

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA



**“TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE EN LA
INVESTIGACIÓN DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE INVENTARIOS EN
EMPRESAS DEDICADAS A LA DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS LÁCTEOS EN
EL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA FORENSE PRESENTADO POR:

YANIRA YESENIA ARGUETA MARTÍNEZ
SUSANA RAQUEL HERNÁNDEZ FLORES
GERSON ENOC PONCE MARTÍNEZ

PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

JUNIO, 2022
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Ms. Roger Armando Arias Alvarado
Vicerrector Académico	: PhD. Raúl Ernesto Azcúnaga López
Secretario General	: Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas:	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Director de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Gilberto Díaz Alfaro
Coordinador General de Seminario de Graduación	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Proceso de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente asesor	: Lic. Carlos Ernesto Ramírez
Tribunal Evaluador	: Lic. Carlos Ernesto Ramírez : Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón : Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla

JUNIO 2022

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

Agradezco infinitamente a Dios por guiar mi camino, darme la inteligencia, sabiduría y fuerzas necesarias para poder finalizar mi carrera universitaria. A mí mami Sonia Martínez por siempre estar a mi lado, por sus sacrificios, por su apoyo, por su amor incondicional, por siempre impulsarme a seguir adelante y a mis hermanos. A Roberto Carlos Miranda Rivera, gracias por brindarme tu amor y tu apoyo, por siempre estar a mi lado y llenarme de todo ese positivismo que te caracteriza. A mi querida amiga Susu gracias por brindarme tu amistad durante todos estos años, por tu apoyo, paciencia, esfuerzo, dedicación y sacrificio. A mi compañero Gerson Ponce gracias por su colaboración y la convivencia para la realización de este proyecto.

Yanira Yesenia Argueta Martínez

Agradezco a Dios, por brindarme salud, sabiduría e inteligencia que hoy me permiten culminar mi carrera universitaria. A mis padres y a mis hermanas, ya que son ellos quienes me han apoyado a lo largo de todo este camino, por su motivación y amor incondicional. A mi amiga y compañera de tesis Yani, gracias por su apoyo a lo largo de este trabajo, y por brindarme su amistad en estos años de estudio, al igual que Jr., gracias por tu amistad y apoyo. Y a todas aquellas personas que me acompañaron y apoyaron a lo largo de este camino en la Universidad.

Susana Raquel Hernández Flores

A Dios Todopoderoso autor de toda creación, por darme la oportunidad de terminar esta linda carrera universitaria junto a mis padres por darme aliento, apoyo desmedido que con amor me dieron estos años hasta coronar nuestro gran anhelo, desde el inicio de la carrera hasta recibir la acreditación como profesional. A mi esposa Katherine Ivania Rivera de Ponce, fiel compañera, mis estimadas compañeras Susana y Yanira por compartir este único momento en nuestra formación profesional.

Gerson Enoc Ponce Martínez

ÍNDICE

CONTENIDO	Nº DE PÁG.
RESUMEN EJECUTIVO	I
INTRODUCCIÓN	III
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.	1
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2 SITUACIÓN ACTUAL DE LAS TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE.	2
1.2.1 TÉCNICAS DE AUDITORÍA FORENSE.	4
1.2.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE	6
1.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FORENSE	11
1.3.1 Antecedentes	11
1.3.2 Naturaleza de la auditoría forense.	12
1.3.3 Objetivos de la auditoría forense.	13
1.3.4 Importancia de la auditoría forense.	13
1.4 LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS EN EL SALVADOR.	14
1.5 MARCO CONCEPTUAL	15
1.5.1 Auditoría forense	15
1.5.2 Inventario	16
1.5.3 Apropiación indebida	16
1.5.4 Actividades de control	16
1.5.5 Deficiencia de control interno	17
1.5.6. Malversación de activos	17
1.5.7 Fraude	17
1.6 MARCO TÉCNICO	17
1.6.1. Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (3000)	17
1.6.2 NIA 315: identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.	18

1.6.3.	NIA 500: evidencia de auditoría	19
1.6.4.	NIA 620: uso del trabajo de un experto	19
1.6.5.	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas- Sección 13: Inventarios	20
1.6.6.	Norma Internacional de Contabilidad No. 2: Existencias	20
1.6.7.	Informe COSO ERM	21
1.7	MARCO LEGAL	22
1.7.1.	Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)	22
1.7.2.	Código Penal de El Salvador. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2018)	23
1.7.3.	Código Procesal Penal de El Salvador	23
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		25
2.1	ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	25
2.1.1	Enfoque de investigación	25
2.1.2	Tipo de investigación	25
2.2	DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	25
2.2.1	Espacial	25
2.2.2.	Temporal	26
2.3	SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO	26
2.3.1	Unidad de análisis	26
2.3.2.	Población y marco muestral	26
2.4	TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	27
2.4.1	Técnicas e instrumentos utilizados en la investigación	27
2.4.2	Instrumentos de medición	28
2.5	PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	28
2.6	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	28
2.7	PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS	30
2.7.1.	Tabulación y análisis de resultados	30
2.7.2.	Diagnóstico	30

