establece el Código Procesal Civil y Mercantil en diferentes artículos; de ahí que cuando una condición identificada por los auditores ponga de manifiesto un aparente delito o de falta que diere lugar a acción penal, se hará del conocimiento del Fiscal General de la República (Art. 48 prejudicialidad), el mismo también hace

referencia al derecho que tiene las partes (CCR y el Auditado), de probar las afirmaciones hechas por la primera y la oposición alegada por el segundo, (Art. 312 Derecho de Probar); lo anterior con la prueba, cuyo objetivo es afirmar lo expresado por las partes, (Art. 313 objeto de la prueba), siempre que esta haya sido obtenida por medios lícitos (Art. 316 Licitud de la Prueba); la obtención de la misma, contrariando esa condición, no serán valoradas y causaran la nulidad de las mismas. (Asamblea Legislativa, 2008)

Tiene gran importancia saber identificar las evidencias de manera que estas sean útiles, ya que si esta no es idónea, o resultare superflua para comprobar las afirmaciones hechas por el auditor, tampoco será admitida. (Art. 319 Utilidad de la Prueba).

La evidencia que aporte el auditor forense no es concluyente para determinar una responsabilidad, pues la misma es valorada por el juez conforme al concepto jurídico denominado “sana critica” (Art. 416 Valoración de la Prueba).

Ley de la Corte de Cuentas de la República

(Emitida por la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador mediante Decreto Legislativo 438, de fecha 31 de agosto de 1994)

La intención de un marco legal es regular las actividades que permitan el cumplimiento del objeto del mismo, a través de una institución o instituciones, sin embargo; esta Ley no regula tácitamente la auditoría forense de manera general y menos la identificación de fraude en las compras públicas en particular (variables que dan vida a este trabajo de investigación); tal realidad

no implica desatenderse de la responsabilidad que implícitamente, esta misma Ley le da al ente fiscalizador. (Asamblea Legislativa, 1995)

Se establece como finalidad la fiscalización administrativa jurisdiccional de la Hacienda Pública en General y de la ejecución del presupuesto en particular (Art. 1 Finalidad de la Corte); su jurisdicción alcanza las entidades y organismos del sector público, sin excepción alguna y también quienes reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos (Art. 3 Jurisdicción de la Corte).

La Corte tiene competencia para realizar el control externo posterior de la gestión pública, aunque puede hacerlo de oficio o a requerimiento del superior jerárquico de una entidad (Art. 4 Competencia); incluye las atribuciones definidas en la Constitución (Art 195 Cn) y entre ellas el cumplimiento de la legalidad de la gestión pública, es aquí donde implícitamente, la observancia de conductas ilegales son sujetas a observación por la Corte, como por ejemplo el fraude (Art. 5 Atribuciones y funciones); cuando esto sea identificado se comunicará al Fiscal General de la República, de los posibles ilícitos penales (Art. 8 Atribuciones del presidente); aquí es donde de manera más clara se observa la importancia del enfoque forense en la auditoría gubernamental de la Corte de Cuentas de la República; ya que cuenta con facultades para pronunciarse sobre la legalidad, eficiencia, efectividad y transparencia en su jurisdicción. (Art. 21 Institución).

A través de las auditorías gubernamentales, evaluará y examinará transacciones, su legalidad e incluso el cumplimiento de objetivos y metas; en el caso de quienes reciben fondos y no son parte del sector público, examinará el uso de los recursos. (Art. 29 y 30 Ejecución y contenido), teniendo acceso irrestricto a registros, archivos y documentos, inclusive a operaciones (Art. 44

Acceso irrestricto); recalcando de nuevo esta ley en el Art. 8-A, numeral 6, la comunicación de posibles ilícitos penales al Fiscal General de la República.

Establece obligaciones a los auditores respecto al cumplimiento de disposiciones para el desarrollo de la auditoría y la confidencialidad; obligaciones para el Banco Central de Reserva y las instituciones que forman parte del Sistema Financiero respecto a proporcionar información; incluye también esta disposición para particulares, ya sean personas naturales o jurídicas, para dar declaraciones por escrito o como testigos para proporcionar elementos de juicio (Arts. 101, 105 y 106; Obligaciones del personal de auditoría, obligaciones de las instituciones bancarias, obligaciones de particulares, respectivamente).

Después de toda esta regulación en la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el enfoque forense no se encuentra tácitamente definido, pero si implícitamente establecido; pues no sería posible cumplir con la comunicación de posibles ilícitos penales, sin la aplicación del mismo.

2.5.1. Marco legal del fraude

El marco legal que comprende el fraude, pasa por las definiciones tomadas del Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio; y del Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres; el primero la define como: “En general, engaño, abuso, maniobra inescrupulosa” y el segundo: “en un sentido general, engaño, abuso de confianza, acto contrario a la verdad o a la rectitud”. (Ossorio)

Por lo anterior se toman como referencia legal las conductas en diferente normativa, que son afines a las anteriores definiciones de fraude y presentan los respectivos artículos y sus acápite.

No es el objetivo de esta investigación enfocar el desarrollo de la misma al fraude; sino a implementar la auditoría gubernamental con enfoque forense.

El Código Penal, emitido mediante Decreto Legislativo N° 1030, por la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador de la República de El Salvador en fecha 26 de abril de mil novecientos noventa y siete, define en el Art. 22 Delito Oficial como “aquellos cuya estructura típica requiere del sujeto activo la cualidad específica de ser funcionario o empleado público”.

Entre los artículos 215 al 335 del código penal se definen los delitos catalogados como daño a la confianza pública que pueden generarse en los procesos de adjudicación con fondos públicos, entre los cuales se encuentran: estafa, administración fraudulenta, venta a precio superior, agiotaje, propalación falsa, competencia desleal, defraudación a la economía pública, responsabilidad de funcionarios o empleados públicos, falsedad, uso y tenencia de documentos falsos, actos arbitrarios, incumplimiento de deberes, revelación de hechos, actuaciones o documentos secretos por empleado oficial, peculado, concusión, negociaciones ilícitas, exacción, cohecho, malversación, enriquecimiento ilícito, soborno transnacional, tráfico de influencias, entre otros.

Actualmente la prueba pericial, regulada en el Código Procesal Civil y Mercantil es el enfoque forense más aplicado para que los contadores públicos debidamente acreditados, concluyan - previo a procedimientos de auditoría - a través de un dictamen pericial, sobre la ocurrencia o no de posibles ilícitos, para que un aplicador de justicia basado en el sana critica, lo valore como prueba.

La prueba pericial como elemento fundamental se encuentra regulada en los siguientes artículos del Código Penal:

- Art. 375 Procedencia de la prueba pericial
- Art. 376 Contenido del dictamen pericial
- Art. 377 Perito de parte
- Art. 378 Acuerdo de partes
- Art. 380 Perito judicial
- Art.382 Puntos de la pericia
- Art. 383 Capacidad para ser perito
- Art. 385 Nombramiento y aceptación del perito. Recusación
- Art. 386 Dictamen pericial.-
- Art. 387 Práctica de la prueba pericial
- Art. 389 Valor probatorio de la prueba pericial

El marco legal presentado no es exhaustivo a las adquisiciones públicas o a la ética de los servidores públicos o el rol que juegan los profesionales de la contaduría pública en El Salvador; sin embargo, hace referencia a la urgencia de implementar auditoría gubernamental con enfoque forense, y a las conductas que encajan en la definición de fraude.

Otras leyes que también se consideran marco legal para la presente investigación son:

- Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP) y su Reglamento (RELACAP)
- Ley de Ética Gubernamental y su Reglamento
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

La investigación se realizará bajo un enfoque cuantitativo, siguiendo de forma ordenada cada una de las etapas; se identificará el problema y se delimitará el alcance, luego se establecen los objetivos de investigación, se construirá el marco teórico en base a la revisión de la literatura; se realizará la recolección de datos para probar las hipótesis establecidas, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin establecer pautas de comportamiento y probar teorías.

Se realizará una investigación de tipo exploratoria, debido a que no se cuenta con información bibliográfica específica para el problema estudiado, existen casos de fraudes en las compras públicas a nivel internacional y local, estos nos servirán para conocer más acerca del tema. Posteriormente, cuando se tenga suficiente información del problema en estudio, se aplicará un enfoque descriptivo para especificar las propiedades y características del problema planteado.

3.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1. Delimitación espacial

La investigación se desarrollará en la Corte de Cuentas de la República, ubicada en la 1ra. avenida norte y 13 calle poniente en el municipio de San Salvador, departamento de San Salvador.

Figura 1. Mapa de ubicación de la CCR



Fuente:

<http://www.cortedecuentas.gob.sv/index.php/es/>

3.2.2. Delimitación temporal

La investigación surge en el marco de adopción de las Normas de Auditoría Gubernamental por parte de la Corte de Cuentas de la República según decreto N° 2 con fecha 19 de enero de 2018, mediante el cual emite el reglamento que contiene las Normas de Auditoría Gubernamental para armonizar el marco técnico que rige el ejercicio de la auditoría gubernamental en El Salvador con las ISSAI emitidas por la INTOSAI. Por lo tanto, dicha fecha será el punto de inicio de la delimitación temporal, finalizando el 15 de noviembre de 2018.

3.3. SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

3.3.1. Unidades de análisis

Las unidades de análisis a considerar en la investigación son los profesionales de auditoría que conforman las direcciones de auditoría de la Corte de Cuentas de la República.

3.3.2. Universo y muestra

El universo está conformado por las siete direcciones de auditoría de la Corte de Cuentas de la República, conformadas en su totalidad por 383 profesionales de auditoría entre los cuales se incluye jefes de equipos y auditores gubernamentales; para efectos de realizar la investigación y con el fin de optimizar los recursos disponibles es necesario el uso de una muestra poblacional, considerando:

- Nivel de confianza: del 95%, indicando que de cada 100 respuestas obtenidas se espera que 95 estén dentro de las expectativas de la investigación.
- Margen de error: para la investigación se acepta un 5% de error.
- Probabilidad de éxito o fracaso: se determina un 88% de éxito de aceptar la hipótesis de la investigación.

La determinación de la muestra es por medio de fórmula estadística para poblaciones finitas, la selección de la muestra se efectuará por el método aleatorio simple con aplicabilidad sobre los profesionales de auditoría de la Corte de Cuentas de la República.

Dónde:

n = Tamaño de muestra

N = Población

Z = Coeficiente de confianza

p = Probabilidad de éxito que la problemática exista

q = Probabilidad de fracaso

e = Margen de error

Sustituyendo

n =?

N= 383 auditores pertenecientes a las siete Direcciones de Auditoría de la EFS

Z = 1.96 nivel de confianza 95%

p = 88% probabilidad de éxito

q = 12% probabilidad de fracaso

e = 5% error

Sustituyendo en fórmula:

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

$$n = \frac{383 \times 3.8416 \times 0.75 \times 0.25}{0.0025(383-1) + 3.8416 \times 0.75 \times 0.25}$$

$$n = \frac{155}{1.36}$$

n = 114 Auditores gubernamentales

3.4. TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

Para la recolección de datos se utilizarán las siguientes técnicas de investigación:

- Encuesta: con esta técnica se pretende obtener información ágil, clara y precisa sobre problemática.
- Entrevista: técnica a utilizar para identificar las áreas de mejora que según los Directores y Jueces de las direcciones de auditoría y cámaras de cuentas, respectivamente; aportaría el enfoque forense a los procesos de auditoría que desarrolla la EFS.
- Revisión documental: técnica de observación de registro de acciones y programas para obtener una idea del desarrollo y las características de los procesos, además, obtener información que confirme o rechace la información obtenida de los entrevistados.
- Revisión bibliográfica: mediante la cual se reunirá información relacionada con la problemática en estudio.

Los instrumentos a utilizar para el desarrollo de la investigación son los siguientes:

- Cuestionario: consiste en un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir, se realizaran preguntas de tipo cerradas y con opción múltiple de respuestas en algunos casos.
- Guía de preguntas: estrategia a utilizar para obtener información de las unidades de análisis, directores de auditoría y jueces de cámaras de cuentas respecto a temas específicos relacionados con la problemática de estudio.

- Documentos explicativos: utilizados para informar sobre los datos obtenidos por las unidades de análisis en el desarrollo de la investigación; además, presentar hechos y conceptos relevantes.
- Cédula de análisis y conclusiones: mediante la cual se presentarán los resultados y las conclusiones del desarrollo de la investigación, incluye la propuesta.

3.5. PROCESAMIENTO Y ANALISIS DE LA INFORMACION

Para el procesamiento de los datos obtenidos por medio de los instrumentos y técnicas de investigación, se utilizaron formularios electrónicos, los cuales se enviaron por medio de correo electrónico a los auditores de la Corte de Cuentas seleccionados en la muestra. Con el uso de esta herramienta se generó de forma automática las tabulaciones de los datos y los gráficos respectivos, posteriormente se verificó que no existieran errores u omisiones en la información presentada.

Se agruparon las preguntas de la encuesta por temas, para realizar el análisis de la información por áreas; los datos obtenidos en cada pregunta fueron interpretados en valores absolutos y relativos, y presentados gráficamente, los cuales se utilizaron para el análisis que permitió confirmar la problemática planteada y la necesidad de aplicar un enfoque forense en las auditorías realizadas en las adquisiciones con fondos públicos.

3.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

En el presente cronograma describe cronológicamente las actividades realizadas durante el desarrollo de la investigación; es de mencionar que existen cambios respecto al presentado en el

origen de la auditoría forense, su objetivo principal, atribuciones del profesional a cargo, entre otras.

Circunstancias que dan inicio a una auditoría forense.

Con respecto a las circunstancias que dan inicio a una auditoría forense, el 77% de los encuestados considera que puede surgir de denuncias, análisis de riesgos, áreas de vulnerabilidad de fraude e informes de auditoría, según se muestra en la tabla 1; esto indica una percepción positiva debido a que estos elementos brindan indicios sobre la posible realización de actos fraudulentos en las compras con fondos públicos.

Tabla 1. Áreas de vulnerabilidad de la auditoría forense

¿De dónde puede surgir la ejecución de una auditoría forense?	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Denuncia	5	4%
Análisis de riesgo	0	0%
Área de vulnerabilidad	16	14%
Informes de auditoría	5	4%
Todas las anteriores	88	77%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Los informes de auditoría financiera, fiscal y de especialistas constituyen la fuente principal de indicios, según lo manifiesta el 75% de los encuestados, ver tabla 2; debido a que en una auditoría financiera, de gestión o de otro tipo el auditor encontrara indicios de posibles actos fraudulentos, pero no podrá verificarlos de forma específica ya que no están comprendidos dentro de su alcance u objetivo, por lo cual los indicios que cumplen con las condiciones establecidas se reflejaran como hallazgos, para que sean retomadas en la ejecución de una auditoría con enfoque forense.

Tabla 2. Fuente de indicios de actos fraudulentos

¿Cuáles constituyen principalmente la fuente de indicios para el auditor forense identifique posibles fraudes?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Informe de auditoría fiscal	6	5%
Informe de auditoría financiera	19	17%
Informe de especialista	3	3%
Todas las anteriores	86	75%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Inicio de una Auditoría Forense.

Cuando se detectan posibles actos fraudulentos en las compras con fondos públicos, un 37% de los resultados indica que debe informarse a la entidad competente; sin embargo, este planteamiento no es adecuado debido a que un indicio no es un elemento suficiente; por lo cual es necesario iniciar una auditoría con enfoque forense para verificar de forma puntual y específica lo detectado, según lo indica el 38% de los resultados. Aplicando este enfoque se obtendrá evidencia suficiente, adecuada y concluyente que respalde la notificación que debe realizarse a la entidad competente. **Ver tabla 3**

Tabla 3. Inicio de la auditoría forense

Cómo que se debería proceder, ¿Cuándo se identifique que una o más personas pudiesen haber ejecutado algún ilícito en los procesos de contratación?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Investigar y recolectar información	27	24%
Notificar a las personas relacionadas	0	0%
Informar a la autoridad competente	42	37%
Incorporar el hallazgo al informe de auditoría	2	2%
Iniciar una auditoría forense	43	38%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

En cuanto a las cuestiones que escapan del ámbito de especialización del auditor forense, el 89% de los encuestados considera que debe solicitarse el apoyo de un especialista; en la auditoría forense se contempla la conformación de equipos multidisciplinarios de acuerdo al área en evaluación, por ejemplo para obras de infraestructura pueden integrarse los profesionales del Departamento Técnico para el Control de la Inversión Pública (DECIP) de la CCR y profesionales de otras entidades, aplicando lo establecido en la ISSAI 1620 en la cual se evaluará competencia, capacidad, objetividad e independencia del experto, acordando un equilibrio entre confidencialidad y transparencia en la realización de su trabajo. **Ver tabla 4**

Tabla 4. Participación de especialistas en auditoría forense

¿Qué debe hacer el auditor forense cuando las cuestiones escapan a su ámbito de especialización?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Notificar la falta de conocimiento	6	5%
Desistir sobre el trabajo	2	2%
Solicitar apoyo de un especialista	101	89%
Formarse sobre dichas cuestiones	5	4%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Obtención de la evidencia.

De acuerdo al 73% de las opiniones obtenidas, las incorrecciones detectadas forman parte de un informe de auditoría cuando el auditor posee evidencia suficiente; debido a que sustentan las observaciones realizadas, especialmente en una auditoría con enfoque forense la evidencia no solo debe ser suficiente y adecuada, sino también debe de ser concluyente para sustentar

razonablemente una conclusión de qué y cómo ocurrieron los actos, que estarían violando normas jurídicas administrativas o penales. **Ver tabla 5**

Tabla 5. Desviaciones reflejadas en informe de auditoría

¿En qué momento las desviaciones detectadas forman parte del informe de auditoría?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Es importante y significativa	18	16%
Posee evidencia suficiente	3	3%
El auditor sospecha que hubo sustracción indebida	10	9%
Los hechos afirmados son ciertos o razonablemente ciertos	83	73%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Según el 31% de los encuestados, el único elemento con el que trabaja el auditor forense es la evidencia; sin embargo, esta es recolectada durante el transcurso de una auditoría y su objetivo es esclarecer los hechos que resultan de la investigación de indicios sobre la existencia de conductas fraudulentas; en el desarrollo de una auditoría forense deben coexistir estos tres (hechos, indicios y evidencia) para la presentación óptima del informe, dicha afirmación es respaldada por el 59% de las unidades de análisis. **Ver tabla 6**

Tabla 6. Elementos básicos de la auditoría forense

¿Cuál considera usted que es el elemento básico con el que trabaja el auditor forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Evidencia	35	31%
Hecho	8	7%
Indicio	4	4%
Todas las anteriores	67	59%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

El 84% de los encuestados opinan que la evidencia a incorporar en el informe, cuando existe un perjuicio patrimonial en contra del Estado, debe ir relacionada a la forma en que ocurrió el perjuicio, sus participantes o involucrados en los hechos y los responsables de evitarlo. Las Normas de Auditoría Gubernamental establecen que los resultados se presentarán de manera clara, directa y concisa; además, los directores de auditoría confirman que las presentes violaciones deben ser expuestas de manera correcta y precisa con una redacción sencilla y entendible, incluso por aquellos que no tienen mayor conocimiento sobre el tema. **Ver tabla 7**

Tabla 7. Evidencia para incorporar cuando existe un perjuicio patrimonial

¿Cuándo exista la realización de un perjuicio patrimonial, el auditor forense deberá incorporar evidencia relacionada a?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Determinar cómo se causó el perjuicio	10	9%
Quienes participaron en los hechos	5	4%
Quienes tenían conocimiento de la situación	3	3%
Quienes tenían la obligación de evitarlo	0	0%
Todas las anteriores	96	84%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Los documentos que pueden utilizarse como evidencia, de acuerdo a la opinión del 53% de los encuestados, deben obtenerse de manera lícita, sin violentar los derechos de otras personas y haber verificado previamente la veracidad de su contenido, el 47% no reconocen la integración de estas tres características; lo que generaría no ser admitida o ser desestimada como prueba en instancia judicial. **Ver tabla 8**

Tabla 8. Obtención de evidencia de auditoría

¿Cuándo considera que un documento puede utilizarse como evidencia?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Se obtuvo de un procedimiento lícito	6	5%
No se violentó los derechos de otras personas	0	0%
Se verificó la veracidad de su contenido	43	38%
Todas las anteriores	60	53%
Ninguna de las anteriores	5	4%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Funciones o atribuciones del auditor forense.

La detección de posibles conductas fraudulentas conlleva la realización de actividades especializadas en las que se debe aplicar conocimientos financieros, de criminalística y legales; el auditor forense verifica si existe evidencia suficiente que indiquen la realización de un hecho punible para aclarar los posibles ilícitos cometidos, el 58% de las opiniones obtenidas identifica el rol del auditor, no obstante, el 42% atribuyen funciones que no son de su competencia. **Ver tabla 9**

Tabla 9. El rol del auditor forense

¿Cuál es el rol del auditor forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Verificar si existe evidencia suficiente de la realización de la conducta	21	18%
Aclarar hechos que podrían ser ilícitos	21	18%
Verificación de la realización de hechos punibles	47	41%
Es el técnico que lleva adelante una auditoría forense	25	22%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

El auditor forense debe tener un alto grado de pericia y escepticismo en el desarrollo de su trabajo, se encarga de verificar que existe evidencia suficiente que establezca la posible realización de un hecho punible el 41% respalda dicha función; un 60% de los encuestados opina que el auditor puede afirmar que se ha realizado un ilícito. El auditor establece la posible realización de una violación a la norma jurídica, la forma en que ocurrió y las personas involucradas; no obstante, no le compete afirmar que se ha realizado un hecho punible en concreto, será la Fiscalía General de la República que iniciará el proceso de denuncia tomando como referencia el informe de auditoría forense. **Ver tabla 10**

Tabla 10. El auditor forense

¿El auditor forense es el encargado de?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Afirmar que se ha realizado una estafa o lesión de confianza	5	4%
Afirmar que existe un hecho punible	3	3%
Verificar si existe evidencia suficiente que indiquen la realización de un hecho punible	46	40%
Todas las anteriores	60	53%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Objetivo de la auditoría forense

De los resultados obtenidos, el 60% de los auditores gubernamentales consideran que el objetivo principal de la auditoría forense es la detección de fraude. La auditoría forense es la especialización relacionada a lo jurídico en general sin la formación en Derecho, concebida inicialmente para la detección de conductas que infringen normas jurídicas; actualmente este enfoque es aplicado de manera preventiva, mediante la detección de áreas vulnerables al fraude y

la implementación de medidas correctivas, esta afirmación la respalda el 33% de los encuestados.