CAPÍTULO III: TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE EN LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE INVENTARIOS	33
3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	33
3.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN	34
3.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES	34
3.3.1 Beneficios	34
3.3.2 Limitantes	35
3.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO	35
3.4.1. Introducción	35
3.4.2. Objetivos	36
3.4.3. Antecedentes del Proyecto	37
3.4.4. Memorándum de Planeación	39
CONCLUSIONES	65
RECOMENDACIONES	66
BIBLIOGRAFÍA	68
ANEXOS	72

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: detalles de operacionalización de las variables en la investigación	27
Tabla 2: cronograma de actividades	29
Tabla 3: autoevaluación de la capacidad para aceptar un encargo	43
Tabla 4: cuestionario para la aceptación de un nuevo cliente	45
Tabla 5: calendario de actividades	57
Tabla 6: cuestionario de control interno	58
Tabla 7: matriz de riesgos	61

Tabla 8: análisis de entrevista 1	80
Tabla 9: análisis de entrevista 2	84

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: mapa mental de la Estructura del plan de solución	36
Figura 2: organigrama de la sociedad Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V	42
Figura 3: organigrama de la firma de auditoria	49
Figura 4: matriz de Riesgo	59
Figura 5: riesgo de efectividad	60

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Entrevista 1	
Anexo 2. Entrevista 2	
Anexo 3. Análisis de respuestas a entrevista 1	
Anexo 4. Análisis de respuestas a entrevista 2	

RESUMEN EJECUTIVO

A lo largo de los años las empresas se vuelven más susceptibles a los fraudes financieros ya sea dentro como fuera del país, este es un tema que al paso del tiempo cobra más importancia en la sociedad y es por ello y basados en el riesgo que representa esta problemática en el país, el desarrollo de casos referentes a fraudes financieros ya sean estos en áreas como efectivo o inventarios ya que son áreas susceptibles a las apropiaciones indebidas ya sea de empleados incluso de las propias jerarquías de las empresas, estos fraudes representan en la mayoría de los casos riesgos altos de pérdidas monetarias para las entidades, y muchas veces se deben a deficiencia en controles y ejecuciones de auditoría; es por ello que se realizó una investigación tomando como unidad de análisis el sector de las empresas dedicadas al giro de venta y distribución de productos lácteos, específicamente las empresas de servicio inscritas en el Registro de Comercio con domicilio en el departamento de San Salvador.

En la investigación se utilizó como herramienta la entrevista, con la que se pudo confirmar que los profesionales no cuentan con una amplia gama de información referente a este tema así como que no existe información exacta de un tema en específico ya que la información que se maneja es general y está es adaptada a la situación, igualmente se confirmó que en la mayoría de los casos en los que se ha determinado que existe un fraude ,ha sido debido a que no existen los controles necesarios y adecuados o bien estos existen pero no son desarrollados correctamente.

Es por ello necesario el desarrollo de una herramienta adecuada para el desarrollo de las auditorías en fraudes financieros dentro del área de efectivo, es por ello que se plantean Técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de

inventarios en empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador, que se plantea con el objetivo de mejorar la ejecución de las auditorías relacionadas a este tema.

Esta herramienta parte de información general que debe conocer todo auditor forense dentro de ello los pasos a seguir para el conocimiento de los nuevos clientes, así como el perfil que como auditores se debe cumplir, presenta los pasos a seguir para la planeación y ejecución de las auditorías forenses, con ello se espera mejorar el desarrollo de las auditorías forenses enfocadas a fraudes financieros de apropiación indebida de inventarios.

INTRODUCCIÓN

La auditoría forense es una rama especializada de la auditoría que permite descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. El fraude se plantea como un acto intencional de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, que implica el uso de engaño para obtener ventaja injusta o ilegal.

En la formación académica de los profesionales de la contaduría pública, no es considerada una materia especializada en auditoría forense, es por ello que los profesionales graduados y sin experiencia en el campo, carecen de las competencias de cómo desarrollar un trabajo para atestiguar, si bien es cierto que se conoce el proceso para todo tipo de auditorías, el tema de la auditoría forense aún cuenta con muchas deficiencias.

El presente trabajo contiene una investigación realizada sobre Técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios en empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador.

En el capítulo I se desarrolla el planteamiento del problema, marco teórico, conceptual y legal, en el que se encuentra detalle de antecedentes de la temática, conceptos relacionados al tema, así como la normativa técnica y legal que es aplicable a las auditorías forenses.

También contiene una justificación de la investigación para conocer porque es novedosa, factible y además de eso útil para la sociedad y el conocimiento general, así como objetivos planteados para la investigación.

En el capítulo II Metodología de la investigación, incluye el enfoque de la investigación el cual es un enfoque cualitativo, en una investigación de tipo analítico descriptiva realizada en la colonia Costa Rica del municipio de San Salvador en los años del 2015 al 2021, contiene información sobre la unidad de análisis que para el caso son los profesionales en contaduría pública del área metropolitana, incluyendo las variables a ser analizadas así como las técnicas e instrumentos utilizados para la obtención de información como lo es la guía de preguntas.

En el Capítulo III Aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría forense en empresas distribuidoras de productos lácteos en la prevención y detección de apropiación en sus inventarios, se presenta una propuesta para el mejoramiento en la ejecución de las auditorías, está propuesta contiene los pasos básicos a seguir desde el conocimiento de los nuevos clientes hasta la creación de programas de auditoría a desarrollar.

Para finalizar, se agregan las conclusiones y recomendaciones de la investigación a tomar en cuenta para prevenir posibles casos de fraudes, y se presentan los anexos al trabajo y bibliografía utilizada para el desarrollo de la investigación.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El hecho de la apropiación indebida de activos en el caso de los inventarios es un tema que día a día se ve reflejado en las diferentes empresas y no en un rubro en específico, sino que este es un problema generalizado.

En El Salvador este es un tema que si bien es cierto no son publicados todos los casos. Ya que hay muchos que se dan de forma interna y que muchas veces al no ser considerados de valor la única medida que toma la administración es una sanción o un despido. Esta es una temática relevante en las empresas ya que los inventarios representan parte de los activos y al ser estos sustraídos de manera inapropiada puede a la larga generar muchas pérdidas para las entidades lo que muchas veces puede generar una mala gestión del presupuesto asignado a este rubro.

La finalidad de una auditoría forense orientada a establecer procedimientos para evitar la apropiación indebida de inventarios debe ser determinar desde montos hasta controles que se deben llevar para poder terminar con esta práctica en las empresas. En este caso el abuso de confianza, así como el no seguimiento de los protocolos de la recepción y distribución de los productos lácteos son razones por las cuales se facilita este hecho.

En noviembre del año 2015 se conoce del caso de un empleado en la Distribuidora Santa Emilia ubicada en la Colonia Costa Rica, en San Salvador, el cual evidencia que el

aprovechamiento de la confianza que muchas veces los dueños brindan a sus empleados puede llevar a estos a cometer diversos delitos entre ellos la apropiación indebida de activos. En este caso el empleado fingió realizar ventas a crédito cuando en realidad las hacía en efectivo apropiándose de los productos lácteos.

Dado que se sabe que este es un tema importante y que más que todo nace a raíz de la debilidad que hay en los controles internos que las empresas tienen, nos podemos preguntar: ¿En qué medida la falta de técnicas y procedimientos de auditoría forense impiden el desarrollo de los controles internos en el Distribuidora Santa Emilia, que abonan a la facilidad de la apropiación indebida de los productos lácteos por parte de los empleados?

1.2 SITUACIÓN ACTUAL DE LAS TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE.

Un campo relativamente nuevo, pero que está cobrando más importancia día a día es la auditoría forense, y ésta depende estrechamente de la contabilidad al igual que todas las auditorías financieras. El fenómeno de la corrupción se ha incrementado debido a la globalización, especialmente en la alta dirección, lo que se ha dado por llamar crimen de cuello blanco, siendo el principal delito el lavado de activos en sus diversas modalidades, llamando más la atención el fraude corporativo el cual se puede entender en dos enfoques:

- a) La intención expresa de hacerle daños al negocio de la corporación y
- b) El daño infringido por las corporaciones como tales

En tal sentido, la auditoría forense surge con el fin de detectar y corregir el fraude en los estados financieros, pero con el correr de los años, ha ido ampliando su campo de trabajo,

en la medida que ha desarrollado técnicas determinadas para combatir el crimen y así colabora en la aplicación de la justicia.

Además, la auditoría forense parte del supuesto que exista la intención de dolo, lo cual obliga a aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de las penalidades. Con relación al problema de la prueba, en su sentido general, así como el de la evidencia, referente a la auditoría, adquieren una dimensión completamente innovadora, dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas por los tribunales.

En el ambiente de los negocios, el fraude es la mayor preocupación, por eso, se ha vuelto primordial para las entidades públicas y privadas combatir el fraude y la corrupción, problemática que ha dado pauta a la auditoría forense, como herramienta para investigar, detectar, analizar, prevenir y disminuir fraudes, además, de que los resultados de sus técnicas de investigación permiten obtener pruebas periciales que las autoridades competentes pueden utilizar para comprobar un delito y sancionar a los responsables de los actos ilícitos.

Es necesario que en tiempos de COVID-19 se implementen protocolos entre; los entes de auditoría interna, personal de tecnología de información de las entidades y auditores forenses externos con la finalidad de; rediseñar los controles internos con los dueños de los procesos y ofrecer seguridad a las entidades para minimizar posibles ataques de fraudes, debido a que, en estos tiempos, al estar trabajando a distancia, los sistemas de control interno se hacen vulnerables.

1.2.1 Técnicas de auditoría forense.

Como se mencionó anteriormente las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación para la obtención de evidencias, que pueden llegar a ser pruebas, se utilizan para lograr la información y comprobación necesaria para emitir una opinión profesional:

- **Estudio general**

Es la apreciación de las características generales de la empresa, de las partes importantes y significativas, así como también de sus estados financieros. El contador público hace uso de su juicio profesional basado en su preparación y experiencia para obtener datos o información fidedigna de la empresa objeto de estudio y situaciones extraordinarias que pudieran requerir atención especial. A través de esta técnica, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones importantes, mediante la comparación de información de períodos consecutivos; cabe mencionar que esta técnica sirve de base para la utilización de otras, por lo que debe aplicarse antes de cualquier otra.