Ver tabla 11

Tabla 11. Objetivo de la auditoría forense

¿Cuál es el objetivo principal de la auditoría forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Detectar fraude	68	60%
Prevenir fraude	7	6%
Que los castigos sirvan para tomar medidas correctivas	1	1%
Todas las anteriores	38	33%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

El 64% de los encuestados manifiestan que el principio de legalidad se cumple cuando el responsable de una observación no es sancionado, demostrando que no quebranta ninguna norma; resulta importante tener en cuenta este principio al momento de establecer los criterios de revisión en una auditoría gubernamental con enfoque forense, considerando que los funcionarios o empleados públicos solo están obligados a cumplir lo que la ley ordena. **Ver tabla 12**

Tabla 12. Principios jurídicos

¿Qué principio jurídico se cumple, cuando el responsable de una observación no es sancionado, alegando que no quebranta ninguna norma?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Principio de la dignidad humana	6	5%
Principio de legalidad	73	64%
Principio de responsabilidad	21	18%
Principio de lesividad del bien jurídico	13	11%
Principio de inocencia	1	1%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Revisión documental en una Auditoría Forense

El 41% de los auditores gubernamentales consideran la utilización de la técnica de muestreo en una auditoría forense; sin embargo, el informe proveniente de dicha auditoría brinda mayor certeza que un informe de auditoría convencional, por lo cual es necesario examinar el cien por ciento de los documentos relacionados con un posible ilícito, dado que las observaciones deben ser claras, precisas, exactas e inequívocas, algo que no se logra aplicando técnicas de muestreo.

Ver tabla 13

Tabla 13. Técnicas de muestreo

¿En qué casos de auditoría forense considera usted que se puede hacer uso de la técnica de muestreo?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
A una parte del total del objeto auditado cuando este sea cuantioso	32	28%
Aquello que sea más relevante	9	8%
Aquello susceptible a errores	6	5%
Ninguna de las anteriores	67	59%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Justificación del problema planteado

El 84% de los auditores gubernamentales encuestados consideran que las auditorías financieras, de gestión y examen especial realizadas actualmente por la Corte de Cuentas de la República, son poco o nada suficientes para detectar posibles fraudes en las adquisiciones con fondos públicos; este resultado indica que el enfoque actual, no considera como uno de sus objetivos principales, la detección de posibles actos fraudulentos en las compras públicas. Las auditorías están orientadas a la verificación de cumplimiento de procesos, limitando así el escepticismo profesional del auditor. Ver tabla 14

Tabla 14. Auditorías de la Corte de Cuentas

¿Según su criterio las auditorías realizadas actualmente por la CCR son suficientes para la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Muy suficientes	6	5%
Suficientes	12	11%
Poco suficientes	76	67%
Nada suficiente	20	18%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

De los resultados obtenidos, el 92% de los encuestados afirma que es muy necesaria la aplicación de un enfoque forense a las auditorías gubernamentales; la implementación de lo antes expuesto tendrá como principal objetivo la detección de posibles ilícitos en las adquisiciones con fondos públicos, generando así una mayor fiscalización a la hacienda pública por parte de la Corte de Cuentas de la República. **Ver tabla 15**

Tabla 15. Auditoría gubernamental con enfoque forense

¿Considera usted necesaria la aplicación de un enfoque forense a las auditorías realizadas por esta Corte para la detección de posible fraude en las adquisiciones con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Muy necesaria	105	92%
Poco necesaria	8	7%
Nada necesaria	1	1%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Para la aplicación de un enfoque forense se requiere de personal con conocimiento en dicha área, el 82% de los encuestados considera que los auditores de la CCR están poco o nada capacitados para aplicar dicho enfoque; identificar y prevenir la corrupción en las adquisiciones

con fondos públicos requiere el fortalecimiento de la Corte de Cuentas de la República y sus auditores, a través de la formación de capacidades para la implementación de la auditoría gubernamental con enfoque forense que contribuya a cumplir con la atribución de pronunciarse sobre la legalidad del gasto y comunicar posibles ilícitos a la Fiscalía General de la República para su judicialización. **Ver tabla 16**

Tabla 16. Capacitación del personal

¿Considera usted que el personal de la CCR se encuentra capacitado para la aplicación de un enfoque forense en las auditorías que realiza para detectar posible fraude en las compras públicas?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Sí, el personal está muy capacitado	5	4%
Sí, el personal está capacitado	15	13%
Sí, el personal está poco capacitado	51	45%
No, el personal no está capacitado	43	38%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Tipologías de fraude presentes en las adquisiciones con fondos públicos.

El 60% de los auditores considera que, al analizar la existencia de un perjuicio patrimonial en los procesos de compras con fondos públicos, involucran Colusión, Fuga de Información, Cohecho y Falsedad. **Ver tabla 17**

Tabla 17. Conductas fraudulentas

¿Qué tipo de conducta fraudulenta considera que estamos analizando, cuando consideramos la posibilidad de que exista perjuicio patrimonial en los procesos de compras con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Colusión	32	28%
Fuga de información confidencial	1	1%
Cohecho	7	6%

Falsedad	6	5%
Todas las anteriores	68	60%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

Para que se produzca el cometimiento de fraude en las adquisiciones con fondos públicos deben presentarse factores de oportunidad, presión y razonamiento, implicando una serie de delitos que coexisten antes, durante y después del proceso de adquisición, que conlleva a ocultar su existencia mediante el cumplimiento de las formalidades establecidas en la LACAP.

Fuente de criterios.

Las fuentes de criterios para identificar fraude en las compras con fondos públicos son conjuntamente las normas penales, administrativas y otras normas, según el 57% de los encuestados. Las condiciones identificadas que no estén en contra posición a una norma, de conformidad al principio de legalidad, no pueden ser juzgadas. **Ver tabla 18**

Tabla 18. Fuente de criterios

¿Cuál considera usted que sería la fuente de criterios a utilizar para identificar el fraude en las compras con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Normas penales	16	14%
Normas administrativas sancionatorias	23	20%
Otras normas	10	9%
Todas las anteriores	65	57%

Nota: Elaborada a partir de los resultados obtenidos

El Salvador como firmante de la Convención de las Naciones Unidas y de la Convención Interamericana, ambas enfocadas al combate de la corrupción, debe fortalecer las fuentes de

criterio para tipificar los delitos de corrupción en general y los relacionados a las contrataciones públicas en particular.

3.7.2. Diagnóstico

La corrupción considerada un factor clave del bajo rendimiento económico y un obstáculo muy importante para el alivio de la pobreza y el desarrollo, a nivel latinoamericano han sido expuestos casos de corrupción y fraude, Odebrecht, El carrusel de la contratación, Los cuadernos de la contratación, La Línea, entre otros, en todos los casos mencionados se involucran las compras públicas, catalogadas como vulnerables al fraude por muchos organismos internacionales, los cuales consideran se implementen medidas estrictas de control y fiscalización sobre ellas.

Localmente el ente a cargo de la fiscalización y control de la Hacienda Pública es la Corte de Cuentas de la República que ejecuta una diversidad de auditorías para cumplir con su rol, sin embargo, hasta la fecha no existen casos judicializados que se originen por pronunciamientos de la entidad antes mencionada; en El Salvador el caso más reciente de corrupción es el de un expresidente, quien declaró la realización de actos de corrupción a través de las compras públicas. Esto genera la incertidumbre ¿Por qué las auditorías realizadas por la Corte de Cuentas de la República no contribuyen de forma significativa a identificar la existencia de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

Generalmente los actos fraudulentos suelen estar presente en operaciones significativas, que requieren la utilización de una cuantía considerable de recursos para su ejecución, en los cuales se ven involucrados intereses de terceros que coaccionan para generarlos, haciendo uso de influencias

políticas y del poder económico mediante sobornos a funcionarios, servidores y expertos, crean las condiciones necesarias para ocultar su existencia, cumpliendo con las formalidades de los procesos y aprovechando el poco control y que la fiscalización que se realiza en estas operaciones, no se enfoca la detección de fraude.

Las operaciones que involucran una cantidad exorbitante de recursos incluyen una motivación económica para la realización conductas fraudulentas, mediante la cual se pone en duda la ética de los servidores públicos a cargo de los procesos de ejecución, estos factores sumados a la falta de normativa que faculta a la entidad fiscalizadora a realizar una auditoría con enfoque forense para la detección de posibles ilícitos, proporcionan un ambiente idóneo para el cometimiento de fraude.

La implementación de un enfoque forense en las auditorías realizadas por la CCR, mediante la utilización de criterios administrativos sancionatorios y penales, aplicando conocimientos financieros, legales y criminalística, que permitan la identificación de posibles ilícitos en las adquisiciones con fondos públicos para obtener evidencia suficiente y adecuada relacionada al hecho que genera un posible fraude por los involucrados, llevará a identificar, qué, como, por qué y quienes fueron los que hicieron o dejaron de hacer algo para su ocurrencia, con el fin de expresar en los tribunales dictamen y sentencia contra los mismos.

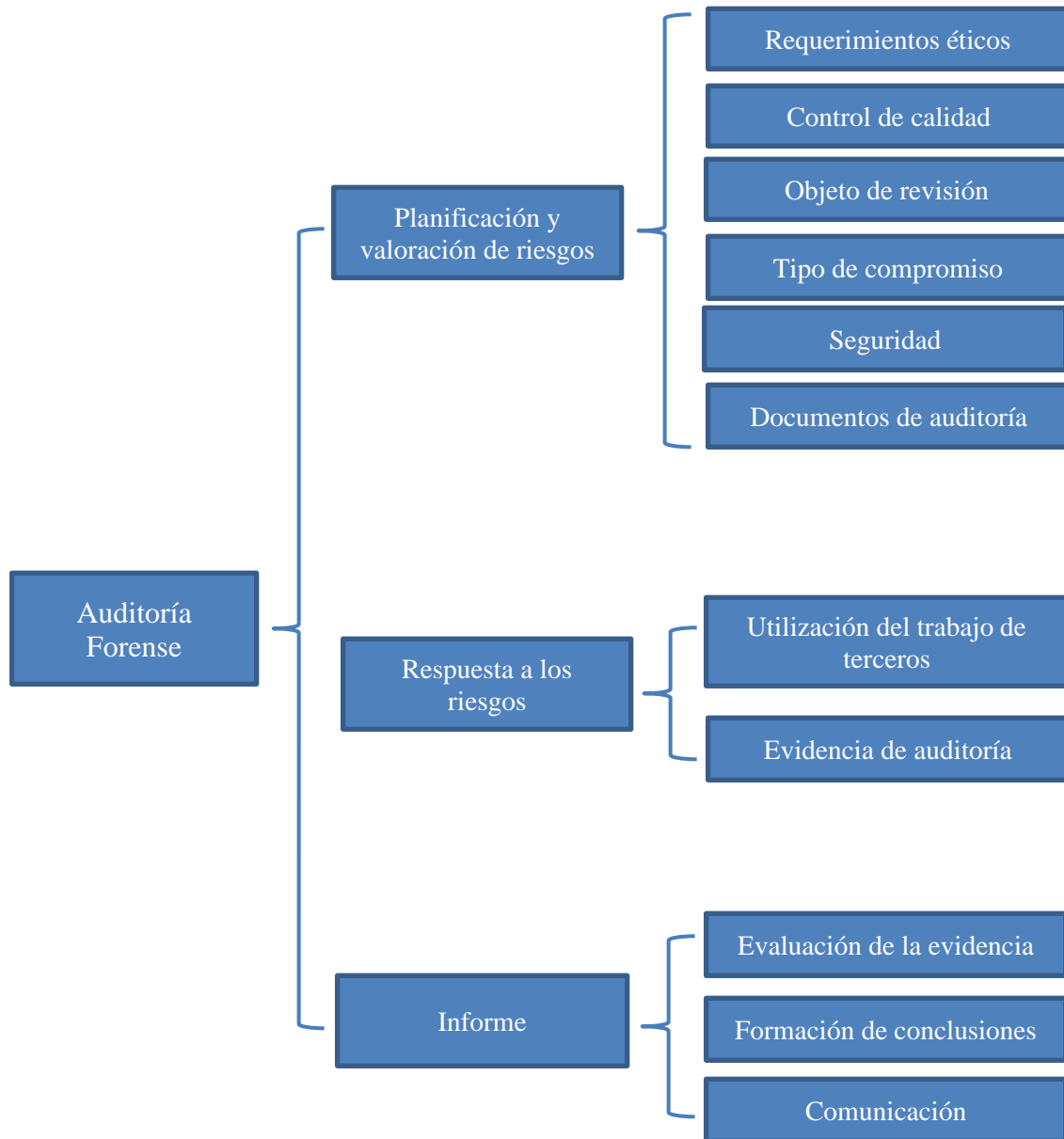
Por lo que en el siguiente capítulo se propone una Norma para la Implementación de Auditoría Gubernamental con enfoque forense para la identificación de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

CAPÍTULO IV: AUDITORÍA GUBERNAMENTAL CON ENFOQUE FORENSE APLICADO EN LAS COMPRAS PÚBLICAS

4.1. PLANTEAMIENTO DEL CASO

La propuesta de solución, materializa el objeto de la investigación y desarrolla la “Norma de auditoría forense”, aplicado específicamente a las adquisiciones con fondos públicos; conformado por requerimientos éticos, control de calidad, objetivo y sus características, además, los elementos, documentos de la auditoría, objeto de revisión, tipo de compromiso, planificación, riesgo de fraude, así como la estrategia y el plan de auditoría; evaluación de riesgo y actividades conexas; respuesta a los riesgos evaluados por fraude en compras públicas; adicionalmente la utilización del trabajo de expertos, evidencia e informe de auditoría.

4.2.ESQUEMA OPERATIVO



4.3. BENEFICIOS Y LIMITANTES

La implementación de la propuesta conlleva los beneficios siguientes:

- Utilización de equipos multidisciplinarios para el desarrollo de auditorías
- Evaluación y respuesta a riesgos para la detección de fraude
- Notificación de resultados a la FGR
- Herramienta para la lucha frontal contra la corrupción ejecutada por profesionales con alta formación y experiencia.

Las limitantes que presenta la propuesta de solución son:

- Adecuación de la legislación vigente
- Periodo de fortalecimiento de capacidades de auditores gubernamentales
- Creación de la unidad de auditoría forense de la CCR
- Aplicación exclusiva a los procesos ejecutados por las instituciones públicas.

4.4. NORMA DE AUDITORÍA FORENSE

4.4.1. Introducción

La presente norma considera aspectos como el cumplimiento de requerimientos éticos y la implementación de un sistema de gestión de calidad que asegure la obtención de resultados fiables, desarrolla cada una de las fases de auditoría detallando aspectos generales y consideraciones específicas relacionadas al riesgo de fraude en las adquisiciones con fondos públicos que el auditor debe tomar en cuenta durante la realización del encargo.

4.4.2. Requerimientos éticos

La conducta y apariencia de los auditores debe ser irreprochable en todos los momentos y circunstancias, cualquier deficiencia profesional o personal perjudica la imagen e integridad de la Corte de Cuentas de la República (CCR), la calidad y validez de su labor de auditoría.

Tiene una importancia fundamental que la CCR suscite credibilidad y confianza. El auditor logra tal cosa mediante la adopción y la aplicación de las exigencias éticas de los siguientes conceptos claves: integridad, independencia y objetividad, confidencialidad y competencia profesional; garantizando que conoce los efectos del incumplimiento a las normas éticas, sobre la valoración del trabajo ejecutado y las responsabilidades civiles y penales de las que pueda ser sujeto.

a) Integridad

La integridad constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores debe ser irreprochables y estar por encima de toda sospecha.

b) Independencia, objetividad e imparcialidad

Para los auditores es indispensable garantizar la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de intereses externos, deben ser objetivos al tratar los temas sometidos a revisión; es esencial que no sólo sean independientes e imparciales de hecho, sino que también lo parezcan.

En todas las cuestiones relacionadas con la labor de auditoría, la independencia de los auditores no debe parecer afectada por intereses personales o externos, que de ser identificados afectan la credibilidad y la valoración del encargo realizado, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales.

c) Neutralidad política

Es importante mantener la neutralidad política, tanto la real como la percibida, de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, lo cual puede confirmarse a través del Tribunal Supremo Electoral, Institutos políticos y declaraciones de independencia del auditor forense.

d) Conflictos de intereses

Los auditores no deberán utilizar su cargo oficial con propósitos privados y evitarán relaciones que impliquen un riesgo de corrupción o que puedan suscitar dudas acerca de su objetividad e independencia.

Los auditores no utilizarán información recibida en el desempeño de sus obligaciones, como medio para obtener beneficios personales o de terceras personas. Tampoco podrán divulgar información que otorguen ventajas a otras personas u organizaciones, en perjuicio de terceros.

e) Secreto profesional

La información y documentación obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a la CCR, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.

El auditor forense deberá garantizar la salvaguarda de la documentación e información obtenida durante la realización del encargo, tomando medidas de seguridad física e informáticas para el debido resguardo, traslado y archivo.

f) Competencia profesional

Los auditores deben conocer y cumplir las normas, políticas, procedimientos y prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y gestión financiera, y los insumos fundamentales de la auditoría forense (evidencias, hechos e indicios). De igual modo, debe poseer conocimientos en materia de derecho civil y penal, técnicas de investigación, tipificación de delitos, oralidad, obtención de evidencia, cadena de custodia, conocimiento de la aplicación de la carta de entendimiento del grupo de trabajo interinstitucional anticorrupción y de los procesos administrativos, civiles y penales, o apoyarse de un profesional especialista en esas áreas.

La educación continua en las materias antes mencionadas, será requisito para la asignación de auditorías con enfoque forense, para los auditores de la Corte de Cuentas de la República.

4.4.3. Control de calidad

La entidad fiscalizadora debe establecer y mantener un sistema de control de calidad efectivo, involucrando todas las actividades que realiza para garantizar una buena reputación, credibilidad y cumplimiento del debido proceso en la obtención de evidencia que respaldará las conclusiones y comentarios que se incluirán en el informe.

El objetivo es establecer y mantener un sistema de control de calidad que pueda proveer garantía razonable que la entidad y su personal cumple con los estándares profesionales y los

requerimientos legales aplicables (en materia civil y penal); garantizando que los informes emitidos pueden ser apropiados a las circunstancias y/o útiles para la investigación y judicialización de un delito promovido por la Fiscalía General de la República.

Marco de referencia para un Sistema de Gestión de Calidad

Los elementos principales en los que debe basarse un sistema de control de calidad incluyen responsabilidad del auditor, requerimientos éticos, aceptación del trabajo específico, recurso humano, trabajos de desempeño y monitoreo.

a) Responsabilidad de la calidad del trabajo

El Organismo de Dirección de la Corte de Cuentas de la República, está comprometido a mantener y mejorar de forma continua la eficiencia del Sistema de Gestión de la Calidad, mediante:

- La comunicación efectiva institucional, para satisfacer los requisitos de la entidad de conformidad al marco legal y técnico.
- El establecimiento de la Política y Objetivos de Calidad.
- Revisión periódica del Sistema de Gestión de Calidad (SGC) para el cumplimiento de resultados.
- Asegurar la disponibilidad de recursos para la mejora continua del SGC.

El auditor asignado debe tomar responsabilidad total de la calidad del trabajo, mediante el cumplimiento de regulaciones éticas aplicables en el desarrollo del encargo y asegurarse que

cuenta con recursos materiales y herramientas tecnológicas idóneas para mantener la calidad en el trabajo realizado.

b) Requerimientos éticos relevantes

El auditor debe asegurarse de aplicar procedimientos que reforzar los principios fundamentales de ética profesional en los que se incluye:

- Integridad
- Independencia, objetividad e imparcialidad,
- Secreto profesional, y
- Competencia.

Las conclusiones o comentarios en este tipo de encargo pueden ser utilizadas en un proceso judicial, por lo cual se requiere que el auditor evite cualquier conducta ilegal, no ética o que genere conflicto de intereses, para que el informe sea valorado ante las instancias judiciales respectivas.

c) Aceptación del encargo

El auditor se asegurará que no existe ningún riesgo de independencia, que ponga en duda la credibilidad del encargo asignado, debe considerar y enfrentar los riesgos que surgen sobre la capacidad del personal, el nivel de los recursos y cualquier problema ético que se pueda presentar en la entidad que está siendo auditada, que conlleve a la no aceptación del trabajo asignado.

d) Recurso humano

La Corte de Cuentas debe establecer políticas y procedimientos diseñados para dar garantía que los auditores poseen los conocimientos, habilidades y competencias adecuadas para la realización del encargo, tales como:

- Conocimientos en materia de derecho civil, penal, procesal civil, mercantil y penal; sin embargo, deberá solicitar la ayuda de un profesional en cuestiones o asuntos que requieran mayor especialización
- Conocimientos básicos acerca de la tipificación de delitos
- Mantener un alto grado de escepticismo profesional durante la realización del encargo
- Conocer técnicas y procedimientos de investigación
- Conocimientos sobre oralidad, para transmitir de forma adecuada los resultados obtenidos y cualquier otra declaración que sea solicitada ante instancias judiciales
- Comportamiento ético notable, en apariencia y de hecho.

e) Realización del trabajo

El auditor debe elaborar manuales o guías de orientación para cada materia objeto de análisis, esto con el fin de garantizar que el equipo de trabajo está cumpliendo con los estándares de calidad establecidos y que el desarrollo del trabajo se ha realizado conforme a las normas y regulaciones legales aplicables a cada encargo; esto dará garantía sobre la conclusión o comentarios emitidos en el informe.

f) Seguimiento

El auditor debe dar seguimiento a las políticas y procedimientos de calidad establecidos, con el fin de evaluar si están operando de manera eficaz y brindando los resultados esperados; se debe garantizar que el informe este en función de las circunstancias, considerando que existen responsabilidades civiles y penales que pueden atribuirse al responsable del encargo.