- **Análisis**

Consiste en clasificar y agrupar distintos elementos individuales que conforman una cuenta o una partida determinada, logrando así grupos de información homogéneos y significativos. La aplicación de esta técnica generalmente está orientada a cuentas o rubros de los estados financieros con el objetivo de conocer cómo están integrados.

- **Inspección**

Se trata de la realización de un reconocimiento físico de bienes materiales o documentos con el fin de asegurarse de la autenticidad de un activo o una operación registrada en la

contabilidad, en muchos casos se utilizan documentos o libros especiales que constituyen la materialización del dato registrado.

- **Investigación**

El auditor puede alcanzar la comprensión de la información que obtiene de los empleados y funcionarios de la empresa, para luego formarse un juicio sobre algunas operaciones realizadas por la misma.

- **Observación**

El auditor tiene presencia física y es la acción mediante la cual se estudia y advierte, en forma apreciativa los hechos o acontecimientos y circunstancias en que ésta se desarrollan y en las diferentes funciones o gestiones de la empresa auditada.

- **Cálculo**

Hay muchas operaciones que son el resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas, el auditor se cerciora mediante la técnica del cálculo de la corrección matemática de las partidas, siguiendo un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de estas.

- **Confirmación**

El auditor solicita a través de la entidad auditada una comunicación por escrito de una persona externa a la misma, que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de los negocios realizados con la empresa, y por tanto informar de forma verídica sobre dichas operaciones.

- **Declaración**

Esta se relaciona con la técnica de la investigación y consiste en obtener una revelación por escrito, firmada por los involucrados en el resultado de las investigaciones realizadas a los empleados y funcionarios de la empresa. Su validez se encuentra limitada debido a que la información ha sido proporcionada por personas que participaron o influyeron en las operaciones realizadas.

- **Certificación**

El auditor obtiene un documento en el que se afirma la veracidad de un evento económico, legitimado por lo general, con la firma de una autoridad legalmente facultada para ello.

1.2.2 Procedimientos de auditoría forense

Los procedimientos de Auditoría Forense constituyen el conjunto de técnicas que en forma simultánea se aplican para poder obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales o el Directorio que lo contrata.

La auditoría forense por ser un campo amplio y novedoso conlleva la necesidad de especializarse en nuevos métodos para combatir y prevenir el fraude e investigarlo cuando ya haya ocurrido. Entre las técnicas de auditoría forense se encuentran las utilizadas en la criminalística, investigaciones policiales, exámenes de estados financieros y otras técnicas propias de la profesión contable, que adquieren este calificativo, primero porque su aplicación y alcance es más exhaustivo y segundo, por emplearse con o para propósitos judiciales.

- **Aplicación de técnicas y procedimientos**

La entrevista es una conversación entre dos o más personas, en la cual uno es el que pregunta (entrevistador) y otra la que responde (entrevistado). Estas personas dialogan con arreglo a ciertos esquemas o pautas de un problema o cuestión determinada, teniendo un propósito profesional.

Presupone la existencia de personas y la posibilidad de interacción verbal dentro de un proceso de acción recíproca. Como técnica de recolección va desde la interrogación estandarizada hasta la conversación libre, en ambos casos se recurre a una guía que puede ser un formulario o esquema de cuestiones que han de orientar la conversación.

El entrevistado deberá ser siempre una persona que tenga responsabilidad y conozca el área objeto de la auditoría, es decir, la persona que tiene conocimiento o alguna experiencia importante que transmitir.

El entrevistador es el que dirige la entrevista debe dominar el diálogo, presenta al entrevistado el tema principal, hace preguntas adecuadas y cierra la entrevista.

Algunas características de la entrevista son:

- Generalmente sólo dos personas hablan.
- Generalmente hay muchas preguntas y respuestas en torno a un solo tema.
- La entrevista tiene un propósito definido como puede ser obtener información, darla, guiar, dar o recibir indicaciones o recomendaciones

Propósitos de la entrevista

Existen cuatro propósitos básicos y principales que cumple la entrevista en la auditoría:

- Obtener información de los responsables de las operaciones y procesos objeto de la auditoría.
- Facilitar la recolección de información.
- Establecer un acercamiento con el personal de la entidad, con el que se interactúa durante el proceso de la auditoría (opiniones, sentimientos, comportamientos.)
- Permite aclarar preguntas, orientar la investigación y resolver las dificultades que puede encontrar la persona entrevistada. Es una herramienta y una técnica extremadamente flexible, capaz de adaptarse a cualquier condición, situación y personas.

Ventajas de la entrevista

- La entrevista es una técnica eficaz para obtener datos relevantes y significativos.
- La información que el entrevistador obtiene a través de la entrevista es muy superior que cuando se limita a la lectura de respuestas escritas.
- A través de la entrevista se pueden captar los gestos, los tonos de voz, los énfasis, que aportan una importante información sobre el tema y las personas entrevistadas.

Desventajas

- Limitaciones en la expresión oral por parte del entrevistador y entrevistado.
- Se hace muy difícil nivelar y darles el mismo peso a todas las respuestas, sobre todo a aquellas que provienen de personas que poseen mejor elocuencia verbal, pero con escaso valor informativo o científico.

- Es muy común encontrar personas que mientan, deforman o exageran las respuestas y muchas veces existe un divorcio parcial o total entre lo que se dice y se hace, entre la verdad y lo real.
- Muchas personas se inhiben ante un entrevistador y les cuesta mucho responder con seguridad y fluidez una serie de preguntas.
- La habilidad del entrevistador estará en saber identificar y manejar estas desventajas, de manera que no afecten el objetivo de la entrevista.

Tipos de entrevista

Considerando la complejidad del tema a tratar se pueden identificar diferentes tipos de entrevistas, entre los tipos más conocidos tenemos:

- **Entrevista estructurada:** llamada también formal o estandarizada. Se caracteriza por estar rígidamente estandarizada, se plantean idénticas preguntas y en el mismo orden a varios entrevistados. Por ejemplo, de una misma área de trabajo o que realizan actividades similares, quienes deben escoger la respuesta entre dos, tres o más alternativas que se les ofrecen.

Para orientar mejor la entrevista se elabora un cuestionario, que contiene todas las preguntas. Sin embargo, al utilizar este tipo de entrevista el entrevistador tiene limitada libertad para formular preguntas independientes generadas por la interacción personal.

Entre las ventajas que tiene este tipo de entrevista, se mencionan:

- La información es más fácil de procesar, simplificando el análisis comparativo.
- El entrevistador no necesita estar entrenado arduamente en la técnica.

- Hay uniformidad en la información obtenida.

Entre las desventajas se tienen:

- Es difícil obtener información confidencial.
- Se limita la posibilidad de profundizar en un tema que emerja durante la Entrevista.

Entrevista no estructurada: es más flexible y abierta, aunque los objetivos de la investigación rigen a las preguntas, su contenido, orden, profundidad y formulación se encuentran por entero en manos del entrevistador.

Si bien el entrevistador; sobre la base del problema, los objetivos y las variables; elabora las preguntas antes de realizar la entrevista, modifica el orden, la forma de encauzar las preguntas o su formulación para adaptarlas a las diversas situaciones y características particulares de los sujetos de estudio.

Entre las ventajas de este tipo de entrevista se tienen:

- Es adaptable y susceptible de aplicarse a toda clase de sujetos en situaciones diversas.
- Permite profundizar en temas de interés.
- Orienta posibles hipótesis y variables cuando se exploran áreas nuevas.

Entre sus desventajas se mencionan:

- Se requiere de mayor tiempo.
- Es más costoso por la inversión de tiempo de los entrevistadores.
- Se dificulta la tabulación de los datos.
- Se requiere mucha habilidad técnica para obtener la información y mayor conocimiento del tema.

1.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FORENSE

1.3.1 Antecedentes

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

El origen de la función de auditoría es remoto, no obstante, su verdadero desarrollo corresponde al siglo XX. Sin embargo, la historia registra auditorías desde aproximadamente el siglo XV. Existiendo a la fecha controversia sobre el origen exacto de las auditorías de informes financieros, pero se conoce que, en el último siglo mencionado, las familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrieron a los servicios de auditores para conocer de la inexistencia de fraude en la administración de los bienes que eran manejados por los apoderados de éstos.

La función del perito se estima nace hace miles de años atrás desconociéndose la fecha exacta ni quién desarrolló esta función por primera vez. En el derecho griego antiguo no se presentan antecedentes del uso de peritos, pero se cree que se utilizó como medio de prueba al designar árbitros cuya función consistía en dictaminar el deslinde de propiedades vecinas, la confirmación del embarazo o la tasación de bienes.

El foro romano era un espacio multidimensional donde había negociación y búsqueda de la verdad donde las personas participaban de la política, leyes y economía.

En el período clásico se tienen los primeros indicios del peritaje, se considera a Arquímedes como el "patrón de los peritos ". Adquirió ese título al dar solución a un hecho conflictivo que se presentó entre el rey de Siracusa y el orfebre al que se le había encargado una corona de oro.

Los primeros peritajes se realizaron en el siglo XVI específicamente en el campo de la medicina a instancias de la inquisición (lesiones, infanticidio, homicidio, etc.). Denominando al experto en este campo como perito forense. En Francia se promulga la *Constitutio Criminalis Carolina* (conocida como Lex Carolina) que era realizada por personas con experiencias mediante estudios y bajo juramento. En 1579 se elaboraron las Ordenanzas de Blois donde se regula por primera vez el actuar pericial. En el año 1667 se define que cada una de las partes puede establecer un perito recayendo esta responsabilidad sobre un tercero cuando haya desacuerdo.

A inicios del siglo XX en España, el rey realiza un Decreto el 17 de agosto de 1901 donde crea el Título de Perito, en otras palabras, nace esta actividad como una nueva profesión.

1.3.2 Naturaleza de la auditoría forense.

En vista que la auditoría forense tiene como función la de aportar pruebas, ésta es de carácter público, ya que pueden ser discutidas y analizadas en los tribunales de justicia, se infiere que su naturaleza es jurídica, además está contemplada dentro de las ciencias forenses. Rolando Escamilla González en su obra "Los motivos y conductas del fraude" define a las ciencias forenses como: el conjunto de disciplinas que utilizan todos sus métodos, conocimientos y técnicas para colaborar directamente y de manera científica en la administración de justicia.