4.4.4. Objetivo de la auditoría gubernamental con enfoque forense

La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas para fortalecer la expectativa de que las entidades y servidores desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y cumpliendo con los principios éticos, de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables. El objetivo de una auditoría gubernamental con enfoque forense es determinar si las actividades, operaciones financieras, control interno, uso de recursos u otros relacionados a las adquisiciones con fondos públicos, están libres de fraude; mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada; caso contrario, que el informe sea útil para la judicialización del posible ilícito a través de la Fiscalía General de la República (FGR) y valorado por un juez.

4.4.5. Características

La auditoría gubernamental con enfoque forense es un encargo de aseguramiento con seguridad razonable o limitada, consistente en un informe directo.

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta; la conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en

cuestión proporciona una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

Un informe de seguridad limitada, transmite esa característica en la conclusión de auditoría, indica que con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor, para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Lo realizado en esta auditoría es limitado en comparación con lo que se requiere para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos.

4.4.6. Elementos de la auditoría con enfoque forense

El auditor deberá tener en cuenta los siguientes elementos:

- **Disposiciones legales**

El auditor evaluará las disposiciones legales en las cuales basará su examen, entre las cuales se deben incluir las de tipo penal, administrativas sancionatorias y todas aquellas relevantes para la obtención de evidencia suficiente y adecuada, relacionada al objeto en cuestión que respalden las conclusiones expuestas en el informe.

- **Normativa aplicable**

El auditor considerará la normativa relacionada a las adquisiciones con fondos públicos, como: la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, Ley de Competencia, Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, Código Penal, Código Procesal Civil y

Mercantil, Ley de Ética Gubernamental, y sus respectivos reglamentos: también deben de tomarse en consideración los convenios de cooperación y financiamiento aceptados o ejecutados por el auditado, para realizar compras de bienes o servicios.

- **Criterios**

Los criterios son los puntos de referencia que se utilizarán para evaluar o medir el objeto de revisión de manera consistente y razonable. El auditor identificará los criterios considerando los Artículos del 215 al 335 del Código Penal, donde están comprendidos los delitos de daño a la confianza pública, que pueden generarse en los procesos de adquisición con fondos públicos, entre los cuales se encuentran: estafa, administración fraudulenta, venta a precio superior, agiotaje, propalación falsa, competencia desleal, defraudación a la economía pública, responsabilidad de funcionarios o empleados públicos, falsedad, uso y tenencia de documentos falsos, actos arbitrarios, incumplimiento de deberes, revelación de hechos, actuaciones o documentos secretos por empleado oficial, peculado, concusión, negociaciones ilícitas, exacción, cohecho, malversación, enriquecimiento ilícito, soborno transnacional, tráfico de influencias, entre otros.

4.4.7. Objeto de revisión

El objeto de revisión de una auditoría con enfoque forense, es un proceso o parte en la adquisición realizada de acuerdo a la normativa aplicable, para identificar la existencia o no de un posible ilícito que conlleve a fraude.

4.4.8. Las tres partes de la auditoría

La auditoría gubernamental con enfoque forense incluye al menos tres partes, las cuales se detallan a continuación:

- El auditor: es el encargado de llevar a cabo la auditoría, y responsable de obtener evidencia suficiente y adecuada, cumpliendo con los procedimientos legales establecidos, a fin de expresar una conclusión sobre la evaluación del objeto de revisión, conforme a los criterios definidos y emitir el correspondiente informe que podrá ser utilizado como insumo para iniciar un proceso judicial cuando se identifique el posible cometimiento de algún ilícito.
- El auditado: Es el responsable de la información del objeto en revisión y del cumplimiento de las disposiciones legales y normativa aplicable.
- Los usuarios: ciudadanos, organizaciones, órganos legislativo, ejecutivo y judicial, Fiscalía General de la República, o quienes tengan interés en las actividades, operaciones, financiamiento de entidades y en los resultados de la administración de los recursos públicos.

4.4.9. Tipo de compromiso

La auditoría gubernamental con enfoque forense se desarrollará como un encargo de aseguramiento de elaboración de informe directo, donde el auditor mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de criterios previamente definidos; para concluir sobre la posible existencia o no de fraude en las adquisiciones con fondos públicos.

4.4.10. Seguridad de la auditoría

El auditor aplicará procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, reconociendo las limitaciones inherentes; ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición del objeto examinado.

La seguridad razonable indica que, en opinión del auditor, el objeto en cuestión cumple o no, en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos; y deberá ser emitida cuando la evidencia obtenida sea de tal naturaleza y pertinencia.

La Seguridad Limitada indica que, en la opinión del auditor y según la evidencia evaluada no hay nada que indique la presencia de fraude de acuerdo a los criterios evaluados.

En caso de ausencia de evidencia o por importantes inconsistencias entre la información o documentación examinada, o en su caso por circunstancias que según el juicio profesional del auditor no le permitan concluir sobre la existencia o no de fraude, no emitirá conclusión en su informe y explicará las limitaciones.

4.4.11. Documentos de auditoría

La documentación se preparará de forma oportuna y debe ser lo suficientemente detallada y correctamente referenciada para facilitar el entendimiento del proceso de auditoría realizado, desde la etapa de planificación hasta la conclusión o comentarios emitidos por el auditor; la documentación relevante debe prepararse antes de emitir el informe de auditoría, y conservarla durante un periodo de tiempo razonable.

Los documentos obtenidos o elaborados por el auditor podrán ser físicos, digitales o una combinación de estos y deberán ser resguardados o archivados bajo medidas de alta confidencialidad.

Si la obtención de la documentación se lleva a cabo mediante la implementación de la Carta de Entendimiento para Fortalecer la Cooperación Interinstitucional en la Lucha Contra la Corrupción, en coordinación con la Fiscalía General de la República, se aplicará lo dispuesto en el título quinto de la prueba, capítulo séptimo regla sobre la cadena de custodia, del código procesal penal.

4.4.12. Planificación y valoración de riesgos

Durante esta fase se establecerá la estrategia global de auditoría, en relación con el encargo y el desarrollo de un plan, que incluye el establecimiento del alcance, conocimiento de la entidad, evaluación del control interno (cuando aplique), evaluación del riesgo de fraude, establecer la estrategia y plan de la auditoría.

A) Estrategia

El propósito de la estrategia global de auditoría, es diseñar una respuesta eficaz ante el riesgo de incumplimiento de los criterios, que impliquen posibles ilícitos penales en las compras con fondos públicos, sirviendo de guía para la elaboración de un plan detallado.

La estrategia y el plan de la auditoría deben documentarse en un memorando de planificación, que será de conocimiento de todo el equipo de auditoría.

La estrategia incluirá al menos:

- i. Objetivos y Alcance de la Auditoría
- ii. Riesgo de Auditoría
- iii. Áreas Críticas a examinar
- iv. Materialidad (si aplica)
- v. Enfoque de Auditoría
- vi. Enfoque de Muestreo (si aplica)

B) Alcance

El alcance de la auditoría gubernamental con enfoque forense se determinará definiendo el periodo sujeto a verificación, las posibles limitantes del encargo y la información del objeto de revisión.

La fecha del inicio del proceso de adjudicación puede considerarse como el punto de partida del periodo sujeto a verificación y la fecha de recepción o último pago del bien, obra, servicio, como punto de finalización; a juicio y requerimiento del auditor se ampliará el período sujeto a examen, dentro de lo establecido en la ley de la Corte de Cuentas de la República.

Debido a la naturaleza y complejidad de la materia objeto de análisis pueden surgir limitantes para la ejecución del encargo, las cuales deberán establecerse dentro del alcance.

C) Conocimiento de la entidad

Durante el desarrollo el encargo, resulta muy necesario que el auditor conozca al menos los siguientes aspectos de la entidad:

- El sector donde desarrolla sus actividades y su relación con casos de corrupción ocurridos en el pasado reciente.
- El marco legal por el cual se rige la entidad, normativa aplicable, convenios con otras instituciones y marcos de información financiera utilizados.
- Decisiones políticas externas, que influyan de forma directa o indirecta en las actividades de la entidad.
- Cualquier vinculación política partidaria en apariencia de funcionarios clave de la entidad.

Para completar el conocimiento de la entidad y su entorno, el auditor deberá solicitar al menos lo siguiente:

- Presupuesto aprobado y sus modificaciones
- Detalle de cuentas bancarias
- Planes estratégicos y operativos
- Normas Técnicas de Control Interno Específicas
- Reglamentos, manuales e instructivos de la entidad
- Organigrama institucional y nómina de funcionarios claves

D) Evaluación del control interno

El entendimiento del control interno forma parte de la comprensión de la entidad; facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de las áreas de riesgos, que conlleven a facilitar la comisión de posibles actos fraudulentos.

En una auditoría gubernamental con enfoque forense se evaluará la aplicación las normas técnicas de control interno específicas implementadas por la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional (UACI), la Unidad Financiera Institucional y la unidad solicitante.

E) Evaluación de riesgo de fraude y actividades conexas

La discusión entre el equipo de trabajo tiene por objeto definir los objetivos, los riesgos asociados al tema en cuestión, la estrategia y el plan de auditoría; además, la forma de evaluación de los criterios aplicables, el control interno y la evidencia que se obtenga.

Consideraciones específicas

Las adquisiciones con fondos públicos se vuelven vulnerables a la existencia de fraude, el cual puede presentarse mediante información o documentación fraudulenta, acuerdos antiéticos y anticompetitivos entre servidores públicos y ofertantes, o apropiación indebida de activos; su realización está condicionada a la existencia de incentivo o presión, percepción de oportunidad y racionalización para realizar el acto.

El auditor debe tener presente que la información fraudulenta incluye la realización de ilícitos como manipulación, falsificación o alteración de documentos de soporte, para ocultar acuerdos o prácticas antiéticas, mediante el abuso de poder de servidores públicos de alto nivel, para dar cumplimiento a los requerimientos establecidos en la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública o aquellos expresados en marcos normativos aplicables a los fondos en cuestión.

Evaluación de áreas de riesgo

I. La dirección y otras personas de la entidad

- Naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración realizada por la administración respecto a incorrecciones materiales debido a fraude que pueden cometerse en las adquisiciones públicas.
- Identificación y respuesta a los riesgos de fraude en los procesos de compra; notificación a la máxima autoridad u otros órganos públicos.
- Indagar si los involucrados en el proceso de compra han recibido información relativa al comportamiento ético (código de ética institucional).
- Indagar ante la máxima autoridad, la administración, auditoría interna y otras personas involucradas en las compras, tienen conocimiento de un indicio, denuncia o existencia de fraude y saber sus opiniones acerca del riesgo de este, así como los procedimientos que los auditores internos hayan aplicado para detectarlo y si la Administración ha respondido satisfactoriamente ante los hallazgos.

II. Responsables del gobierno de la entidad

Obtener conocimiento del modo en que la máxima autoridad ejerce supervisión de los procesos de las áreas relacionadas con las compras, destinado a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude y del control interno establecido para mitigarlos.

III. Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

Evaluar si las relaciones inusuales o inesperadas identificadas en las compras pueden indicar la existencia de fraude, tales como:

- a) Compras al final del periodo.
- b) Adquisiciones que no se relacionan al sector de la empresa.
- c) Adquisiciones con montos elevados y poco recurrentes.
- d) Adquisiciones con alto grado de complejidad y/o transnacionales.
- e) Adquisiciones que plantean soluciones de “fondo sobre forma”.
- f) Utilización de intermediarios profesionales.
- g) Partes vinculadas entre los que participan en alguna parte del proceso de adquisición.
- h) Inadecuado uso de recursos para gastos inusuales.
- i) Cambios en las tendencias de los montos en relación a las compras.
- j) Diferencias incongruentes entre los registros o expedientes de compra y las confirmaciones o declaraciones de terceros.
- k) Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor la entidad:
 - Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados, empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia.
 - Presiones indebidas de plazos impuestos por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
 - Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en

relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.

- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información relacionada a las compras, con el fin de no hacerlas más completas y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.
- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables de las áreas involucradas en los procesos e adquisición.

IV. Evaluación de factores de riesgo de fraude

Evaluar si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude; principalmente aquellas en las que se pueden presentar factores como:

- Contratos con repercusiones políticas
- Cohecho en los procesos de contratación
- Conflicto de intereses
- Colusión mediante el acuerdo entre ofertantes o licitantes.

- Fuga de información confidencial para favorecer a un ofertante en específico.
- Falsedad mediante evaluación ficticia de ofertas, falsedad en actas, informes de aval de obra o de bienes recibidos, entre otros.

Identificación y evaluación de riesgos

Para la identificación y valoración de los riesgos de fraude, basándose en la presunción de que existe en las compras, el auditor evaluará:

- a) Afiliación y/o financiamiento a un partido político de las personas involucradas en el proceso de adquisición: una vinculación de este tipo puede implicar un compromiso para que la toma de decisiones beneficie económicamente a miembros del organismo político o sus financistas.
- b) Aprovechamiento de la ejecución de un proyecto o construcción de una obra, para promover la gestión de un Órgano del Estado: cuando entran en periodo electoral las instituciones pueden desarrollar proyectos sin estudios previos, para ser utilizados directa o indirectamente como campaña.
- c) Plan de trabajo y presupuesto institucional: las instituciones desarrollan un plan de trabajo en el cual se incluye el plan anual de adquisiciones y contrataciones con su respectivo presupuesto según las necesidades de cada entidad, el uso de fondos públicos para actividades distintas para el cual fueron asignados puede indicar actividades inusuales o fraude.
- d) Las atribuciones del jefe UACI: el uso de autoridad debido a su cargo genera la oportunidad de favorecer a ofertantes específicos a cambio de un beneficio propio o para terceros.

- e) Origen de la disponibilidad presupuestaría: puede crearse por la reasignación de recursos para la adquisición de bienes, contratación de servicios o ejecución de proyectos puede involucrar conductas o actos fraudulentos.
- f) Razonabilidad del tiempo entre la publicación y la recepción de ofertas: para preparar una oferta técnica se requiere un lapso razonable de tiempo acorde a las exigencias del solicitante, el otorgar un periodo inadecuado para la preparación de una oferta, supone la posibilidad que el adjudicado se benefició de una fuga de información confidencial.
- g) Cualquier relación de confianza entre la comisión evaluadora de oferta, la máxima autoridad y los ofertantes: la vinculación entre dos o más partes involucradas en el proceso implica un conflicto de interés.
- h) Responsabilidad de los solicitantes: si los procesos de adquisición o contratación no se realizaron de acuerdo a lo establecido en el Art. 20 bis de la LACAP, responsabilidades de los solicitantes; pudiera entenderse que más allá del incumplimiento legal puede existir un posible ilícito penal que oculte la existencia de fraude.
- i) Adjudicar o contratar con personas que no cumplen con la capacidad legal, precalificación o no presenten las garantías exigidas para contratar, genera la posibilidad que exista fraude en el proceso para otorgar un beneficio competitivo en perjuicio del resto de ofertantes.
- j) Determinación de montos y actos preparatorios: la forma de contratación debe estar libre de cualquier injerencia al estar determinada por los montos para proceder a las mismas, y generan la posibilidad de crear ciertos factores o circunstancia irreales que justifiquen ejecutar la contratación en su forma más conveniente y crear un beneficio a través del fraude; estas condiciones se pueden establecer desde los actos preparatorios, que si bien es cierto establecen los requerimientos o características mínimas del bien o servicio y el perfil

del ofertante; se pueden elaborar con el fin de realizar una contratación directa, libre gestión o beneficiar a un ofertante en una licitación o concurso.

- k) Los documentos contractuales a utilizar en el proceso forman parte íntegra del contrato, los cuales pueden ser presentados con el único propósito de cumplir con las obligaciones formales, lo que hace posible que exista falsedad documental, material o que presenten alguna alteración en busca de realizar un perjuicio a la entidad contratante o beneficio para el contratista o terceros.
- l) Elaboración y contenido de las bases: existe el riesgo que los requisitos o condiciones se diseñen con el objetivo de beneficiar o favorecer a un ofertante en particular, o que se establezcan justificantes para el incremento de costos no previstos.
- m) Convocatoria: la razonabilidad del plazo entre la convocatoria y la presentación de ofertas debe garantizar que exista competencia, realización de consultas y enmiendas, la inexistencia de estas condiciones podrían obedecer a una colusión de ofertas o favoritismo para la adjudicación de contratos.
- n) Evaluación y recomendación de la CEO: la Comisión Evaluadora de Oferta está conformada por miembros de la entidad y designada directa o indirectamente por el titular, puede prestarse a realizar una evaluación sesgada para beneficiar a un ofertante a pesar que las bases o términos fueron diseñados de forma objetiva.
- o) Suspensión, ausencia o único participante, trámite por segunda vez y declaración desierta: la presentación de circunstancias o irregularidades durante el proceso, cuyo objetivo sea justificar una contratación directa, ocultando la forma ilícita o fraudulenta de su realización.

- p) Resolución razonada de la condición, calificación, estados de emergencia y compras conjuntas para la contratación directa: los documentos que respaldan el proceso contienen todos los requerimientos legales necesarios para su justificación, no obstante existe la posibilidad que estos carezcan de veracidad.
- q) Notificación y recurso: ante un recurso presentado existe el riesgo que la Comisión Especial de Alto Nivel (CEAN) al ser nombrada y designada por el titular de la entidad, responda sin objetividad para mantener la resolución de la CEO que benefició de manera fraudulenta o ilícita a otro ofertante.
- r) Cumplimiento, administración, prórroga y modificación de contrato: el administrador de contrato es nombrado por el titular de la entidad, la propuesta y nombramiento del administrador de contrato puede enfocarse desde el inicio a probar la ejecución de bienes o servicios sin que se cumpla lo establecido en los documentos contractuales y facilitar el cometimiento de actos fraudulentos.
- s) Subcontratación: al existir una subcontratación existe la posibilidad que la empresa ganadora contrate a una empresa que no cumpla las exigencias para contratar, se encuentre impedida o se relacione directa o indirectamente con el personal clave de la entidad.
- t) Cesación, extensión y nulidad de los contratos: estas condiciones pudieran obedecer a arreglos previos para llegar a las mismas y promover reclamos en otra instancia que impliquen acuerdos para evitar el arbitraje judicial.
- u) Requisitos, supervisión, seguimiento, ejecución, recepción y vicio ocultos en los contratos de obra pública: la ejecución de un contrato de obra pública implica un riesgo de ocurrencia de fraude, al adjudicar las etapas de este a empresas relacionadas, y con el objeto de aumentar los beneficios económicos utilicen materiales de baja calidad distintos a los

estipulados en el contrato, riesgo de compra de voluntades de la persona que autoriza la recepción de la obra generando falsedad en documentos.

- v) Acuerdos entre competidores: el riesgo que exista fraude implica la posibilidad que existan acuerdos previos entre los ofertantes limitando la libre competencia y el libre mercado.

F) Materialidad o importancia relativa

El auditor deberá analizar si podrá descartar o no datos, cifras o información que pudiendo ser inmaterial para efectos de cualquier otro encargo, resulte totalmente importantes para un encargo forense; por ejemplo, la determinación de un monto defraudado. El usuario del informe tendrá la expectativa que se establecerá el monto total de manera exacta e inequívoca, sin descartar registros, cifras o transacciones; el auditor deberá determinar cantidades exactas conforme a las evidencias que obtenga sin considerar materialidad o importancia relativa.

4.1.13. Respuesta a los riesgos evaluados por causa de fraude

El auditor debe efectuar procedimientos de auditoría forense que otorguen la evidencia suficiente y adecuada para sustentar los resultados, es decir que permita identificar y demostrar toda clase de conductas fraudulentas que pueden ocurrir en las adquisiciones con fondos públicos.

El conocimiento y experiencia del auditor permite desarrollar diferentes destrezas para definir indicadores de fraude; por lo tanto, la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos son determinantes para el tipo de evidencia que se obtenga. La selección de

procedimientos que garanticen confiabilidad e integridad dependerá de la evaluación del riesgo de auditoría y del objeto de revisión.

El auditor debe implementar procedimientos para la obtención de la evidencia adecuada y suficiente, evaluando que ésta sea la requerida para definir los resultados. Entre los procedimientos se pueden incluir:

- Observación
- Inspección
- Confirmación
- Recálculo
- Reejecución
- Procedimientos analíticos
- Indagación

En las adquisiciones con fondos públicos existe una gran cantidad de factores de riesgo de fraude, los cuales se evaluarán aplicando los siguientes procedimientos:

- A. Debe verificarse si las personas involucradas en el proceso de adjudicación poseen una vinculación partidaria mediante la confirmación con terceros, tales como:
- El Tribunal supremo Electoral
 - Partidos Políticos
 - Entrevistas con compañeros del área, empleados de la entidad y con los demás ofertantes.