1.3.3 Objetivos de la auditoría forense.

Inicialmente la auditoría forense intentó detectar y corregir el fraude en los estados financieros y luego ha ampliado y diversificado su quehacer, hasta definir en la actualidad que su objetivo es averiguar casos con indicios de fraudes para probar o refutar las demandas interpuestas, e identificar a las personas naturales o jurídicas involucradas y apoyar los resultados a través de la evidencia obtenida, con el propósito de presentarla ante las instancias judiciales.

1.3.4 Importancia de la auditoría forense.

Tomando en cuenta los actos fraudulentos y que el número de afectados aumenta según la naturaleza del fraude, surge la necesidad de desarrollar una auditoría especial que investigue y profundice sobre las responsabilidades de los actores de un fraude. Es ahí, donde surgen las posibilidades en la profesión contable para participar activamente en la realización de una auditoría que investigue a las personas involucradas en actos ilícitos. En El Salvador, se observa que abogados y jueces en los tribunales, en su mayoría no tienen conocimientos especializados en aspectos contables; originando el fracaso en algunas investigaciones, con la consecuente impunidad en materia de delitos, principalmente de tipo patrimonial contra los sectores público y privado.

En tal sentido la información a examinar, por su naturaleza, constituye una abundancia de números, partidas y asientos, cuya significación técnica escapa al criterio de las personas involucradas en la dilucidación del proceso debido a la inexperiencia en su interpretación, careciendo además de bases técnicas para emitir resoluciones al respecto. De ahí surge la necesidad de pensar en investigadores con conocimientos técnicos y científicos sobre materia contable, legal, fiscal, entre otros.

1.4 LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS EN EL SALVADOR.

De enero a junio de 2020 El Salvador fue el principal comprador de los demás países centroamericanos, al importar \$82 millones, de los cuales \$58 millones los compró a Nicaragua, \$15 millones a Costa Rica y otros \$8 millones a Honduras.

Luego que en El Salvador la Asamblea aprobara una iniciativa de ley que obliga a las instituciones públicas a comprar leche fluida y sus derivados a productores locales, los fabricantes domésticos esperan aumentar sus ventas.

A finales de enero la asamblea informó que con el fin de contribuir a la dinamización y al desarrollo del sector ganadero, los diputados aprobaron la Ley para la Adquisición y Consumo de Leche Fluida y sus derivados por parte de las instituciones que manejan fondos públicos, mediante la cual se regula que dichas entidades compren estos productos a los ganaderos salvadoreños.

Los productos lácteos constituyen una amplia gama de bienes importantes para el consumo humano, y a la vez contribuyen al desarrollo de actividades económicas locales ligadas a procesos de extracción, procesamiento, industrialización y comercialización. La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO) estima que alrededor de 150 millones de hogares se dedican a la producción de leche y más de 6,000 millones de personas son consumidores de leche y sus derivados.

La agroindustria en El Salvador es una actividad económica en la que converge la ganadería lechera con el procesamiento de leche resultando el producto final; productos lácteos como quesos, leches pasteurizadas, leche en polvo, crema, etc.

En El Salvador, la empresa láctea muestra gran importancia en todos los ámbitos, ya que se caracteriza por un proceso de transformación dividido entre los sectores industriales y artesanales. El sector industrial se muestra competitivo con relación a los otros países de Centroamérica ya que ha mantenido el liderazgo en su mercado pese a que no existen barreras arancelarias para que las otras empresas de la región vendan sus productos en El Salvador. En el caso del sector artesanal la situación es diferente, los productores están siendo fuertemente afectados por las importaciones de los otros países de Centroamérica. Es interesante notar que una parte creciente de esas importaciones es contrabando, con las implicaciones de evasión de impuestos locales y la falta de cumplimiento de requisitos sanitarios. Si la situación continúa igual el sector artesanal salvadoreño tiende a desaparecer, generando desempleo no solo en las plantas artesanales, sino que, afectando a su red ganadera de proveedores, que constituyen la mayor parte de los ganaderos del país.

1.5 MARCO CONCEPTUAL

1.5.1 Auditoría forense

Es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, etc.

1.5.2 Inventario

Es el conjunto de mercancías o artículos que tiene la empresa para comerciar con aquellos, permitiendo la compra y venta, en un período económico determinado. Los Inventarios son bienes tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio o para ser consumidos en la producción de bienes o servicios para su posterior comercialización.

1.5.3 Apropiación indebida

Implica la sustracción de los activos de una entidad en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, realizada habitualmente por los empleados. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de manera que sean difíciles de detectar.

1.5.4 Actividades de control

Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la dirección se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno. Políticas y procedimientos, además de los que están incluidos en los otros cuatro componentes del control interno, que ayudan a asegurar que se toman las acciones necesarias para localizar los riesgos en el cumplimiento de los objetivos de la entidad; por lo general, éstos incluyen las siguientes actividades específicas de control: (1) separación adecuada de las responsabilidades, (2) autorización adecuada de las operaciones y actividades, (3) documentos y registros adecuados, (4) control físico sobre activos y registros y (5) verificaciones independientes referentes al desempeño.

1.5.5 Deficiencia de control interno

Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

1.5.6. Malversación de activos

Es un fraude que involucra el robo de activos de una entidad.

1.5.7 Fraude

Acto intencional por una o más personas de entre la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, que implique el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

1.6 MARCO TÉCNICO

1.6.1. Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (3000)

Esta Norma comprende los trabajos para atestiguar con seguridad razonable y los trabajos para atestiguar con seguridad limitada. El objeto de un trabajo de aseguramiento razonable es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo que permita al auditor emitir su conclusión en términos de seguridad positiva. El objeto de un trabajo de aseguramiento limitado es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptable (pero mayor que en el caso de aseguramiento razonable) que permita al auditor emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

Una investigación basada en evidencias de auditoría forense aplicada a inventarios sugiere la presentación de un informe en el cual el profesional encargado mide o evalúa la

materia objeto de análisis. El propósito de la NIEA 3000 es presentar la información referente a los encargos en un informe resultante como aseguramiento o como anexo de este, el cual lo denomina encargos consistentes en un informe directo.

1.6.2 NIA 315: identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

Esta Norma Internacional de Auditoría trata de la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, tiene por objeto proveer al Auditor de pautas para la obtención de un conocimiento de la entidad y su contexto, incluyendo sus controles internos, suficiente para identificar y evaluar el riesgo de afirmaciones falsas en los Estados Financieros debidas a Fraude o error, como para diseñar los correspondientes Procedimientos de Auditoría.

Básicamente, pretende poner el énfasis en la evaluación de los riesgos derivados de la potencial sensibilidad de la entidad a la existencia de omisiones de significación. Es así como presupone un necesario proceso de discusión interna en el equipo de trabajo a cargo del compromiso, donde se debatan especialmente estas circunstancias, con el objeto de identificar las posibilidades reales de ocurrencia de tales hechos en el ámbito de gerencia, situaciones indicativas de prácticas de manipulación de resultados e inclusive la consideración de factores externos que pudieran facilitar tales prácticas.

1.6.3. NIA 500: evidencia de auditoría

Tiene como propósito establecer normas y proporcionar guías sobre lo que constituye evidencia de Auditoría en una Auditoría de Estados Financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de Auditoría que se debe obtener, y los Procedimientos de Auditoría, que usan los Auditores para obtener dicha evidencia, es así como el Auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de Auditoría para poder llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de Auditoría.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. Se pueden hacer generalizaciones sobre la confiabilidad de diversas clases de evidencia de Auditoría; sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a importantes excepciones. Aun cuando la evidencia de Auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que pudieran afectar la confiabilidad de la información que se obtiene. Por ejemplo, la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente externa independiente puede no ser confiable si la fuente no está bien informada.

1.6.4. NIA 620: uso del trabajo de un experto

Se refiere a los aspectos que debe tener en cuenta el auditor cuando decida recurrir al trabajo de otro experto para fortalecer sus evidencias. Esta guía es importante pues, aunque el auditor y el contador de una organización deben tener conocimiento del tipo de negocio, no están obligados a manejar los conocimientos técnicos propios de la operación y por tal motivo pueden llegar a requerir en algún momento el apoyo de otro profesional.

En las circunstancias descritas, el auditor debe tener clara la responsabilidad que sobre él recae cuando acude al trabajo de otra persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, pues una vez el responsable del encargo de revisión incluye esa información como parte de sus evidencias, está certificando la validez de la información, pues reconoce que él es el único responsable de la opinión de auditoría que consigna en el informe.

1.6.5. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas- Sección 13: inventarios

Esta Norma describe los procedimientos para la medición, los costos de adquisición, los métodos de valuación, su forma de presentación y revelación explicando su tratamiento contable.

Esta norma trata los aspectos relevantes al tratamiento contable, entre los cuales se puede destacar la medición del costo y establece los métodos que se deben utilizar para evitar sobre o subvaloraciones que es un factor utilizado para cometer fraudes contables.

1.6.6. Norma Internacional de Contabilidad No. 2: existencias

Esta norma prescribe los procedimientos para la medición, los costos de adquisición, los métodos de valuación, su forma de presentación y revelación explicando su tratamiento contable. Lo anterior conlleva una serie de procesos que deben ser aplicados dentro de las entidades para evitar fraudes en inventarios como la sobrevaloración o subvaloración, esta normativa está relacionada con la NIIF para Pymes sección 13: inventarios.

1.6.7. Informe COSO ERM 2017

Los riesgos (externos e internos) son cada vez más complejos y se relacionan entre sí. El consejo de administración tiene la responsabilidad general de gestionar el riesgo para la entidad, pero es importante involucrar a las partes interesadas sobre el uso de la gestión del riesgo empresarial para obtener una ventaja competitiva.