- B. Verificar la existencia de promoción de la gestión del funcionario, gobierno o entidad en:
- Los medios de comunicación tradicionales
 - Vallas o rótulos publicitarios
 - Redes sociales
 - Entre otros medios, como sitios web.
- C. Comprobar la veracidad de la creación del Plan Anual Adquisiciones y Contrataciones como lo establece la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP), mediante la información que lo respalda, originada desde la unidad solicitante y comprobar su incorporación en el presupuesto institucional en la forma y tiempo de acuerdo a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (Ley AFI).
- D. Realizar entrevistas al personal de las áreas involucradas en el proceso, con el fin de verificar si el jefe UACI ejerce presión o influencia en la toma de decisiones que no son de su competencia. Además se debe de analizar la razonabilidad entre el salario y el estilo de vida que posee, confirmando los movimientos bancarios personales, movimientos bancarios del ofertante en beneficio del jefe UACI y la declaración de la sección de probidad para comprobar incrementos injustificados.
- E. Comprobar que la disponibilidad presupuestaria no se haya generado con reasignaciones presupuestarias, que modifican el presupuesto inicial de tal modo que permita un incremento en el monto a desembolsar para su ejecución.

- F. Verificar la razonabilidad del tiempo en que se desarrollaron cada uno de los procesos, esto se puede establecer mediante la revisión de las fechas en las que inicio y concluyó cada una de las etapas; se observarán los documentos de recepción o entrega.
- G. Verificar si existe vinculación hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad entre los accionistas, representante legal, apoderados o directores, con miembros de la comisión evaluadora de oferta, máxima autoridad y demás involucrados en el proceso, por medio de consultas en:
- Expediente de recursos humanos de los empleados relacionados al proceso
 - Entrevistas con empleados y/o funcionarios de la entidad contratante
 - Entrevistas con los ofertantes que no ganaron adjudicación
 - Centro Nacional de Registros
 - Registro Nacional de las Personas Naturales y
 - Alcaldías, en el Registro del Estado Familiar
- H. Solicitar el expediente administrativo de la solicitud que contenga las investigaciones de mercado que permitieron realizar los análisis y estudios necesarios para establecer la viabilidad técnica, económica, financiera, social o ambiental que respaldan la adquisición y comprobar su veracidad e incorporación en las bases de licitación o concurso, según el tipo de contratación a realizar.
- I. Comprobar la veracidad de la información que respalda la capacidad para contratar del adjudicatario establecida en el art. 25 de la LACAP , se solicitará confirmaciones a las entidades siguientes:

- Fiscalía General de la República
- Órgano Judicial
- Ministerio de Hacienda y su Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones
- Superintendencia de Obligaciones Mercantiles
- Superintendencia del Sistema Financiero
- Superintendencia de Competencia
- Alcaldías
- Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS) y
- Administradores de Fondos de Pensiones

J. Para comprobar que no existía impedimento del adjudicatario para contratar, se realizará un análisis que permita establecer el cumplimiento o no del Art. 26 de la LACAP, por parte de las personas relacionadas al proceso de adjudicación; la fuente de datos para obtener la información será:

- Expedientes del proceso de solicitud y adquisición del bien o servicios
- Expediente de recursos humanos de los empleados relacionados al proceso
- Entrevistas con empleados y/o funcionarios de la entidad contratante
- Entrevistas con los ofertantes que no ganaron adjudicación
- Registro Nacional de Personas Naturales
- Centro Nacional de Registros y
- Alcaldías, en el Registro del Estado Familiar

- K. Comprobar la objetividad de los requerimientos o características mínimas indispensables del bien o servicio y el perfil del ofertante, estas deberán ir de acuerdo a las necesidades de la entidad y no con el fin de beneficiar a un ofertante en particular; mediante un estudio de mercado y el apoyo de especialistas se podrá establecer la veracidad de dichas condiciones.

- L. Evaluar la veracidad de los documentos presentados por el adjudicatario para determinar que no existe falsedad documental o material presente, esta información deberá confirmarse con las entidades correspondientes, ya sean públicas o privadas.

- M. Verificar que las especificaciones o características técnicas de los bienes o servicios no estén diseñadas para que solo un ofertante en específico pueda cumplirlas, o se establecieran marcas o tipo de equipo que debe utilizarse para la elaboración del producto o la prestación de los servicios; se deberán revisar las demás ofertas presentadas para determinar la igualdad de condiciones. Adicionalmente se deberán consultar con especialistas si en las bases se consideraron todos los elementos necesarios para no incurrir en modificaciones que impliquen erogaciones de fondos adicionales a lo previsto, a excepción de los originados por casos fortuitos.

- N. Comprobar si el plazo entre la convocatoria y la presentación de la oferta es razonable y garantiza la libre competencia, consultas y enmiendas para la elaboración y presentación de ofertas; se deberá solicitar a la UNAC la bitácora de sucesos donde se muestre el tiempo que estuvo disponible la publicación en el sitio de COMPRASAL.

- O. Realizar una reevaluación de las ofertas recibidas, utilizando el sistema de evaluación de ofertas y consultas con especialistas (si aplica); que la recomendación este acorde a la evaluación y la recomendación este incorporada en los documentos contractuales.
- P. Comprobar la veracidad de los documentos de respaldo y las actuaciones previas que generan una resolución razonada que justifique una contratación directa, por medio de:
- Entrevistas con los ofertantes
 - Entrevistas con los involucrados en el proceso
 - Consulta con especialistas
 - Entrevistas o declaraciones con empleados de la entidad auditada
 - Indagaciones con otras entidades
- Q. Evaluar las actuaciones de la CEAN en la resolución de notificaciones o recursos presentados por los demás ofertantes, por medio de:
- Entrevistas con ofertante(s) que interpone recurso
 - Consulta con especialistas
 - Declaraciones de empleados de la entidad auditada
- R. Para evaluar si el administrador de contrato no ha incumplido con alguno de los documentos contractuales se deben considerar lo siguiente:
- Comprobar la idoneidad del administrador de contrato
 - Comprobar que no exista conflicto de intereses entre el administrador de contrato, el o los titulares o con los ofertantes

- Verificar el cumplimiento de los documentos contractuales en la adquisición de bienes o servicios
 - Comprobar la veracidad de lo actuado por el administrador de contrato
- S. Verificar que la cesación, extensión y/o nulidad de los contratos no fue a causa de la inobservancia de lo que regula el contenido mínimo de las bases de contratación y la responsabilidad de la unidad solicitante.
- T. Comprobar que no exista ningún vínculo comercial, económico o familiar, entre los accionistas, junta directiva y personal clave de las empresas a las que se adjudicó cada una de las etapas del contrato de obra, mediante: a- entrevistas con el personal involucrado en el proceso b- Centro Nacional de Registro c- Ministerio de Hacienda.
- U. Verificar la calidad de la obra mediante la revisión de certificaciones emitidas por entidades competes y la opinión de especialistas en el área respecto a la cantidad, calidad y costo o valor razonable de la obra.
- V. Comprobar la veracidad de las actas de recepción de obra, que éstas reflejen de manera fiable y exacta el tipo, calidad, cantidad y descripción de la obra o bien recibido, por medio de:
- Entrevistas con los involucrados en el proceso
 - Consulta con especialistas
 - Entrevistas o declaraciones con los responsables de las actas
 - Indagaciones con otras entidades

- Confrontación con documentos que respalden el avance de la obra.

W. Comprobar la existencia de colusión entre ofertantes, mediante la elaboración de un historial estadístico de adjudicaciones otorgadas por el sector público en las diferentes etapas de las construcciones de obra.

X. Verificar si existe algún tipo de relación económica, comercial o familiar entre los accionistas, miembros de junta directiva y personal clave de las empresas ofertantes, por medio de:

- Consultas en el Centro Nacional de registros
- Entrevistas con ofertantes no seleccionados
- Entrevistas con la Unidad Solicitante y la UACI

Y. Solicitar informes y/o apoyo especializado a la Superintendencia de Competencia sobre sanciones impuestas o procesos abiertos por incumplimiento competitivos que tengan los adjudicatarios y ofertantes.

4.1.14. Utilización del trabajo de terceros

El desarrollo de una auditoría con enfoque forense además de cumplir con los requerimientos éticos y de calidad, requiere la aplicación de conocimiento financiero, legal y criminalística, para la realización del trabajo; además, el auditor considerará la utilización de terceros durante el

desarrollo del encargo en aquellas cuestiones específicas que escapen a su ámbito de especialización.

En la auditoría forense se contempla la conformación de equipos multidisciplinarios de acuerdo al área en evaluación; por ejemplo, para obras de infraestructura pueden integrarse los profesionales del Departamento Técnico para el Control de la Inversión Pública (DECIP) de la CCR y profesionales de otras entidades.

Para la utilización del trabajo de terceros se debe evaluar consideraciones específicas al trabajo que estos realizan, entre las cuales se encuentran:

i. Utilización del trabajo de auditores internos

Para determinar si el trabajo del auditor interno resulta objetivo e independiente se debe considerar los factores siguientes:

- a. Rinde cuentas a la máxima autoridad, jefe o subjefe de la institución
- b. Comunica los resultados de la auditoría a la máxima autoridad o personal de alto nivel
- c. El auditor interno se encuentra dentro de la institución y convive con el personal y de la dirección
- d. Está libre de presiones políticas y comunica sus resultados, comentarios y conclusiones con objetividad y sin miedo a represalias políticas
- e. No permite al personal auditar operaciones en las que hayan sido responsables con anterioridad para evitar un conflicto de intereses
- f. Tiene acceso al trabajo realizado por el personal de alto nivel de la institución

ii. Utilización del trabajo de un experto

El desarrollo de una auditoría con enfoque forense, puede resultar muy necesario utilizar el trabajo de expertos de:

- a. División de investigación patrimonial de extinción de dominio y delitos financieros de la Policía Nacional Civil
- b. La unidad de investigaciones financieras de la Fiscalía General de la República
- c. Sección de probidad de la Corte Suprema de Justicia
- d. Oficina de Fortalecimiento de Control Interno y Auditoría de la secretaria de participación ciudadana, transparencia y anticorrupción de la Presidencia de la República
- e. Departamento Técnico para el Control de la Inversión Pública de la Corte de Cuentas de la República
- f. Profesionales especializados pertenecientes al sector público

Para determinar si el trabajo de un experto resulta idóneo se debe considerar los factores siguientes:

- **Competencia, capacidad y objetividad:** El experto debe estar libre de incidencias políticas, entre las actividades que podrían poner en cuestión la neutralidad política se puede mencionar: la candidatura a un cargo político o la ocupación del mismo, la participación en actos patrocinados por partidos políticos, grupos de presión u organizaciones de afiliación política. Estos factores han de tenerse en cuenta en el contexto del grado de participación del experto y su posible beneficio personal o parcialidad.

- **Acuerdo de confidencialidad:** el experto debe comprometerse a cumplir con el principio de confidencialidad en todo momento, salvo circunstancias que se haya concedido la facultad específica de revelar determinada información, o exista un derecho u obligación legal para hacerlo, además de informar que su evidencia o su informe pueden ser solicitados por instancias no pertenecientes a la institución y utilizarse en otros procesos o investigaciones.

El equilibrio entre confidencialidad y transparencia exige se ejerza un juicio profesional para garantizar que el trabajo de un experto sea confidencial y se trate como tal, concediendo un acceso oportuno.

4.1.15. Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar las conclusiones del informe; en una auditoría con enfoque forense el auditor debe proveer evidencia suficiente y adecuada, para sustentar razonablemente una conclusión sobre ¿qué? y ¿cómo?, ocurrió la violación de normas jurídicas, administrativas o penales.

El auditor deberá aportar evidencia de auditoría suficiente y adecuada; la suficiencia es un concepto cuantitativo, mientras que lo adecuado se relaciona con la calidad de la evidencia (su relevancia, validez y confiabilidad).

Los auditores tendrán en cuenta los siguientes factores que pueden incidir en la obtención de evidencia:

- Las exigencias suplementarias impuestas por la legislación en materia de evidencia de auditoría

- El alcance de las exigencias suplementarias
- Los trámites o formalidades adicionales a que esté sujeta la evidencia de auditoría
- La finalidad de cada obligación suplementaria relacionada con las garantías legales necesarias para las distintas fases de la auditoría
- Las restricciones impuestas a la evidencia de auditoría debido a las modalidades concretas de su obtención o presentación

Con respecto a la exigencias suplementarias, deberá considerarse lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil, título Quinto, en cuanto a normas generales sobre la prueba; donde comprende aspectos como objeto, licitud, pertinencia y utilidad de la prueba.

4.1.16. Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones

El auditor debe evaluar la evidencia de auditoría para definir resultados, mediante la ejecución de los procedimientos determinará si el objeto de revisión ha sido examinado de manera suficiente y adecuada, y antes de obtener las conclusiones tomará en cuenta la evaluación inicial del riesgo y materialidad (si aplica), analizando la evidencia recolectada para definir si es necesario realizar procedimientos adicionales y de esta manera reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo para formular las conclusiones sobre el objeto de revisión.

Si la evidencia obtenida es inconsistente entre las fuentes consultadas o si existen dudas sobre la fiabilidad de la información, el auditor determinará: que modificaciones de la naturaleza, el momento de realización o ampliación de los procedimientos, resolverán dicha observación.

Con base en los resultados, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el encargo, asegurando que es posible enfrentar las evidencias con los criterios evaluados.

Cuando las limitaciones para la obtención de evidencia sean generalizadas o demasiado importantes, y se hayan realizado procesos adicionales, sin obtener los resultados esperados, el auditor deberá identificar y manifestar dichas limitantes.

4.1.17. Informe

El proceso de auditoría forense incluye la preparación de un informe para comunicar a los organismos correspondientes de acuerdo a los resultados obtenidos sobre la materia objeto de análisis; el informe deberá presentarse por escrito, expresando de forma clara y precisa la conclusión. La redacción debe ser comprensible para todos los usuarios, sin perjudicar el trabajo técnico realizado.

El jefe de equipo elaborará la nota de antecedentes o detalle de los servidores actuantes, según el caso, para revisión y firma del director de auditoría o jefe de oficina regional; el informe se comunicará al presidente de la Corte de Cuentas de la República, para cumplir con lo establecido en el artículo 8-A, numeral 6) de su Ley: “comunicar al Fiscal General, de los posibles ilícitos penales, de conformidad con el Art. 312 del Código Penal”.

Los informes que concluyan que no existen elementos que sugieran la existencia de fraude en la materia u objeto sujeto a examen, deberán remitirse a la coordinación jurisdiccional de la CCR, para que previo análisis, elabore resolución exonerando a los servidores públicos actuantes, la cual será suscrita por el presidente de la Corte.

La exoneración es en razón del objeto, alcance de la auditoría y en la jurisdicción de la Corte, sin perjuicio de responsabilidades civiles, administrativas o penales que otros entes u órganos del estado pudieran identificar y/o sancionar, en sus respectivas competencias.

Antes de emitir el informe, el auditor deberá determinar si se obtuvieron evidencias suficientes y adecuadas para sustentar la conclusión expresada.

El informe de auditoría deberá contener, por lo menos, los siguientes elementos:

1. Título, donde se indique que es un informe de auditoría con enfoque forense
2. Destinatario, a quien está dirigido específicamente el informe
3. Introducción, que incluya una identificación general del encargo realizado
4. Objetivo y alcance de la auditoría forense
5. Responsabilidad de la entidad
6. Responsabilidad del auditor
7. Descripción del grado de seguridad que ha obtenido el auditor en el desarrollo de la auditoría, manifestando los motivos que lo originan
8. Identificación de los criterios aplicables
9. Resumen y resultados del encargo realizado
10. Conclusión del auditor sobre la materia el objeto de análisis
11. Descripción de las limitaciones
12. Declaración de que el auditor cumplió con todos los requerimientos éticos y aplico políticas y procedimientos para garantizar la calidad del trabajo
13. Declaración de cumplimiento de los requerimientos establecidos en la norma
14. Firma de auditor
15. Lugar y Fecha de emisión del informe

CONCLUSIONES

Mediante el desarrollo de la investigación bibliográfica y de campo efectuada, las respuestas obtenidas a través de entrevistas con profesionales dedicados a la realización de auditorías gubernamental en diferentes ámbitos, se identificaron los principales factores relacionados al fraude y su relación con las compras públicas; de lo cual se concluye lo siguiente:

1. No se incluye el enfoque forense en la formación técnica de los auditores de la Corte de Cuentas de la República
2. El fraude en las compras públicas se presenta en contratos con repercusiones políticas, cohecho en los procesos de contratación, conflicto de intereses, colusión mediante el acuerdo entre ofertantes y licitantes, fuga de información confidencial para favorecer a un ofertante específico; falsedad mediante evaluación ficticia de ofertas, falsedad en actas, informe de aval de obra o bienes recibidos, entre otros.
3. Las auditorías que realiza la Corte de Cuentas de la República no son suficientes para la identificación de fraude en las compras públicas, por lo que se vuelve necesario la implementación de un enfoque forense.
4. Existen tácitamente convenios internacionales, normativa legal local y técnica internacional que faculta a la Corte de Cuentas de la República, que implemente la auditoría gubernamental con enfoque forense.
5. No existe la atribución expresa que ordene la ejecución de auditoría forense a la Corte de Cuentas de la República.
6. Es necesario emitir una Norma de Auditoría Gubernamental con Enfoque Forense Para la Detección de Fraude (Aplicación en Compras Públicas)

RECOMENDACIONES

Como resultado de la presente investigación, considerando factores en las compras públicas donde se identifican vulnerabilidades al fraude; recomendamos:

1. Capacitar a los auditores de la Corte de Cuentas de la República en la auditoría gubernamental con enfoque forense y en las formas en que se presenta el fraude en las compras con fondos públicos.
2. Aplicar los tratados internacionales, el marco legal local y la normativa técnica internacional que facultan a la Corte de cuentas de la República, que implemente el enfoque forense en las auditorías gubernamentales.
3. Proponer una reforma de Ley ante la Asamblea Legislativa que faculte de manera expresa a la Corte de Cuentas de la República, a ejecutar auditorías gubernamentales con enfoque forense.
4. Implementar la propuesta de la Norma de Auditoría Gubernamental con Enfoque Forense (Aplicación en Compras Públicas) del capítulo IV de este trabajo de investigación.

BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa. (31 de Agosto de 1995). *Asamblea Legislativa*. Obtenido de Asamblea Legislativa: <https://www.asamblea.gob.sv/decretos/details/397>
- Asamblea Legislativa. (18 de Septiembre de 2008). *Asamblea Legislativa*. Obtenido de Asamblea Legislativa: <https://www.asamblea.gob.sv/decretos/details/389>
- Asamblea Legislativa, El Salvador. (15 de Diciembre de 1983). *Asamblea Legislativa*. Obtenido de Asamblea Legislativa: https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/171117_072857074_archivo_documento_legislativo.pdf
- AUGES, A. G. (30 de Junio de 2018). El fraude en las adquisiciones públicas. (D. Galán, Entrevistador)
- Banco Mundial. (30 de Mayo de 1997). *El Banco Mundial*. Obtenido de Documentos e informes: <http://documentos.bancomundial.org/curated/es/701691468153541519/Informe-sobre-el-desarrollo-mundial-1997-el-estado-en-un-mundo-en-transformacion>
- El Faro. (23 de Septiembre de 2016). *Presidencia diseñó un traje de \$2.8 millones para Polistepeque*. Obtenido de EL SALVADOR / TRANSPARENCIA: [https://elfaro.net/es/201609/el_salvador/19276/Presidencia-dise%C3%B1%C3%B3-un-traje-de-\\$28-millones-para-Polistepeque.htm](https://elfaro.net/es/201609/el_salvador/19276/Presidencia-dise%C3%B1%C3%B3-un-traje-de-$28-millones-para-Polistepeque.htm)
- INTOSAI. (2007). *Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Obtenido de INTOSAI: <http://www.issai.org/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm>
- Luna, Ó. (20 de Octubre de 2016). *El Faro*. Obtenido de Diez casos de presunta corrupción en El Salvador: Caso ISSS : [https://elfaro.net/es/201610/ef_tv/19431/Diez-casos-de-\(presunta\)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-Caso-ISSS.htm](https://elfaro.net/es/201610/ef_tv/19431/Diez-casos-de-(presunta)-corrupci%C3%B3n-en-El-Salvador-Caso-ISSS.htm)
- Oficina de Enlace y Partenariado en Brasil, B. (Mayo de 2013). *Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito*. Obtenido de Oficina de Enlace y Partenariado en Brasil : <https://www.unodc.org/lpo-brazil/es/corrupcao/convencao.html>
- OLACEFS. (22 de Octubre de 2009). *Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Obtenido de Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores: <http://www.olacefs.com/declaracion-de-asuncion-principios-sobre-rendicion-de-cuentas/>
- Organizacion de las Naciones Unidas. (31 de Octubre de 2003). *Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito*. Recuperado el 20 de Marzo de 2018, de Oficina de las

- Naciones Unidas contra la Droga y el Delito:
https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (03 de Marzo de 2009). *OLACEFS*. Obtenido de OLACEFS: <http://www.olacefs.com/p1114/>
- Ossorio, M. (s.f.). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Obtenido de Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales:
<http://www.herrerapenalosa.com/images/biblioteca/Diccionario-de-Ciencias-Juridicas-Policas-y-Sociales---Manuel-Ossorio.pdf>
- Peñailillo, M. (01 de Diciembre de 2012). *Research Gate*. Obtenido de Research Gate:
https://www.researchgate.net/publication/216370449_Programas_anticorrupcion_en_America_Latina_y_el_Caribe_Estudio_sobre_tendencias_anticorrupcion_y_programas_del_PNUD
- Transparency International. (2005). *CORRUPCIÓN EN LA CONSTRUCCIÓN*. Londres: Pluto Press.
- Transparency International. (08 de Diciembre de 2009). *Transparency International*. Obtenido de GUÍA DE LENGUAJE CLARO SOBRE LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN:
https://www.transparency.org/whatwedo/publication/guia_de_lenguaje_claro_sobre_lucha_contra_la_corrupcion
- Transparency International. (9 de Octubre de 2017). *PEOPLE AND CORRUPTION: LATIN AMERICA AND THE CARIBBEAN*. Recuperado el 20 de Marzo de 2018, de Transparency International:
https://www.transparency.org/whatwedo/publication/global_corruption_barometer_people_and_corruption_latin_america_and_the_car
- Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. (07 de Marzo de 2019). *El auditor cuestionado*. Obtenido de Audiovisuales de la UCA:
<https://www.youtube.com/watch?v=Nzv3bDoILHE&t=583s>

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

Contenido

ANEXO 1: ENCUESTA

ANEXO 2: SÍNTESIS A LOS RESULTADOS DEL CUESTIONARIO

ANEXO 3: GRÁFICOS INDIVIDUALES POR PREGUNTA.

ANEXO 4: ENTREVISTA CON DIRECTORES DE AUDITORÍA

ANEXO 5: ENTREVISTA CON JUECES DE CÁMARA DE PRIMERA INSTANCIA

ANEXO 6: ENTREVISTA MIEMBROS DE LA ASOCIACIÓN DE AUDITORES GUBERNAMENTALES
DE EL SALVADOR

ANEXO 7: REVISIÓN DOCUMENTAL

ANEXO 8: REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

ANEXO 9: CARTA DE ENTENDIMIENTO PARA FORTALECER LA COOPERACIÓN

INTERINSTITUCIONAL EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

Anexo 1: Encuesta

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

**Encuesta**

Tema: "Propuesta de auditoría gubernamental con enfoque forense para detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos"

Objetivo específico: conocer la percepción del auditor gubernamental respecto al enfoque forense en la ejecución de auditorías para identificar posibles fraudes en las compras con fondos públicos.

Indicación: subraye la(s) opción(es) que considere conveniente a cada afirmación.

- 1- Según su opinión, qué debe hacer el auditor forense en las cuando las cuestiones escapan a su ámbito de especialización para evaluar hallazgos o evidencias:
 - a) Notificar la falta de conocimiento sobre el área
 - b) Desistir sobre el trabajo de auditoría
 - c) Solicitar apoyo de un especialista
 - d) Formarse sobre las cuestiones que escapan a su ámbito

- 2- En qué momento considera usted que las desviaciones detectadas deben formar parte del informe de auditoría:
 - a) Cuando es importante y significativa
 - b) Cuando se posee evidencia o prueba suficiente
 - c) Cuando el auditor sospecha que hubo sustracción indebida de fondos

- d) Cuando los hechos afirmados son ciertos o razonablemente ciertos
- 3- Según usted, el auditor forense es el encargado de:
- a) Afirmar que se ha realizado una estafa o lesión de confianza
 - b) Afirmar que existe un hecho punible
 - c) Verificar si existe evidencia suficiente que indiquen la realización de un hecho punible
 - d) Todas las anteriores
- 4- En qué casos de auditoría forense considera usted que se puede hacer uso de la técnica de muestreo:
- a) Una parte del total del objeto auditado cuando este sea cuantioso
 - b) Aquello que sea más relevante
 - c) Aquello susceptible a errores
 - d) Ninguna de las anteriores
- 5- De donde considera usted, que puede surgir la ejecución de una auditoría forense:
- a) Denuncias
 - b) Análisis de riesgos
 - c) Área de vulnerabilidad al fraude
 - d) Informes de auditoría
 - e) Todas las anteriores
- 6- De los hallazgos indicados en los informes, ¿Cuáles considera usted que constituyen principalmente la fuente de indicios para que el auditor forense identifique posibles fraudes en las compras con fondos públicos?
- a) Informes de auditoría fiscal
 - b) Informes de auditoría financiera

- c) Informes de especialistas
 - d) Todas las anteriores
- 7- Como considera usted que se debería proceder, ¿Cuándo se identifique que una o más personas pudiesen haber ejecutado algún ilícito en los procesos de contratación?
- a) Investigar y recolectar toda la evidencia
 - b) Notificar la desviación a las personas relacionadas
 - c) Informar a la autoridad competente
 - d) Incorporar el hallazgo al informe de auditoría
 - e) Iniciar una auditoría forense
- 8- ¿Cuál considera usted que es el rol del auditor forense?
- a) Es el técnico que lleva adelante una auditoría forense
 - b) Verificar si existe evidencia suficiente de la realización de la conducta que se sospeche realizada
 - c) Aclarar hechos que podrían ser ilícitos
 - d) Verificación de la realización de hechos punibles contra el patrimonio
- 9- Según usted, cuando exista la realización de un perjuicio patrimonial, el auditor forense deberá incorporar evidencia relacionada a:
- a) Determinar cómo se causó el perjuicio
 - b) Quienes participaron en los hechos que lo generaron
 - c) Determinar quién o quiénes tenían conocimiento de la situación que desembocó en el perjuicio
 - d) Quién o quiénes tenían el deber de evitarlo
 - e) Todas las anteriores
- 10- Cual considera usted que es el objetivo principal de la auditoría forense:

- a) Detectar fraude
- b) Prevenir fraudes
- c) Que los castigos sirvan para tomar medidas correctivas
- d) Todas las anteriores

11- ¿Cuál considera usted que es el elemento básico con el que trabaja el auditor forense?

- a) Evidencia
- b) Hecho
- c) Indicio
- d) Todas las anteriores

12- ¿Qué principio jurídico considera usted que se cumple, cuando el responsable de una observación no es sancionado, alegando que no quebranta ninguna norma.

- a) Principio de la dignidad humana
- b) Principio de legalidad
- c) Principio de responsabilidad
- d) Principio de lesividad del bien jurídico

13- ¿Qué tipo de conducta fraudulenta considera que estamos analizando, cuando consideramos la posibilidad de que exista perjuicio patrimonial en los procesos de compras con fondos públicos?

- a) Colusión
- b) Fuga de información confidencial
- c) Cohecho
- d) Falsedad
- e) Todas las anteriores

14- ¿Cuál considera usted que sería la fuente de criterios a utilizar para identificar el fraude en las compras con fondos públicos?

- a) Normas penales
- b) Normas administrativas sancionatorias
- c) Otras normas
- d) Todas las anteriores

15- ¿Cuándo considera que un documento puede utilizarse como evidencia?

- a) Se obtuvo de un procedimiento lícito
- b) La obtención no violento los derechos de otras personas
- c) Se verificó previamente la veracidad de su contenido
- d) Todas las anteriores
- e) Ninguna de las anteriores

16- ¿Según su criterio las auditorías realizadas actualmente por la CCR son suficientes para la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

- a) Muy suficientes
- b) Suficientes
- c) Poco suficientes
- d) Nada suficientes

17- ¿Considera usted necesaria la aplicación de un enfoque forense a las auditorías realizadas por la CCR para la detección de posible fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

- a) Muy necesaria
- b) Poco necesaria
- c) Nada necesaria

18- ¿Considera usted que el personal de la CCR se encuentra capacitado para la aplicación de un enfoque forense en las auditorías que realiza para detectar posible fraude en las compras públicas?

- a) Sí, el personal está muy capacitado
- b) Sí, el personal está capacitados
- c) Sí, el personal está poco capacitado
- d) No, el personal no está capacitado

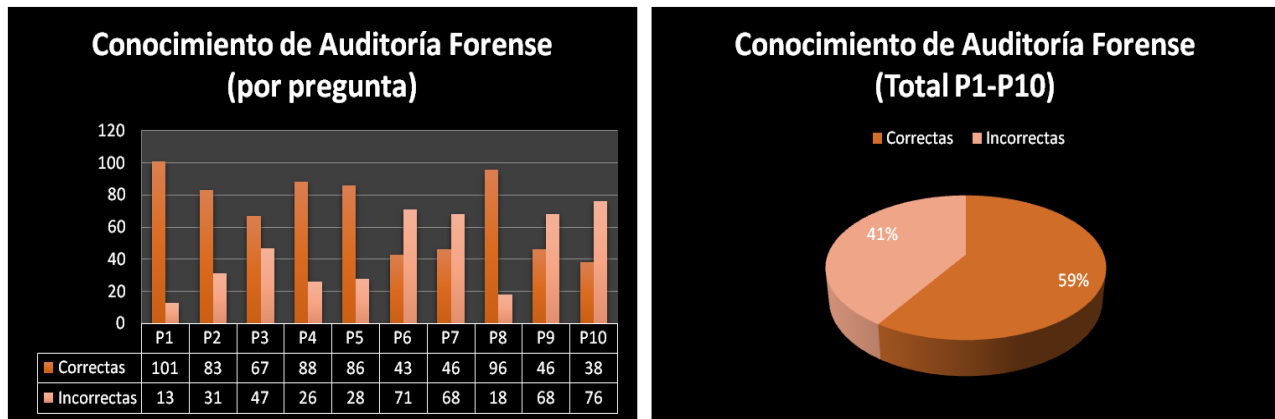
Anexo 2: Síntesis a los resultados del cuestionario

La síntesis de los resultados obtenidos mediante el instrumento de la encuesta se presenta estructurado en tres áreas, la primera enfocada en los conocimientos generales de la auditoría forense, la segunda los elementos específicos para el desarrollo de una auditoría forense y finalmente aspectos relacionados con la percepción y aceptación de un enfoque forense en las auditorías gubernamentales.

Para efectos de representación gráfica de los resultados, se utilizan los criterios “Correcto” para aquellas respuestas afirmativas que coinciden con el tema fundamental de cada interrogante e “incorrecto” en el que se incluyen todas las respuestas que no están acorde a la teoría.

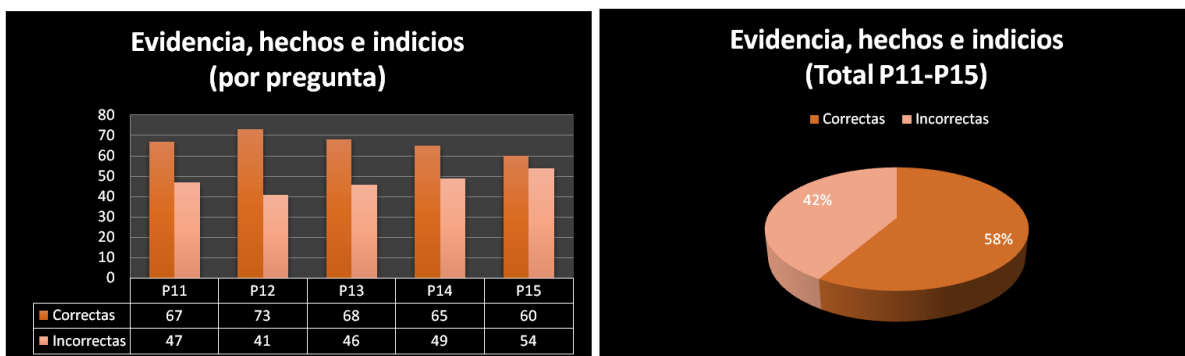
I- La Auditoría Forense

Los auditores gubernamentales tienen un dominio de los conceptos básicos y consideraciones fundamentales de la auditoría forense, e identifican de donde puede surgir, cuál es su principal fuente de indicios y la evidencia que debe incorporarse en relación a un perjuicio patrimonial; no obstante, solo 67 de 114 encuestados conocen que durante una auditoría forense no se deben aplicar técnicas de muestreo y el 38% del total manifiesta que ante la detección de posibles ilícitos en los procesos de contratación se debe iniciar una auditoría forense. El rol del auditor del auditor, su encargo y el objetivo principal de la auditoría forense es conocido por el 38%. El 41% de los encuestados no tienen los conocimientos básicos relativos a la auditoría forense.



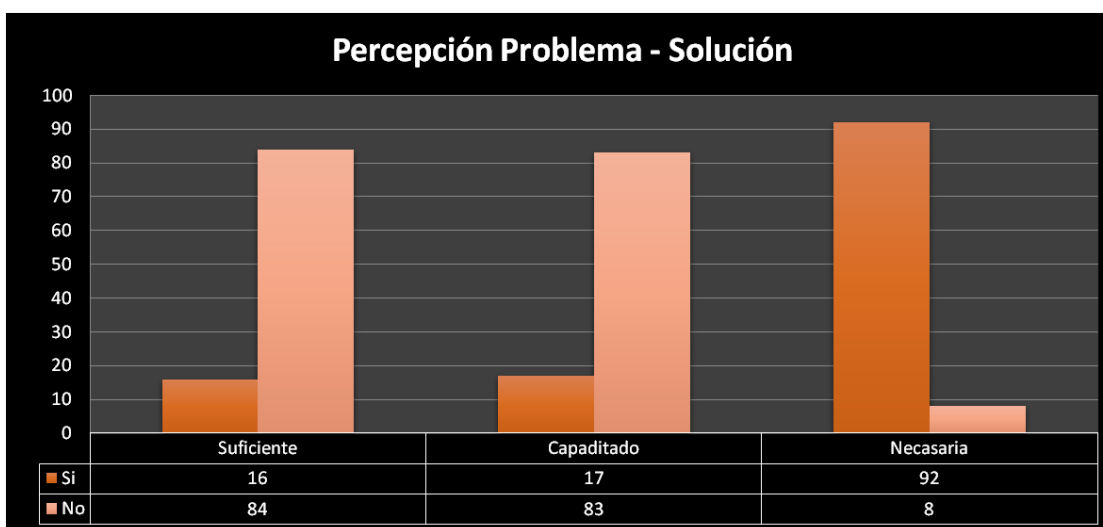
II- Auditoría Forense: Elementos y legalidad de la evidencia

El 59% de los auditores gubernamentales identifica los elementos básicos con los que trabaja el auditor forense; el 64% conoce que prevalece el principio de legalidad cuando el responsable de una observación no es sancionado alegando que no quebranta ninguna norma; el 60% identifica las conductas que posibilitan un perjuicio patrimonial en las compras con fondos públicos, pero solo el 57% conocen la fuente de criterio para identificarlo; el 43% desconoce cuándo un documento puede utilizarse como evidencia en una auditoría forense. Respecto a lo esencial de la auditoría forense, en promedio el 42% no tiene conocimiento.



III- Valoración de los auditores gubernamentales

El 84% de los auditores gubernamentales expresan que las auditorías realizadas por la CCR son poco o nada suficientes para la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos y un 83% asegura que el personal no está capacitado para la aplicación de un enfoque forense en las auditorías que realizan; sin embargo, el 92% considera oportuna su implementación para la detección de fraude.

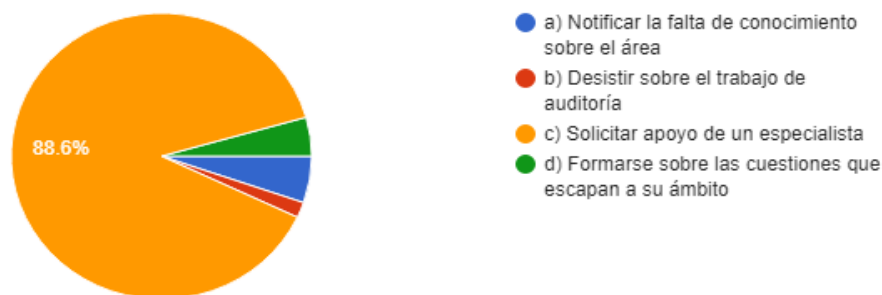


Se utilizan los adverbios “Si” para las respuestas afirmativas y “No” para aquellas negativas en las tres preguntas finales de la encuesta.

Anexo 3: Gráficos individuales por pregunta.

1-Según su opinión, qué debe hacer el auditor forense cuando las cuestiones escapan a su ámbito de esp... para evaluar hallazgos o evidencias.

114 respuestas



Participación de especialistas

¿Qué debe hacer el auditor forense cuando las cuestiones escapan a su ámbito de especialización?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Notificar la falta de conocimiento	6	5%
Desistir sobre el trabajo	2	2%
Solicitar apoyo de un especialista	101	89%
Formarse sobre dichas cuestiones	5	4%

La auditoría forense implica la aplicación de conocimientos criminalísticos, financieros y legales, para la ejecución de procedimientos específicos con el objeto de obtener evidencia concluyente relacionada con el o los delitos en cuestión; considerando que los actos fraudulentos van acompañados de actividades enfocadas a ocultarlo, el auditor debe aplicar sus habilidades para detectar situaciones anómalas, inusuales y extrañas que despierte su sospecha.

Ante la sospecha e identificación de posibles actos ilícitos presente durante una auditoría, el auditor no debe precipitarse ya que esto conlleva cometer errores como la comunicación a las personas relacionadas, informar a la autoridad competente sin evidencia,

recolectar evidencia inadecuada o incorporarlo como un hallazgo en el informe de auditoría; la forma correcta ante esta sospecha es la realización de una auditoría forense, como primer paso se debe determinar si se poseen las habilidades y conocimientos necesarios para su realización.

Si durante el desarrollo de una auditoría forense el auditor considera que existen cuestiones que escapan a su ámbito de especialización para evaluar indicios o hechos, recurrirá a un experto según lo establece el Art. 95 de las Normas de Auditoría Gubernamental, los cuales pueden ser – para obras de infraestructura - profesionales del Departamento Técnico para el Control de la Inversión Pública (DECIP) de la CCR o requerir colaboración a entidades firmantes de la “Carta de entendimiento interinstitucional en la lucha contra la corrupción” (suscrita el 4 de junio de 2018); además, aplicar lo establecido en la ISSAI 1620 en la cual evaluará competencia, capacidad, objetividad e independencia del experto, acordando un equilibrio entre confidencialidad y transparencia en la realización de su trabajo.

2-Según usted, en qué momento las desviaciones detectadas forman parte del informe de auditoría:

114 respuestas



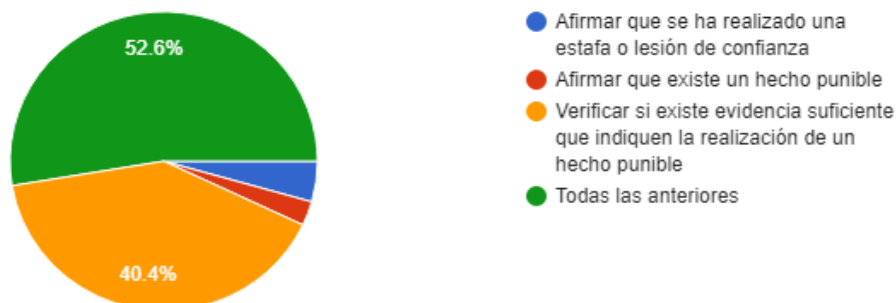
Desviaciones reflejadas en informe de auditoría

¿En qué momento las desviaciones detectadas forman parte del informe de auditoría?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Es importante y significativa	18	16%
Posee evidencia suficiente	3	3%
El auditor sospecha que hubo sustracción indebida	10	9%
Los hechos afirmados son ciertos o razonablemente ciertos	83	73%

Para la incorporación de las observaciones o desviaciones identificadas a un informe de auditoría es necesario poseer evidencia o prueba suficiente que sea útil, ya que de no ser idónea o resultar superflua para confirmar las afirmaciones hechas por el auditor puede no ser admitida o ser desestimada, las NAG establecen que los resultados se presentarán de manera clara, directa y concisa; además, los directores de auditoría confirman que las presentes violaciones deben ser expuestas de manera correcta y precisa con una redacción sencilla y entendible incluso por aquellos que no tienen mayor conocimiento sobre el tema, con la evidencia suficiente y adecuada que permita en la instancia judicial, una sentencia.

3-Según usted, el auditor forense es el encargado de:

114 respuestas



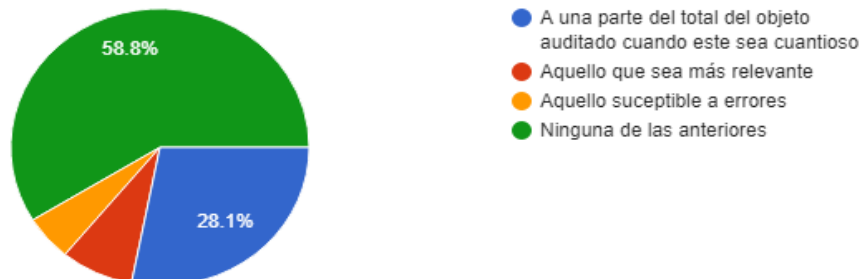
El Auditor Forense

¿El auditor forense es el encargado de?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Afirmar que se ha realizado una estafa o lesión de confianza	5	4%
Afirmar que existe un hecho punible	3	3%
Verificar si existe evidencia suficiente que indiquen la realización de un hecho punible	46	40%
Todas las anteriores	60	53%

En el sector público los ciudadanos esperan que los auditores identifiquen cualquier conducta deficiente o impropia, que lleve la utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales, familiares o de terceros; la detección de posibles conductas fraudulentas conlleva la realización de actividades especializadas en las que se debe aplicar conocimientos financieros, criminalísticos y legales para la obtención de evidencia útil relacionada con el posible ilícito, el profesional idóneo para realizar dichas tareas es el auditor forense.

4-En qué casos de auditoría forense considera usted que se puede hacer uso de la técnica de muestreo:

114 respuestas



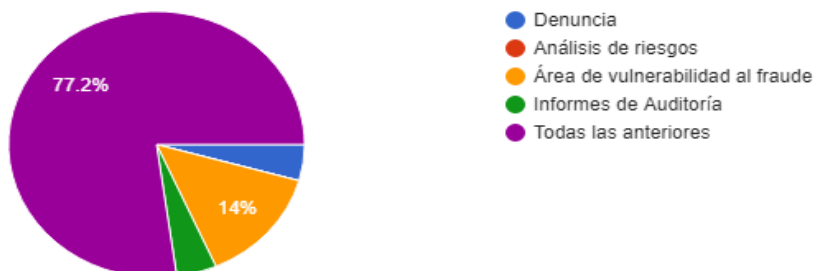
Técnicas de muestreo

¿En qué casos de auditoría forense considera usted que se puede hacer uso de la técnica de muestreo?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
A una parte del total del objeto auditado cuando este sea c	32	28%
Aquello que sea más relevante	9	8%
Aquello susceptible a errores	6	5%
Ninguna de las anteriores	67	59%

En su informe, el auditor forense da mayor certeza que un informe de auditoría convencional ya que examina el cien por ciento de los documentos relacionados con un posible indicio de ilícito, los directores manifiestan que las compras públicas son sensibles al fraude y las observaciones deben ser claras y precisas, que no den lugar a dudas sobre hechos relevantes, algo que no se logra aplicando técnicas de muestreo.

5- De donde considera usted, que puede surgir la ejecución de una auditoría forense:

114 respuestas



La Auditoría Forense

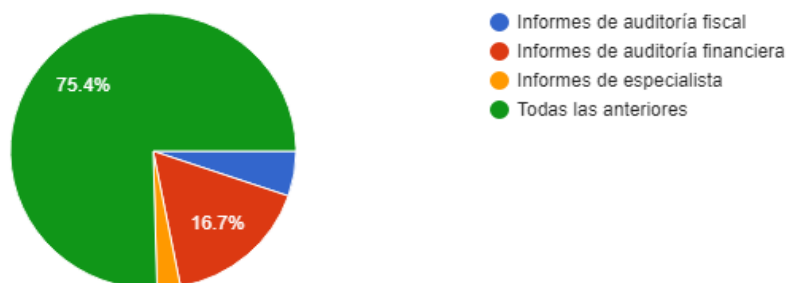
¿De donde puede surgir la ejecución de una auditoría forense?	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Denuncia	5	4%
Análisis de riesgo	0	0%
Área de vulnerabilidad	16	14%
Informes de auditoría	5	4%
Todas las anteriores	88	77%

El Art. 10 de la Declaración de Lima de 1977 define que las EFS poseen la facultad de investigación y tienen el derecho de pedir todos los informes que les parezcan necesarios; la Ley de la Corte de Cuentas establece que los informes de auditoría interna, y aquellos elaborados por firmas privadas serán analizados, evaluados, comprobados e incorporados posteriormente al correspondiente informe de auditoría.

El foro económico mundial reconoce que para romper el ciclo de la corrupción de manera sostenible, se requiere la participación de la sociedad civil; el encuentro nacional anticorrupción organizado por el grupo de trabajo interinstitucional anticorrupción propuso la intervención de la sociedad civil organizada interponiendo denuncia.

6-De los hallazgos indicados en los informes, ¿Cuáles considera usted que constituyen principalmente la fuente ...s en las compras con fondos públicos?

114 respuestas



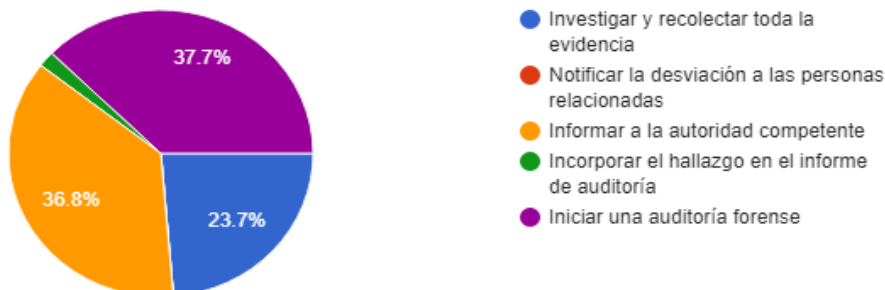
Fuente de indicios

¿Cuáles constituyen principalmente la fuente de indicios para el auditor forense identifique posibles fraudes?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Informe de auditoría fiscal	6	5%
Informe de auditoría financiera	19	17%
Informe de especialista	3	3%
Todas las anteriores	86	75%

Las Normas y el Manual de Auditoría Gubernamental instruyen que el auditor analizará informes de auditoría interna y externa y dará seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores realizadas por la Corte de Cuentas de la República, coincidiendo lo anterior y respaldando porque los informes de auditoría constituyen una fuente de indicios para la auditoría forense, tal como lo consideran los auditores gubernamentales.

7-Cómo considera usted que se debería proceder, ¿Cuándo se identifique que una o más personas pudiesen haber...ito en los procesos de contratación?

114 respuestas



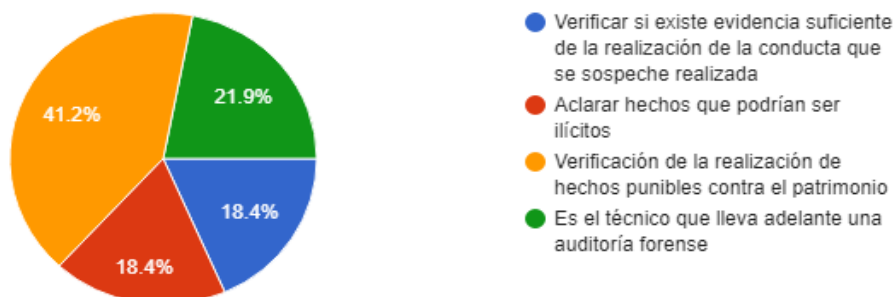
Inicio de la Auditoría Forense

Cómo que se debería proceder, ¿Cuándo se identifique que una o más personas pudiesen haber ejecutado algún ilícito en los procesos de contratación?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Investigar y recolectar información	27	24%
Notificar a las personas relacionadas	0	0%
Informar a la autoridad competente	42	37%
Incorporar el hallazgo al informe de auditoría	2	2%
Iniciar una auditoría forense	43	38%

Ante la sospecha e identificación de posibles actos ilícitos presente durante una auditoría, el auditor no debe precipitarse ya que esto conlleva cometer errores como la comunicación a las personas relacionadas, informar a la autoridad competente sin evidencia, recolectar evidencia inadecuada o incorporarlo como un hallazgo en el informe de auditoría; la forma correcta ante esta sospecha es la realización de una auditoría forense, como primer paso se debe determinar si se poseen las habilidades y conocimientos necesarios para su realización.

8- Para usted, ¿Cuál es el rol del auditor forense?

114 respuestas



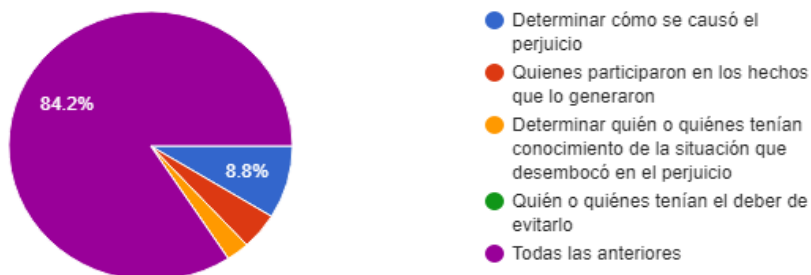
El Rol del Auditor forense

¿Cuál es el rol del auditor forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Verificar si existe evidencia suficiente de la realización de la conducta	21	18%
Aclarar hechos que podrían ser ilícitos	21	18%
Verificación de la realización de hechos punibles	47	41%
Es el técnico que lleva adelante una auditoría forense	25	22%

El auditor forense debe tener un alto grado de pericia y escepticismo en el desarrollo de su trabajo, su rol consiste en llevar a cabo de manera técnica una auditoría para verificar si existe evidencia suficiente que indiquen la realización de un hecho punible; a pesar de ello, algunos auditores gubernamentales consideran que el rol del auditor forense es afirmar que existe un hecho punible o fraude.

9-Según usted, cuando exista la realización de un perjuicio patrimonial, el auditor forense deberá incorporar evidencia relacionada a:

114 respuestas



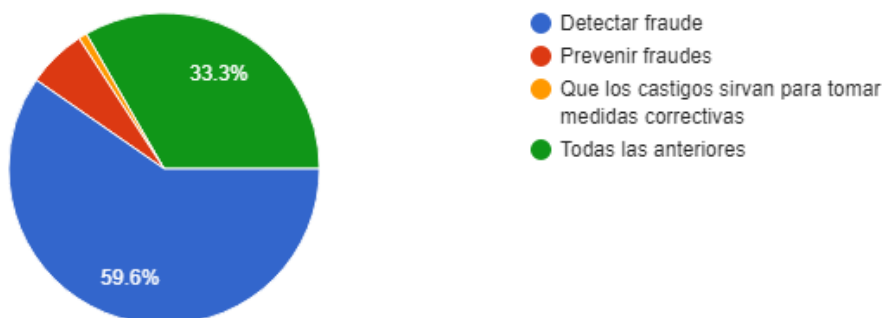
Evidencia a incorporar cuando existe un perjuicio patrimonial

¿Cuando exista la realización de un perjuicio patrimonial, el auditor forense deberá incorporar evidencia relacionada a?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Determinar como se causo el perjuicio	10	9%
Quienes participaron en los hechos	5	4%
Quienes tenían conocimiento de la situación	3	3%
Quienes tenían la obligación de evitarlo	0	0%
Todas las anteriores	96	84%

Para la incorporación de las observaciones o desviaciones identificadas a un informe de auditoría es necesario poseer evidencia o prueba suficiente que sea útil, ya que de no ser idónea o resultar superflua para confirmar las afirmaciones hechas por el auditor puede no ser admitida o ser desestimada, las NAG establecen que los resultados se presentarán de manera clara, directa y concisa; además, los directores de auditoría confirman que las presentes violaciones deben ser expuestas de manera correcta y precisa con una redacción sencilla y entendible incluso por aquellos que no tienen mayor conocimiento sobre el tema, con la evidencia suficiente y adecuada que permita en la instancia judicial, una sentencia.

10-Cuál considera usted que es el objetivo principal de la auditoría forense:

114 respuestas



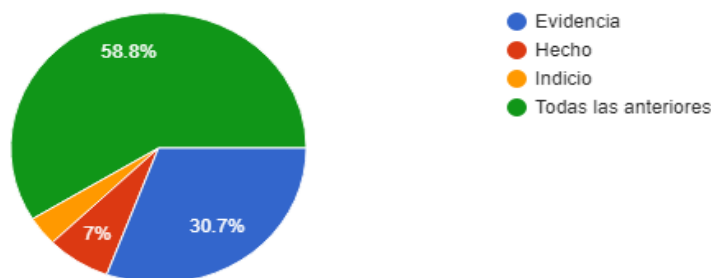
Objetivo de la auditoría forense

¿Cuál es el objetivo principal de la auditoría forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Detectar fraude	68	60%
Prevenir fraude	7	6%
Que los castigos sirvan para tomar medidas correctivas	1	1%
Todas las anteriores	38	33%

La auditoría forense es la especialización relacionada a lo jurídico en general sin la formación en Derecho, concebida inicialmente para la detección de conductas que infringen normas jurídicas; actualmente este enfoque es aplicado de manera preventiva, mediante la detección de áreas vulnerables al fraude y la implementación de controles para minimizar su vulnerabilidad, partiendo de esta afirmación la auditoría forense da cumplimiento a la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, que establece medidas preventivas de conformidad al ordenamiento jurídico de cada Estado parte, para el sector público, órganos de prevención y de manera específica las contrataciones públicas y la penalización de delitos de corrupción; los resultados obtenidos muestran que más del cincuenta por ciento de los auditores gubernamentales consideran que el objetivo principal de la auditoría forense es la detección de fraude, y aunque no están equivocados, la detección, prevención y que los castigos sirvan para tomar medidas correctivas contra el fraude constituyen su objetivo principal.

11-¿Cuál considera usted que es el elemento básico con el que trabaja el auditor forense?

114 respuestas



Elementos básicos de la Auditoría Forense

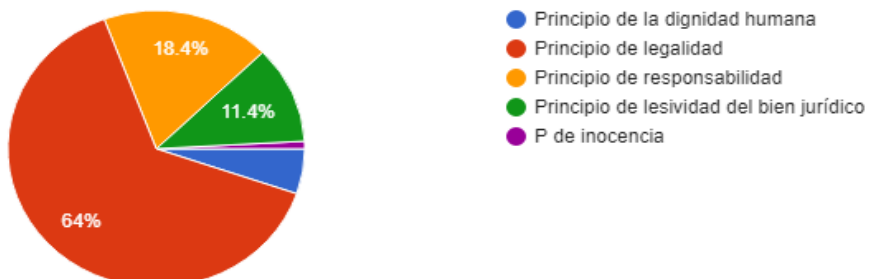
¿Cuál considera usted que es el elemento básico con el que trabaja el auditor forense?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Evidencia	35	31%
Hecho	8	7%
Indicio	4	4%
Todas las anteriores	67	59%

La evidencia es recolectada durante el transcurso de una auditoría, su objetivo es esclarecer los hechos que resultan de la investigación de indicios sobre la existencia de conductas fraudulentas; durante el desarrollo de una auditoría forense deben coexistir estos tres para la presentación óptima de un informe.

En el informe, el auditor forense expone en forma ordenada y coherente, las evidencias obtenidas, posibles hechos ilícitos e hipótesis surgidas de indicios, expresando una opinión sobre cada uno de ellos.

12-Qué principio jurídico considera usted que se cumple, cuando el responsable de una observación no es...ndo que no quebranta ninguna norma:

114 respuestas



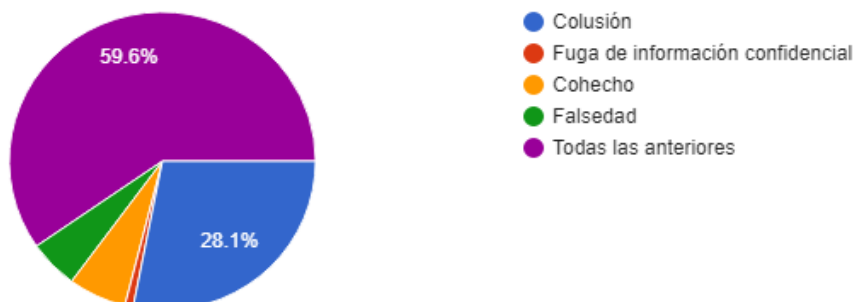
Principios jurídicos

¿Qué principio jurídico se cumple, cuando el responsable de una observación no es sancionado, alegando que no quebranta ninguna norma?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Principio de la dignidad humana	6	5%
Principio de legalidad	73	64%
Principio de responsabilidad	21	18%
Principio de lesividad del bien jurídico	13	11%
Principio de inocencia	1	1%

La auditoría forense se realiza cumpliendo el principio de legalidad, que consiste constitucionalmente en que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni a privarse de lo que ella prohíbe, penalmente establece que nadie podrá ser sancionado por acción u omisión descrita en forma previa, precisa e inequívoca; de ahí que la prevención, detección y medidas de control del fraude debe estar regulados en normas que tengan concordancia con este principio.

13-¿Qué tipo de conducta fraudulenta considera que estamos analizando, cuando consideramos la posibilidad d...sos de compras con fondos públicos?

114 respuestas



Conductas fraudulentas

¿Qué tipo de conducta fraudulenta considera que estamos analizando, cuando consideramos la posibilidad de que exista perjuicio patrimonial en los procesos de compras con fondos públicos?

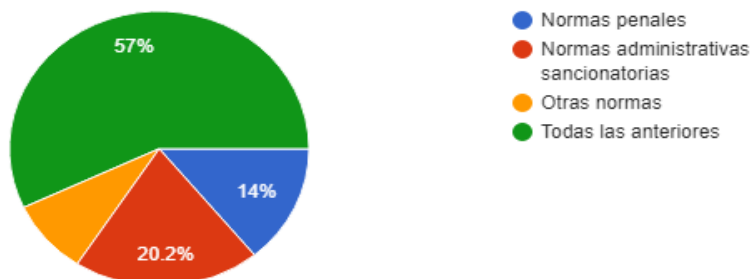
	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Colusión	32	28%
Fuga de información confidencial	1	1%
Cohecho	7	6%
Falsedad	6	5%
Todas las anteriores	68	60%

Algunos auditores consideran que el fraude en las compras con fondos públicos obedece a un delito en particular, sin embargo, a raíz de entrevistas con miembros de la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador (AUGES) afirman que el cometimiento de fraude en las compras públicas implica una serie de delitos que coexisten antes, durante y después, que tiene como objetivo ocultar su existencia mediante el cumplimiento formal del proceso de compra que establece la LACAP.

Para que se produzca el cometimiento de fraude en las compras públicas, deben presentarse los factores de oportunidad, presión y razonamiento, en ese triángulo se encuentran inmersos delitos definidos en marcos normativos internacionales y locales.

14-¿Cuál considera usted que sería la fuente de criterios a utilizar para identificar el fraude en las compras con fondos públicos?

114 respuestas



Fuente de Criterios

¿Cuál considera usted que sería la fuente de criterios a utilizar para identificar el fraude en las compras con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Normas penales	16	14%
Normas administrativas sancionatorias	23	20%
Otras normas	10	9%
Todas las anteriores	65	57%

El auditor cuando ejecuta un procedimiento lo hace a luz de un criterio por los que se espera que provea evidencia para sustentar o concluir un hecho que estaría violando normas jurídica, administrativa o penal, debe tener siempre en mente un criterio, sin embargo, para el auditor forense su criterio son las normas penales y las administrativas sancionadoras.

Las condiciones identificadas que no estén en contra posición a una norma, de conformidad al principio de legalidad, no pueden ser juzgadas.

15-¿Cuándo considera que un documento puede utilizarse como evidencia?

114 respuestas



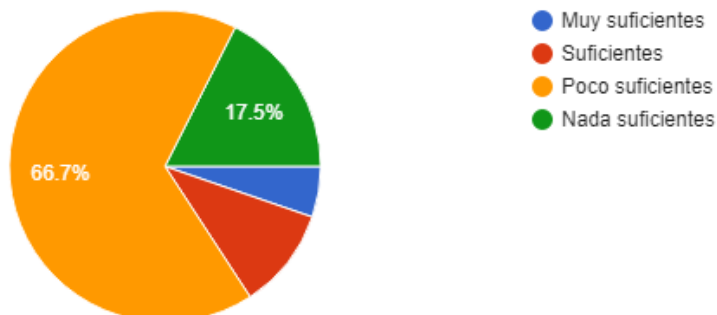
Obtencion de evidendia de auditoria

¿Cuándo considera que un documento puede utilizarse como evidencia?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Se obtuvo de un procedimiento lícito	6	5%
No se violento los derechos de otras personas	0	0%
Se verifico la veracidad de su contenido	43	38%
Todas las anteriores	60	53%
Ninguna de las anteriores	5	4%

No todos los documentos que comprueban un posible ilícito pueden utilizarse como evidencia, la incorporación al informe está condicionada al cumplimiento de criterios legales, deben sin excepción obtenerse de manera ilícita, sin violentar los derechos de otras personas y haber verificado previamente la veracidad de su contenido, según los resultados obtenidos algunos auditores no reconocen la integralidad de estas tres características.

16-¿Según su criterio las auditorías realizadas actualmente por la CCR son suficientes para la detección de fraud...as adquisiciones con fondos públicos?

114 respuestas



Auditorias de la Corte de Cuentas

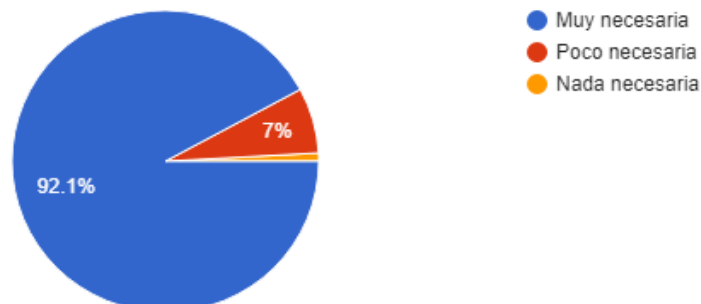
¿Según su criterio las auditorías realizadas actualmente por la CCR son suficientes para la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Muy suficientes	6	5%
Suficientes	12	11%
Poco suficientes	76	67%
Nada suficiente	20	18%

La CCR ejecuta auditorías de tipo financiera, de gestión y examen especial, los auditores gubernamentales afirman que estas auditorías son poco o nada suficientes para la detección de fraude en las compras públicas y coinciden con los directores en la necesidad de aplicar un enfoque forense en ellas.

Esta necesidad va más allá de la identificación o recuperación del monto defraudado, Delia Ferreira presidente de Transparencia Internacional expuso en el primer encuentro nacional Anticorrupción en El Salvador y en el foro económico mundial, que las compras públicas son un área sensible a la corrupción, que genera un deterioro en la educación, salud e infraestructura de un país, el Fiscal en el primer encuentro concluye que esto genera pobreza y se convierte en otro “impuesto para el pueblo”.

17- ¿Considera usted necesaria la aplicación de un enfoque forense a las auditorías realizadas por esta Corte p...as adquisiciones con fondos públicos?

114 respuestas



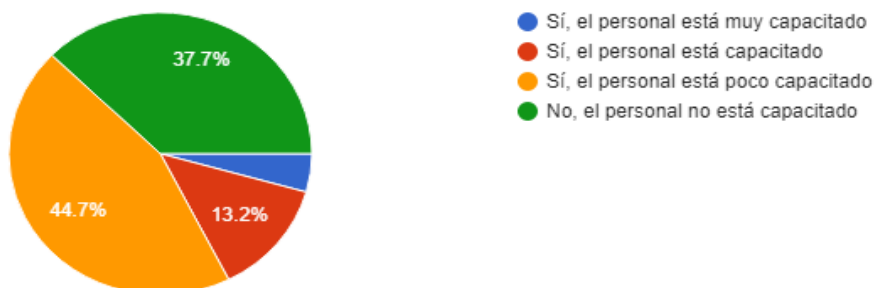
Auditoría gubernamental con enfoque forense

¿Considera usted necesaria la aplicación de un enfoque forense a las auditorías realizadas por esta Corte para la detección de posible fraude en las adquisiciones con fondos públicos?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Muy necesaria	105	92%
Poco necesaria	8	7%
Nada necesaria	1	1%

El Salvador como Estado Parte, constitucionalmente reconoce los tratados internacionales que suscribe, como leyes de la República al entrar en vigencia, sin embargo, el marco normativo local no regula de manera expresa mecanismos eficaces que permitan prevenir, detectar y erradicar el fraude en las compras públicas, de ahí que los jueces de cámara de primera instancia y directores de auditoría de la CCR consideran oportuna la incorporación de manera expresa y definida el enfoque forense en la normativa, coincidiendo esta opinión con lo dispuesto en los tratados internacionales.

18-¿Considera usted que el personal de la CCR se encuentra capacitado para la aplicación de un enfoque foren...sible fraude en las compras públicas?

114 respuestas



Capacitacion del personal

¿Considera usted que el personal de la CCR se encuentra capacitado para la aplicación de un enfoque forense en las auditorías que realiza para detectar posible fraude en las compras públicas?	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Sí, el personal está muy capacitado	5	4%
Sí, el personal está capacitado	15	13%
Sí, el personal está poco capacitado	51	45%
No, el personal no está capacitado	43	38%

Tomando en cuenta las disposiciones establecidas en La Convención de las Naciones Unidas y la Convención Interamericana contra la Corrupción, los Estados Parte deberán diseñar normas coordinadas y eficaces contra la corrupción, con el objetivo que la Entidad Fiscalizadora Superior desarrolle mecanismos modernos para prevenir, detectar y erradicar las prácticas corruptas; desde el año 2005 la OLACEF promueve la aplicación de la auditoría forense para fortalecer el trabajo de las EFS.

El éxito de los mecanismos diseñados para combatir el fraude y la corrupción debe ir acompañado de una capacitación constante a quienes realizan la fiscalización pública para el óptimo aprovechamiento de estas.

Anexo 4: Entrevista con Directores de auditoría

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



**Guía de preguntas para directores de auditoría de la Corte de Cuentas de la
República**

Tema: "Propuesta de auditoría gubernamental con enfoque forense para detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos"

- 1- ¿Cómo considera Ud. que se puede aplicar el enfoque forense para la identificación de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?
- 2- ¿Qué características considera que debe presentar un informe de auditoría con enfoque forense para que sea útil en las cámaras de primer y segunda instancia?
- 3- ¿Considera usted necesario la aplicación de un enfoque forense para la detección de posibles fraudes en las adquisiciones con fondos públicos?
- 4- ¿Con qué recursos (humanos, técnicos, normativos, etc.) cuenta la Corte de Cuentas de la República para realizar auditorías con enfoque forense a las compras públicas?

Respuestas Guía de preguntas Directores de Auditoría

1- ¿Cómo considera Ud. que se puede aplicar el enfoque forense para la identificación de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

Respuesta 1: La auditoría forense es necesaria para investigar ilícitos y prevenir e investigar posibles actos de fraude; partiendo de esa premisa, para identificar fraude en las adquisiciones públicas, se debe considerar como mínimo:

- a) Conocer el proceso de adquisiciones de la entidad, levantando un flujo grama de procesos e identificar donde existen riesgos de fraude y evaluar si los controles internos son suficientes para evitar que se den.
- b) Evaluar si los procesos establecidos están de acuerdo a la normativa que regula las adquisiciones, la emitida por el Ministerio de Hacienda.
- c) Realizar un recorrido en todo el proceso de una muestra de adquisiciones, desde el inicio hasta el fin del proceso, revisando la información que se genera y comprobando que los controles internos se estén aplicando.
- d) Efectuar indagaciones desde el requerimiento del bien o servicio, investigando si existe una necesidad real y la utilidad para los fines de la entidad; continuando con el análisis del contenido de las bases de licitación o especificaciones técnicas, para determinar si no están orientadas a favorecer a una empresa o profesional en particular.
- e) Revisar el proceso de adjudicación si es acorde a las bases de licitación o especificaciones técnicas.
- f) Revisar los pagos desde la tesorería, cuentas bancarias de donde provienen los cheques, si los pagos se realizaron de acuerdo lo establecido en el contrato, si presento

el proveedor toda la documentación previa al pago y efectuar cruce con los registros contables.

- g) Análisis de fechas o rastreo de todo el proceso de adquisición, determinando su congruencia en los procedimientos y actividades.
- h) Indagaciones sobre parentesco de los socios de la empresa ganadora con los funcionarios de alto nivel o de mandos medios.
- i) Efectuar entrevistas con personal relacionado al proceso y con el de las unidades relacionadas, para identificar si la información coincide.
- j) Efectuar entrevistas con proveedores participantes en los procesos de adquisiciones, indagando datos del proceso y cruce de información, de ser necesario, se toman declaraciones.
- k) Verificar que el bien o servicio está cumpliendo con la finalidad para el que fue adquirido.
- l) Realizar cruce de datos de los documentos de la entidad con los que posee el proveedor contratado, para determinar que no hay alteraciones, cambios o manipulación de datos entre el original, duplicados y triplicados.
- m) Dejar evidenciado correctamente cualquier fraude identificado o posible indicio de ilícito.

Respuesta 2: La auditoría forense es una técnica especializada para la detección de fraude en las actividades que desarrollan los servidores en las entidades del sector público, para el caso de las adquisiciones es un tema muy sensible, en donde el enfoque forense debería centrarse tanto en la detección como en la prevención del fraude. Para la identificación del fraude, debe tomarse en cuenta los principales factores de riesgo que lo originan como es el

caso de la presión política, debilidades en los controles internos, y la poca ética del personal de las entidades.

Respuesta 3: Analizando el control interno para identificar el riesgo de fraude en la entidad, verificando documentación, aplicar entrevistas a proveedores, el enfoque forense debe orientarse a los siguientes aspectos en las contrataciones públicas de las entidades:

- Selección de oferentes
- Adjudicaciones de licitaciones o concursos
- Negociación de contratos
- Ejecución de contratos según cláusulas
- Supervisión de contratos de obras públicas
- Historial de adquisición de bienes con determinados proveedores, periodicidad y montos.

Respuesta 4: Dado que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia, el auditor debe apelar a detectar situaciones de fraude en las adquisiciones con fondos públicos, confiando su éxito en sus habilidades para detectar situaciones anómalas, inusuales y extrañas que le despierten sus sospechas. Esto debe ser buscado tanto en los documentos, las personas mismas, como en los procesos de compra.

Respuesta 5: Con base a COSO 3, se utiliza la teoría del riesgo y fraude el cual contribuye a la detección y prevención del fraude en compras que facilite y ayude al auditor a reducir riesgos de detección del fraude, por medio de un análisis a las auditorías, a sus estados financieros y políticas anti fraude que la entidad tenga implementadas. Además, es importante orientar procedimientos de auditoría encaminados a verificar las facturas de los

proveedores, realizar confirmaciones con los proveedores de bienes y servicios, identificar incumplimientos o manipulación de contratos de bienes y servicios; lo anterior contribuye a descartar la posibilidad de proveedores fantasma, operación real de compras de bienes sin documentos idóneos, operación ficticia de compra sin documentos idóneos, operación ficticia de compra sin salida de fondos de la compañía, operación ficticia de compra con pago a un tercero (socio de la compañía), las técnicas mencionadas tienen un enfoque forense con la finalidad de detectar fraudes o actos ilícitos en los procesos de compra.

2- ¿Qué características considera que debe presentar un informe de auditoría con enfoque forense para que sea útil en las cámaras de primer y segunda instancia?

Respuesta 1: Hay que considerar la normativa legal para realizar las auditorías por la Corte de Cuentas, el Art. 43 de la ley de la CCR, indica cómo será la ejecución de las auditorías, tomando en cuenta la normativa emitida al respecto.

El contenido del informe de auditoría, según las tres clases que indica la Ley de la CCR en el artículo 31 que se relaciona con el Art. 30, debe tener la estructura de un examen especial, considerando que el enfoque de la auditoría forense, incide la naturaleza y características del caso investigado, generalmente en un aspecto puntual; por tanto, en el apartado de antecedentes del examen, se puede plantear las situaciones o aspectos relevantes de la investigación, para poner en un contexto más claro a las cámaras. También en el apartado de la conclusión general, se pueden dar elementos a las cámaras para que los jueces puedan llegar a una conclusión más objetiva del caso.

Es importante mencionar que la Ley de la Corte de Cuentas, en el Art. 47 menciona que los informes tendrán el contenido que los reglamentos y las normas de auditoría establezcan; por tanto, se debe cumplir con lo normado al respecto.

Los resultados de una auditoría forense pueden llegar a tipificarse como posibles ilícitos penales; por consiguiente, se debe de comunicar de inmediato al Fiscal General de la Republica, según el Art. 8-A, numeral 6) de la Ley de la Corte de Cuentas de la Republica, procedimiento establecido por Ley y debe cumplirse.

Respuesta 2: Una de las principales características del Informe es la claridad y precisión en su contenido, lo que requiere de una redacción sencilla y entendible incluso por aquellos que no tienen mayor conocimiento sobre el tema en discusión; además, se exige que cada observación se respalde con la evidencia suficiente y adecuada que la demuestre e identifique; de esa manera la instancia jurisdiccional tendrá elementos de prueba sólidos, con los cuales sustentará su sentencia.

Respuesta 3: Claridad y precisión en los hechos determinados como hallazgo y evidenciarlos amplia y suficientemente.

Respuesta 4: Objetividad, que lo que se diga sea verdadero; Precisión. Que no deje dudas de lo que se informa; Respaldo documental, que todo lo que se mencione este respaldado con documentación; Claridad, que o se preste a confusiones. Todo lo anterior confrontad con lo legal y técnico.

Respuesta 5: Exponer solo los hechos relevantes; documentar los hechos expuestos, incluir correctamente las presuntas violaciones, mantener las pruebas apropiadas, precisión, no

divagar, mantener la información de manera clara y detallada, descripción de las técnicas de investigación utilizadas, objetividad.

3- ¿Considera usted necesario la aplicación de un enfoque forense para la detección de posibles fraudes en las adquisiciones con fondos públicos?

Respuesta 1: Sería un enfoque complementario del proceso de auditoría que se realiza y considero necesario, para profundizar en la investigación y determinar si se dio fraude en el proceso de adquisición, lo que permite recomendar que se fortalezcan los controles que presenten fallas al darse el fraude.

Respuesta 2: Muy necesario, por todos los elementos que implica.

Respuesta 3: Si, es necesario para la detección de irregularidades en los procesos.

Respuesta 4: Así debería ser siempre, ya que los procesos de las adquisiciones con fondos públicos, pueden prestarse a situaciones anómalas, inusuales y extrañas. Por lo que el enfoque forense estaría sirviendo entre otras cosas para prevenir los fraudes.

Respuesta 5: La auditoría forense es una herramienta y tipo de auditoría cuya finalidad es detectar e investigar fraudes, irregularidades o actos ilícitos, es decir actos que se realizan en forma consciente y voluntaria cuya finalidad es evadir o incumplir leyes con el objeto de obtener beneficios ilícitos, desde ese punto de vista la auditoría forense es muy importante en los procesos de adquisición de bienes y servicios, ya que con este tipo de auditoría se utilizan técnicas como son pruebas de confirmación con proveedores, bancos, empleados, clientes; además, se utiliza mucho el escepticismo profesional del auditor para analizar las pruebas, se realizan pruebas en las cuentas que los auditores normalmente no prueban

anualmente o que han considerado inmateriales o de bajo riesgo. Por lo antes expuesto es necesario e importante aplicar la auditoría forense en los procesos de adquisición.

4- ¿Con qué recursos (humanos, técnicos, normativos, etc.) cuenta la Corte de Cuentas de la República para realizar auditorías con enfoque forense a las compras públicas?

Respuesta 1: Se cuenta con personal disciplinario, profesionales de nivel superior, con experiencia en la tres clases de auditorías que indica la ley de la CCR, pero es necesaria la especialización en auditoría forense, por lo que debe de capacitarse, con la finalidad de adquirir los conocimientos necesarios en técnicas de investigación y procedimientos de auditoría forense que permita obtener los resultados esperados.

Se tendría que evaluar si es necesario adquirir algún equipo o instrumentos que permitan detectar falsificación de firmas, documentos, alteración de datos y fechas, etc., o auxiliarse de las instituciones que tienen mayor competencia y equipo para determinar la autenticidad de la información y documentación.

Las Normas de Auditoría Gubernamental, consideran el fraude; no obstante, se requeriría que se diseñen procedimientos y técnicas enfocadas a la auditoría forense para la detección de fraude.

Respuesta 2: El talento humano de la Corte de Cuentas de la República además de poseer conocimiento y experiencia en auditoría, demuestran una actitud proactiva y ávida en fortalecer sus competencias; lo que constituye una tierra fértil para sembrar la semilla del enfoque forense en las auditorías a las compras públicas.

Obviamente, habrá que ir pensando en promover reformas a la Ley de la Corte de Cuentas de la República y crear nuevos instrumentos normativos relacionados con la auditoría forense que faciliten su realización.

Respuesta 3: La CCR no cuenta con facultad normativa para este tipo de auditoría. La Ley CCR únicamente clasifica financiera, gestión y examen especial. – El personal de la CCR debe ser capacitado para que desarrolle aptitudes y habilidades que permitan identificar indicios de ilícitos para comunicar a la Fiscalía General de la República, para que esta entidad con sus herramientas investigativas defina si existió el cometimiento de actos ilícitos.

Respuesta 4: Se cuenta con suficientes auditores, equipo informático actualizado, suficiente normativa legal y técnica.

Respuesta 5: La CCR posee variedad de profesionales que pueden participar en una auditoría forense en las compras (abogados, economistas, contadores, administradores, etc.) sin embargo en materia normativa la Ley no regula el que la CCR pueda realizar auditorías forenses lo cual es una limitante, se tendría que proponer una modificación de ley.

Anexo 5: Entrevista con Jueces de Cámara de primera instancia



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



Guía de preguntas para entrevista con Jueces de Cámara de primera instancia de la Corte de Cuentas de la República

Tema: "Propuesta de auditoría gubernamental con enfoque forense para detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos"

- 1- ¿Cómo considera usted que los hallazgos soportados con procedimientos de auditoría forense contribuirán a que las sentencias resueltas por los jueces se mantenga en firme en las cámaras de esta Corte?

- 2- ¿Considera usted que se puede integrar el enfoque forense, en el marco legal de la auditoría gubernamental?

- 3- ¿Considera usted que la aplicación del enfoque forense contribuiría a la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

- 4- ¿Tiene usted conocimiento sobre los recursos que tiene la Corte de Cuentas de la República para poder realizar auditorías con enfoque forense a las compras públicas?

Respuestas guía de preguntas Jueces

Discusión dos jueces de cámara de primera instancia y ex magistrado

El acceso irrestricto que posee la CCR genera la posibilidad que se detecten posibles ilícitos penales. El no comunicarlos genera omisión el cual resulta en un acto tópico antijurídico y culpable; además, impiden la investigación de la Fiscalía General de la República en el proceso.

La Corte cuenta con auditores capacitados para hacer el trabajo de auditoría forense. Sería conveniente apegar el dictamen con un forense y un equipo multidisciplinario para tener a disposición.

Las sanciones de tipo penal son impuestas en los tribunales y los casos administrativos o patrimoniales en la Corte de Cuentas de la República.

“Teoría del árbol envenenado” - doctrina que hace a las pruebas de un delito obtenidas de manera ilícita, las cuales impedirán posteriormente en el proceso judicial que puedan ser utilizadas en contra de cualquier persona – cualquier prueba que directa o indirectamente y por cualquier nexo esté viciada, debe ser prueba nula.

¿Con que elemento se soporta? Se notifica la detección del posible ilícito cumpliendo con el ejercicio de sus funciones dadas en el Art.56 Constitución, con la obtención de la prueba relacionada a la conducta descrita se aplica la cadena de custodia; se complementa evaluando competencia, fiscalización y ejecución presupuestaria y aplicando los Convenios internacionales ratificados.

La aplicación de los convenios podrían considerar la comunicación de posibles ilícitos penales, sin sentido, sin posible validez por no contar con las herramientas necesarias o que la prueba no sea de carácter pericial.

La auditoría Financiera evalúa Razonabilidad – la de Gestión se enfoca en el cumplimiento de Indicadores – los Exámenes especiales surgen a raíz de Denuncias.

Se necesita el apoyo de investigadores criminalísticos para el fortalecimiento de los resultados.

Respuestas al guion de preguntas

1- ¿Cómo considera usted que los hallazgos soportados con procedimientos de auditoría forense contribuirán a que las sentencias resueltas por los jueces se mantenga en firme en las cámaras de esta Corte?

Respuesta 1: No, solo bien fundamentados, lo forense es para detectar crímenes transnacionales técnicamente, jurídicamente solo es un insumo.

Respuesta 2: No, la prueba es de verificación, la teoría de la prueba no está sentada sobre la auditoría, en sentencia las partes dicen que sugieren la unificación, la sentencia no puede estar amarrada a una auditoría. No es concluyente para una sentencia, se puede pero no es concluyente, ayuda poco, la prueba de descargo es aportada por la otra parte, no se mantiene en firme.

Respuesta 3: La fiscalía es representante del estado para salvaguardar el juicio de acuerdo a Ley, contribuiría al desempeño de una mejor auditoría, si la prueba viene buena, el trabajo es bueno. La auditoría proporciona el hallazgo y en la Cámara presentan el Reparó, por

principio de legalidad sin evidencia que documente todos los hallazgos es descartada. La clave es presentar evidencias contundentes en los papeles de trabajo.

2- ¿Considera usted que se puede integrar el enfoque forense, en el marco legal de la auditoría gubernamental?

Respuesta 1: No, se tiene que realizar vía reforma solo a ley, mediante la cooperación Institucional.

Respuesta 2: Si, se puede mediante ajustes a normas, regular marco legal, para que se incluya de esa manera en el juicio, no hay ley de procedimientos. Definir el enfoque forense en la regulación para que tenga sentido jurídico y validez, ventaja que aporta la definición.

Respuesta 3: Si, actualmente va integrado según el Principio de legalidad, si no está en la ley no se puede hacer un reparo de hallazgo. Ejemplo, si no hay notificación para la lectura del borrador de informe, queda fuera, se presenta incumplimiento del debido proceso y se puede pedir nulidad del proceso por violentarse principios de igualdad, todos los procedimientos deben cumplirse y proceder legalmente.

3- ¿Considera usted que la aplicación del enfoque forense contribuiría a la detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos?

Respuesta 1: Si ayudaría, pero su utilidad depende de la jurisdicción, no puede sancionar como CCR algo que es propio de Fiscalía.

Respuesta 2: No para detectar el fraude en alguna entidad, ya que no hay control sobre los fondos, hay rubros que no son auditados, tal como cita en la ley; se debería crear un instituto paralelo en el que se den los traslados de fondos porque no está regulado a través de Hacienda

el presupuesto y las transferencias. No está regulado la vigilancia o el registro del cambio de asignaciones presupuestarias y los cambios.

Respuesta 3: Si, se realizaría una mejor auditoría y se presentaría un mejor trabajo con evidencias contundentes.

4- ¿Tiene usted conocimiento sobre los recursos que tiene la Corte de Cuentas de la República para poder realizar auditorías con enfoque forense a las compras públicas?

Respuesta 1: Posee talento humano con especialidad en diversas áreas, pero carece de normativa, se debe considerar reformas a la Constitución, modificar atribuciones para que FGR y CCR, se logre una interacción entre auditores y fiscales; incluyendo reformas para efectuar una contraloría aplicando los tratados ratificados por el Estado suscritos.

Respuesta 2: No, pero se puede aplicar la estructura Unicode al gobierno mediante el uso de Bigdata con tecnología adecuada, cambiando la mentalidad del auditor, creando reformas para que la ley regule el accionar. La investigación debe ser en conjunto con Fiscalía.

Respuesta 3: posee normativa, variedad de procedimientos, excesos de recurso humano de diferentes áreas, pero existe mal funcionamiento en la auditoría.

Anexo 6: Entrevista miembros de la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador



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



Guía de preguntas para entrevista con miembros de la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador (AUGES)

Tema: "Propuesta de auditoría gubernamental con enfoque forense para detección de fraude en las adquisiciones con fondos públicos"

- 1- ¿Cómo considera que puede existir fraude antes, durante y después del proceso de adquisición con fondos públicos?

- 2- ¿Qué vacíos considera que existen en los procesos o en la ley que permiten que se cometa fraude?

- 3- Considerando que la Auditoría Forense implica la aplicación de conocimientos criminológicos, financieros, contables y legal, ¿Qué procedimientos se deberían ejecutar en los programas de auditoría que evalúan las adquisiciones con fondos públicos para la identificación de fraude?

Respuesta auditores internos (AUGES)

1- ¿Cómo considera que puede existir fraude antes, durante y después del proceso de adquisición con fondos públicos?

Antes:

- Tráfico de influencias
- Colusión de ofertas
- Colusión de empresas
- Adecuación de bases o TDR
- Adecuación de precios
- Fuga de información
- Ajustes en disponibilidad presupuestaria no autorizada

Durante:

- Incumplimientos éticos
- Sobornos
- Competencia desleal
- Presentación ficticia de ofertas
- Evaluación de oferta influenciada

Después:

- Soborno
- Falsedad en actas e informes
- Bienes con inferior calidad

2- ¿Qué vacíos considera que existen en los procesos o en la ley que permiten que se cometa fraude?

- Se efectúan compras a través de Bolproes
- Actuación previa de la CCR no es obligatoria
- No hay regulación para verificación de precios
- No hay control sobre la subcontratación
- Falta de auditorías in situ
- Jefe UACI autoriza compras, cobros y pagos
- No se contradice la ética del servidor público
- Ley condescendiente
- Los integrantes CEO no están capacitados

3- ¿Qué procedimientos se deberían ejecutar en los programas de auditoría que evalúan las adquisiciones con fondos públicos para la identificación de fraude?

- Evaluar control interno desde el nivel de autoridad máxima
- Investigar relaciones personales de los involucrados en los procesos
- Nombrar técnico especialista para participar en la CEO
- Evaluar perfiles de participantes y sus relaciones
- Evaluación meticulosa de ofertas
- Control o supervisión sobre la ejecución de los proyectos
- Verificación física del cumplimiento de la obra
- Confirmar base de proveedores restringidos
- Comprobar origen de la disponibilidad presupuestaria
- Comprobar origen de transferencia
- Ejecución de auditorías in situ.

Anexo 7: Revisión documental

Encuentro nacional anticorrupción

El Grupo de Trabajo Interinstitucional Anticorrupción (GTIAC), constituido mediante Carta de Entendimiento suscrita el 4 de junio de 2018, el Presidente de la Corte Suprema de Justicia (CSJ), el Fiscal General de la República (FGR), la Procuradora General de la República (PGR), la Presidente de la Corte de Cuentas de la República (CCR), el presidente del Tribunal de Ética Gubernamental (TEG) y el presidente del Instituto de Acceso a la Información Pública (IAIP) con apoyo de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), llevaron a cabo el primer **Encuentro Nacional Anticorrupción** en El Salvador Pro – Integridad Pública.

Los objetivos del encuentro son destacar en la agenda nacional el combate contra la corrupción; generar espacios que propicien la coordinación de las entidades públicas involucradas en el combate a la corrupción y la puesta en común de las perspectivas e iniciativas Estatales y de la sociedad civil en esta lucha.

Se desarrollaron conferencias magistrales y paneles con visión multisectorial en relación a la prevención, investigación y mecanismos de control en la lucha contra la corrupción donde panelistas nacionales e internacionales representan sectores del estado, sociales, económicos y académicos. Clausurando el Fiscal General de la Republica, Lic. Douglas Meléndez con las palabras de cierre exponiendo que la corrupción genera pobreza y es un impuesto más que sufre el pueblo.

El encuentro se desarrolló por panelistas de la siguiente manera:

ENCUENTRO NACIONAL ANTICORRUPCION		
No.	TEMA	CONFERENCISTA
1	<u>Conferencia Internacional No. 1</u> Corrupción: Democracia y Justicia.	Sarah Chayes, Senior Fellow Carnegie Endowment for International Peace
2	<u>Panel No. 1 de Visiones Nacionales</u> Implicaciones de la Corrupción y sus Soluciones: Perspectivas Ciudadanas.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Enrique Sorto Campbell, Rector Universidad Dr. José Matías Delgado- 2. Jaime López, coordinador del Centro de Asesoría Legal Anticorrupción. (ALAC) de la Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE). 3. Ricardo Vaquerano, Jefe de Redacción El Faro entre 2018 y 2017, y actual editor asociado de Revistas Factum. 4. David Holiday, Gerente Regional para Centro América, Open Society Foundations; Waldo Jiménez, Director de Asuntos Económicos y Sociales, Asociación Nacional de la Empresa Privada.
3	<u>Conferencia Internacional No. 2</u> Importancia de Controles Internos y externos para la prevención de la Corrupción.	Nelson Shack Yalta Contralor General de la Republica de Perú.
4	<u>Panel No. 2 de Actores Nacionales.</u> Las lecciones aprendidas, desafíos y propuestas de mejora de la prevención y el control de la corrupción en El Salvador.	<ol style="list-style-type: none"> 1. María del Carmen Martínez Barahona, Primera Magistrada de la Corte de Cuentas de la República. 2. Karina Burgos de Olivares, miembro del Pleno del Tribunal de Ética Gubernamental. 3. Herminia Funes, comisionada del Instituto de Acceso a la Información Pública. 4. Marcos Rodríguez, Secretario de Participación Ciudadana, Transparencia y Anticorrupción.
5	<u>Panel No. 3 Perspectivas de la Cooperación</u> Condiciones para la eficacia estatal en la lucha contra la corrupción: visiones internacionales.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Renato Sepúlveda Nebel, Embajador de Chile en El Salvador. 2. Rafael Pleitez, Representante Residente Auxiliar de Naciones Unidas en El Salvador. 3. Mark Schneider, Center for Strategic International Studies.
6	<u>Panel No. 4 de Expertos Nacionales</u> Retos del sistema de justicia en la lucha contra la corrupción y propuestas de mejora.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Carlos Sánchez, Magistrado de Cámara Primero de lo Penal. 2. Henry Campos, ex fiscal y abogado en ejercicio de la profesión.

ENCUENTRO NACIONAL ANTICORRUPCION		
No.	TEMA	CONFERENCISTA
		3. José María Tojeira, director del Instituto de Derechos Humanos de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas; 4. Francisco Sandoval, Jefe de la Fiscalía Especial contra la impunidad del Ministerio Público de Guatemala.
7	<u>Conferencia Internacional No. 3</u> La independencia judicial como herramienta de lucha contra la corrupción.	Claudia Escobar Mejía, Fellow en Harvard y Georgetown University.
8	<u>Panel No.5 de Expertos Nacionales</u> Retos y perspectivas de la Independencia judicial en la lucha contra la corrupción: ideas para la reforma.	María Antonia Josa de Parada, presidente del Consejo Nacional de la Judicatura; Sídney Blanco, Juez Quinto de Instrucción y ex Magistrado de la Corte Suprema de Justicia; Sandra de Barraza; Directora de Proyección Social, Universidad José Matías Delgado; Marjorie Hernandez, Representante Ciudadanos por una Corte Independiente.
9	<u>Conferencia internacional No. 4</u> Co – construcción de agendas Anticorrupción.	Delia Ferreira, Presidenta de Transparencia Internacional.
10	<u>Presentación de Propuesta</u> Presentación de resultados de las líneas estratégicas de la Agenda País Anticorrupción.	Mario Ruiz Ramírez, Rector Universidad Francisco Gavidia y representante de Proyecto de Plataforma de Dialogo Anticorrupción.
11	<u>Presentaciones de Propuestas.</u> Propuestas de los candidatos a vice – presidente 2019 frente a la corrupción	GANA: Félix Ulloa ARENA: Carmen Aida Lazo VAMOS: Roberto Ocampo
12	Palabras de Cierre	Douglas Meléndez, Fiscal General de la República.

La impunidad requiere nueva gestión y legislación para entidades como la Corte de Cuentas de la Republica y el Tribunal de Ética Gubernamental, la carencia de estas limita la lucha contra la corrupción al ejercer control interno y externo. El costo de la corrupción no solo es el monto, también las necesidades que no se solventan y el perjudicado directo es la población.

Poniendo fin a la corrupción

El Foro Económico Mundial desarrollo el 18 de marzo de 2018 el panel denominado “Poniendo Fin a la Corrupción”, donde participaron, analistas, juristas, expertos, gobernantes muy relevantes.

Ha habido muchos casos de corrupción en los últimos tiempos, esa enfermedad crónica por donde se desangra el desarrollo de los países en Latinoamérica, donde 13 países aparecen en el índice de Transparencia entre los 100 peores calificados del mundo y El Salvador está entre ellos.

Cuatro presidentes de Latinoamérica encarcelados, 2 en espera de extradición en Estados Unidos y otros están siendo investigados en sus respectivos países, la corrupción en Latinoamérica afecta a más de una docena de exmandatarios donde aparece encarcelado Elías Antonio Saca y en proceso de investigación Mauricio Funes por supuestos delitos de corrupción.

El caso de Odebrecht ha sacudido el continente de una forma particularmente brutal, Brasil, Panamá, Colombia, México, en casi todos los países.

La ponencia desarrolla más allá del análisis específico en cada caso de corrupción, aporta soluciones alrededor de la interrogante ¿Qué factores, pueden ayudar el ciclo de la corrupción en América Latina, mientras se promueve un avance a la estabilidad económica y social?

Delia Ferreira Rubio, Doctora en Derecho de la Universidad de Madrid, Presidenta de Transparencia Internacional, la ONG más importante que lucha contra la corrupción a nivel mundial.

El sector privado identifica la corrupción como forma de hacer negocio (compras públicas), lo aceptan y lo adoptan.

Se están viendo los efectos de la acción de la justicia, rompiendo el ciclo de impunidad, por medio de jueces o procuradores e incluso con cooperación internacional o mediante el despertar de la justicia que ha estado dormida; para que sea sostenible hay que trabajar en la institucionalización, la prevención mediante acceso de información y el uso de tecnología y la información respecto a las contrataciones públicas, esto es vital, sociedad civil, estado y sector privado, previendo conflicto de interés de manera adecuada antes que sean la ventana a la corrupción y evitar el financiamiento a la política, Odebrecht lo ha demostrado que es la ventana, el último elemento a considerar es el elemento social, la sociedad civil debe encontrar un medio post indignación, la gente no puede estar en la calle siempre, esa energía social debe canalizarse en canales prácticos de participación.

Paula Bellizia, Presidente de Microsoft Brasil, Trabaja con uno de los 4 puntos de transferencia más grande del mundo

Es necesario elaborar algoritmos que permitan identificar antes de que suceda el fraude en los procesos de compras a través de las licitaciones inteligentes, teniendo controles ágiles que no lleven a más burocracia. Que la tecnología se vuelva una herramienta de control y asegurar mejor calidad e los servicios e incrementar la identificación digital, para tener rastreabilidad de los ciudadanos, para conocer actividades financieras y mercantiles para que haya trazabilidad, para combatir el fraude y destaca las compras públicas.

Denise Eugenia Dresser, Analista Político del Instituto Tecnológico Autónomo de México, Escritora, Periodista, Catedrática

Absoluta transparencia en el gasto público, que no ayuden a canalizar fondos a la corrupción de manera legal o a permitir el financiamiento a los partidos políticos, para lo que es

necesario reformas institucionales, crear una fiscalía anticorrupción, que las elecciones de segundo grado sean en parlamento abierto: de nada sirven nuevas instituciones con los mismos elementos de la vieja guardia, hay que educar lo que es corrupto y al sector privado convencerlo de que le conviene el combate a la corrupción de donde se ha beneficiado por el capitalismo de cuates; la tajada del pastel en un sistema abierto, libre de corrupción es más pequeña, pero el pastel más grande. Se necesita reglas transparentes y equitativas para todos en las compras públicas.

Torquato Lorena Jardim, Ministro de Justicia y Seguridad Pública de Brasil, profesor de Derecho constitucional de la Universidad de Brasilia y Secretarios del Ministerio de Educación, del Ministerio de Industria y Comercio, Asesor Secretario del Tribunal Supremo Electoral, Asesor de la Secretaria Técnica de Cooperación económica y técnica internacional, consultor jurídico adjunto de la secretaria de planificación de la República, Ministro de Transparencia, fiscalización y contraloría de la Unión.

Solo con la presencia de la sociedad se puede acabar con la corrupción, el magisterio y la abogacía política la corrupción es estructural desde el sector público y el probado, en el primero el tamaño del estado es excesivo, hay concentración de corrupción en el exceso de poder, ya sea presidente, gobernador o alcalde, un inmenso poder concentrado uniendo las 26 hipótesis para no hacer competencia, cuando la economía está controlada a través del subsidio hay corrupción, importaciones, intereses preferenciales y las empresas estatales grandes y deficitarias. La legislación permite que los impuestos vayan al gobierno central, no van ni a la legislatura no a la justicia, por lo que los recursos están bajo el dominio del poder central.

El legislativo es financiado por el poder económico, por lo que el empresario que no tenga su sector protegido bajo una ley o ayudado por una ley de presupuesto va a la ruina no tiene mercado, El que mas hace encargos es el sector público. Hay que replantear al Estado para romper el círculo de la corrupción, parte del sector privado es necesario que crea que la corrupción es mala, lo básico para un sector privado sano es la libre competencia, la corrupción destruye la libre competencia.

Casos de corrupción considerados

Caso	Pais	Delitos	Monto Defraudado	Fecha
Destape a la Corrupcion	El Salvador	Peculado y lavado de dinero	\$300 millones de dolares	Octubre 2017
Aguita Mágica	Guatemala	Asociación ilícita, fraude y tráfico de influencias	\$2.96 millones de dólares	Febrero 2016
Odebreth	Brasil y paises de Latinoamerica	Corrupción pasiva, lavado de dinero y asociación para delinquir	\$785 millones de dólares en sobornos	Marzo 2014
La línea	Guatemala	asociación ilícita, cohecho pasivo y caso especial de defraudación aduanera	US\$330 mil	Mayo 2014
El Carrusel de la Contratación	Bogota, Colombia	Trafico de influencias, Enriquecimiento ilícito, contrato sin cumplimiento de requisitos legales, Peculado, Falsedad ideologica, fraude procesal, Cohecho y Concusión	\$1,100 millones de dólares, tasados al 2011	Entre 2007 - 2008

Anexo 8: Revisión bibliográfica**Convención Interamericana contra la Corrupción, suscrita por El Salvador en marzo de 1996 y ratificada en julio de 1998.**

Se retoman las medidas preventivas establecidas en el artículo tres, numeral cinco y nueve; la primera relacionada a la creación de sistemas de adquisiciones eficientes y la segunda al fortalecimiento de los órganos de control.

Un aporte significativo para la investigación es la descripción de los actos de corrupción que se describen en el artículo seis, dichos actos forman parte del inventario de fraude que posiblemente ocurren en las adquisiciones con fondos públicos.

Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, suscrita por El Salvador en diciembre de 2003 y ratificada en mayo de 2004.

El artículo cinco recomienda que los Estados Parte deberán fomentar políticas y prácticas de prevención de la corrupción; el artículo seis establece que se debe de garantizar la existencia de órganos encargados de supervisar la puesta en marcha de las medidas preventivas.

Con respecto al área de contrataciones y adjudicaciones públicas, el artículo nueve recomienda que se establezcan sistemas apropiados basados en la transparencia; con el fin de que sean un proceso equitativo para todos los participantes.

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización.

En relación al tema investigado, el capítulo IV establece las facultades de investigación y verificación que deben de atribuirse, por mandato de ley, a las Entidades Fiscalizadoras para la correcta ejecución de sus fines.

Declaración de México Sobre La Independencia, Aprobada por el XIX Congreso de la INTOSAI, México 2007.

El Principio 4, establece que las EFS deben de tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades; dicho acceso se logran cuando cuentan con la independencia debida y las respectivas facultades otorgadas por ley.

Constitución de la República de El Salvador.

Del capítulo cinco se retoman las atribuciones y facultades legales atribuidas a la Corte de Cuentas de la Republica; asimismo el funcionamiento administrativo y operativo del ente fiscalizador.

Ley de la Corte de Cuentas de la República

Este marco legal establece la finalidad, independencia, jurisdicción, competencia, atribuciones y funciones de la corte; de esta ley se obtienen los instrumentos para sustentar la viabilidad de la investigación realizada.

Ley de adquisiciones y contrataciones de la administración pública

Establece el marco regulatorio de todo el proceso; comprende la planificación, adjudicación, contratación, seguimiento y liquidación de las adquisiciones de obras, bienes y servicios.

Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)

Estas normas regulan el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública; proporcionan los fundamentos para la práctica de la auditoría externa gubernamental.

Manual de Auditoría Gubernamental

Constituye una herramienta técnica para facilitar la práctica de los tres tipos de auditoría que ejecuta la Corte de Cuentas de la República; desarrolla cada fase del proceso que conlleva cada auditoría.

Manual de Auditoría Forense, Instituto de Estudios para la Consolidación del Estado de Derecho (ICED), Paraguay.

Recopila y sintetiza los elementos básicos de la auditoría forense, aplicación del enfoque en el área gubernamental y la ejecución del proceso de auditoría.

Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado

Normar y armonizar la gestión financiera del sector público y su cobertura todas las dependencias centralizadas y descentralizadas del Gobierno de la Republica, las instituciones y Empresas Estatales de carácter autónomo, incluso CEL y el ISSS, además quienes se costeen con fondos públicos o reciban subvención o subsidio del Estado

Ley de Ética Gubernamental

Norma y promueve el desempeño ético de la función público para prevenir, detectar y sancionar prácticas corruptas.

Ley de Competencia

Normar y armonizar la libre competencia garantizando las buenas prácticas, sancionando las prácticas anticompetitivas.

Anexo 9: Carta de Entendimiento para Fortalecer la Cooperación Interinstitucional en la Lucha Contra la Corrupción



CARTA DE ENTENDIMIENTO PARA FORTALECER LA COOPERACIÓN INTERINSTITUCIONAL EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN.

LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, representada por su presidente **JOSÉ OSCAR ARMANDO PINEDA NAVAS**; la FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, representada por el Fiscal General de la República **DOUGLAS ARQUÍMIDES MELÉNDEZ RUÍZ**; la PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, representada por la Procuradora General de la República **SONIA ELIZABETH CORTEZ DE MADRIZ**; la CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, representada por su presidenta **CARMEN ELENA RIVAS LANDAVERDE**; el TRIBUNAL DE ÉTICA GUBERNAMENTAL, representado por su presidente **JOSÉ NÉSTOR MAURICIO CASTANEDA SOTO**; y el INSTITUTO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, representado por el comisionado presidente **CARLOS ADOLFO ORTEGA UMAÑA**,

CONSIDERANDO:

- I. Que la integridad en la gestión pública es una condición necesaria para que las instituciones públicas trabajen adecuadamente en la satisfacción de los derechos ciudadanos;
- II. Que El Salvador, en su calidad de Estado parte, debe responder a compromisos internacionales exigidos en la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción, la Convención Interamericana Contra la Corrupción y el Tratado Marco de Seguridad Democrática en Centroamérica encaminados a prevenir, detectar, investigar y sancionar los actos de corrupción;
- III. Que la ciudadanía demanda una respuesta estatal frente al fenómeno de la corrupción y, de conformidad con el artículo 86 inciso 1 parte final, de la Constitución, las instituciones públicas colaborarán entre sí en el ejercicio de sus funciones; en razón de

ello, se visualiza la posibilidad de generar espacios de cooperación interinstitucional para fortalecer el combate a la corrupción desde las respectivas competencias de cada institución.

POR TANTO:

Con fundamento en lo expuesto, los representantes de las instituciones anteriormente mencionadas convienen en suscribir la presente Carta de Entendimiento que contiene las cláusulas siguientes:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETIVO GENERAL

El objetivo de esta Carta de Entendimiento es planear actividades estratégicas de las instituciones que la suscriben, desde sus respectivos ámbitos de competencia y recursos asignados, para el fortalecimiento de la respuesta estatal frente al combate de la corrupción.

CLÁUSULA SEGUNDA: OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Coordinar y desarrollar actividades en el marco de los compromisos adquiridos en esta Carta, de acuerdo con las competencias de cada una de las Instituciones firmantes.
2. Promover mecanismos de respuesta frente al fenómeno de la corrupción.
3. Prestar colaboración interinstitucional, cuando sea requerida por alguna de las Instituciones firmantes.
4. Unificar criterios.

CLÁUSULA TERCERA: COMPROMISOS DE LAS INSTITUCIONES

Las instituciones se comprometen, dentro de sus respectivas competencias constitucionales y legales, a:

- a) Reunirse al menos cuatro (4) veces al año de manera presencial, pudiendo hacerlo mediante video conferencia las veces que sea necesario, para planear y coordinar el desarrollo de actividades conjuntas.
- b) Compartir información, bajo protocolos de seguridad y confidencialidad, sobre actos de corrupción en la función pública, dentro del marco del Estado de Derecho.

- c) Crear un mecanismo integrado de respuesta interinstitucional frente a las denuncias sobre casos de corrupción, mediante el establecimiento de protocolos de traslado de denuncias y avisos, hacia las instituciones competentes.
- d) Promover o participar conjuntamente en foros, conversatorios, simposios u otros eventos similares, relativos a la respuesta institucional coordinada frente al fenómeno de la corrupción.
- e) Coordinar actividades formativas, de sensibilización y concientización, orientadas al fortalecimiento de buenas prácticas en la función pública, a identificar los posibles actos de corrupción y a promover su denuncia.

CLÁUSULA CUARTA: DESIGNACIÓN DE ENLACES

Cada uno de los representantes de las instituciones firmantes de esta Carta designarán como enlace, a los servidores públicos idóneos y necesarios, para realizar el trabajo técnico de coordinación que se desarrollará para el logro de los objetivos de este documento.

CLÁUSULA QUINTA: INTERPRETACIÓN Y MODIFICACIÓN

Lo no previsto en el presente instrumento será resuelto por los representantes de las Instituciones que la suscriben, de común acuerdo, en cualquier momento, mediante adenda. Las diferencias que pudiesen surgir de la interpretación respecto de la ejecución de la presente Carta de Entendimiento, serán resueltas por las instituciones mediante trato directo. La presente Carta podrá ser modificada en virtud de acuerdo entre las Instituciones y se hará constar en una adenda que formará parte integrante de la misma.

CLÁUSULA SEXTA: VIGENCIA

La Carta de Entendimiento entrará en vigencia a partir de la fecha de su firma, por parte de cada uno de los titulares, por un plazo de tres años prorrogables por períodos iguales, salvo expresa disposición en contrario de las instituciones que lo suscriben.

CLÁUSULA SÉPTIMA: CORRESPONDENCIA Y NOTIFICACIONES

Toda notificación que deba realizarse en virtud de la presente Carta de Entendimiento, se realizará por escrito, en la dirección oficial, física o electrónica, que cada institución señale.

En fe de lo cual, se firma la presente Carta de Entendimiento compuesta de siete cláusulas de igual tenor y validez, en seis ejemplares originales, siendo todos igualmente auténticos.

San Salvador, República de El Salvador, a los cuatro días del mes de junio de dos mil dieciocho.



José Oscar Armando Pineda Navas
Corte Suprema de Justicia



Douglas Arquimides Meléndez Ruiz
Fiscalía General de la República



Sonia Elizabeth Cortez de Maniz
Procuraduría General de la República



Carmen Elena Rivas Landaverde
Corte de Cuentas de la República



José Néstor Mauricio Castaneda Soto
Tribunal de Ética Gubernamental



Carlos Adolfo Ortega Umaña
Instituto de Acceso a la Información Pública