Como valor agregado se considera la aplicación del marco COSO ERM 2017 como el marco a utilizar para la gestión de riesgos, el cual tiene como misión proporcionar liderazgo intelectual a través del desarrollo de marcos generales y orientaciones sobre gestión de riesgos, control interno y disuasión del delito, diseñado para mejorar el desempeño organizacional y reducir el alcance de fraude en las organizaciones. (Ruiz Urquiza, 2017)

Las empresas deben implementar un sistema eficiente que les permita enfrentarse a los rápidos cambios del mundo de hoy. Es responsabilidad del gobierno corporativo desarrollar un sistema que garantice el cumplimiento de los objetivos de la empresa y se convierta en una parte esencial de la cultura organizacional.

Según (Ruiz Urquiza, 2017): el marco integrado propuesto por COSO ERM 2017 provee un enfoque integral y herramientas para la implementación de un sistema efectivo y en pro de mejora continua, el cual reduce a un nivel aceptable el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad.

La aplicación del modelo COSO ERM 2017 en esta investigación, será utilizado como herramienta clave en la administración de riesgos de fraudes en inventarios, evaluación y respuesta a los mismos, información y comunicación; concluyendo con el monitoreo de las

políticas de prevención para mitigar los efectos contraproducentes que estas puedan provocar a fin de proporcionar a las autoridades de las empresas, un modelo a seguir en el desarrollo de sus actividades dentro de la organización.

Según la versión de COSO ERM 2017, para la investigación se tomará en cuenta los siguientes componentes, que representan los conceptos fundamentales relacionados con fraude para el establecimiento de un efectivo sistema de control de gestión de riesgos.

1.7 MARCO LEGAL

El marco legal sobre el cual se desarrolle la auditoría forense dependerá principalmente de la naturaleza del ilícito a investigar y de las operaciones de la empresa en tal sentido la actuación del contador público se enfocará al tipo de ley que se relacione con el delito tipificado. La naturaleza de este no se define por la persona natural o jurídica que lo ha cometido, sino que está en función de cómo realizó los hechos por los cuáles se le acusa y cuáles son las regulaciones aplicables a tales actos.

El tipo de fraude a investigar puede tener como origen el incumplimiento de una normativa legal. Algunas de ellas son:

1.7.1. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

Los elementos de esta ley aplicables a la auditoría forense son los siguientes:

- a) Facultad de desarrollar un trabajo requerido por el juez; consiste en la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios a petición del juez de la causa o de las partes en conflicto. Artículo 17 lit j)

- b) Marco sancionatorio; el cual establece que, por la negligencia y descuido en el ejercicio de la profesión, incluyendo faltas éticas de la profesión y causando daños a terceros al haberles suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano, se tendrán las sanciones siguientes: suspensión del ejercicio de la profesión; Devolución de los sellos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría, sin perjuicio a las sanciones penales

1.7.2. Código Penal de El Salvador. (CPn). (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2018).

Del Código Penal, se puede obtener la siguiente información: el marco conceptual para definir la naturaleza de un fraude tipificado como delito penal, y marco sancionatorio tanto de los involucrados en los delitos cometidos como de los contadores públicos. Bajo esta normativa, se tiene que acudir a la fiscalía general de la República, Juzgados de Instrucción y Juzgados de Paz.

El Art. 217 establece el que teniendo bajo su poder o custodia una cosa mueble ajena por un título que produzca obligación de entregar o devolver la cosa o su valor, se apropiare de ella o no la entregare o restituyere a su debido tiempo en perjuicio de otro, será sancionado con prisión de dos a cuatro años.

1.7.3. Código Procesal Penal de El Salvador

Se pueden encontrar información relacionada con: la facultad de requerir especialistas contables para descubrir o valorar elementos de prueba ante un caso en particular; los requisitos del contador público; notificación y nombramiento; formas permisibles de ejecutar el trabajo;

requisitos del informe del especialista; derecho del cobro de honorarios; restricciones del auditor; derecho de protección del perito.

El requerimiento de un peritaje está a cargo de un juez, quien solicitará la participación del profesional contable, para descubrir o valorar elementos de prueba, requiriendo conocimientos y habilidades especiales en alguna ciencia, arte o técnica. (Art. 195 del Código Procesal Penal), quien, en la facultad de nombrar a los Contadores Públicos, solicita al Consejo de la Vigilancia el listado de profesionales autorizados, con el propósito de seleccionar en forma aleatoria a quien actuará en el caso.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

2.1.1 Enfoque de investigación

En la investigación realizada se consideró el enfoque cualitativo, dado que la información se obtuvo de fuentes documentales, electrónicas y la aplicación de la técnica de recolección de información: la entrevista de la cual se retomaron los datos para hacer la respectiva tabulación y respectivo análisis conforme a los resultados obtenidos.

En el enfoque de la investigación se evaluaron características en relación con la auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios, por ello se elaboraron una serie de técnicas y procedimientos que permitan al auditor forense la detección de fraudes en las empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos.

2.1.2 Tipo de investigación

La investigación se realizó mediante un estudio de tipo analítico descriptivo, que, a su vez, permitió analizar la problemática que enfrentan los auditores en los encargos de la auditoría forense, especialmente aplicable al delito de apropiación indebida de inventarios en empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos.

2.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

2.2.1 Espacial

El estudio se realizó en la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. DE C.V. la cual está ubicada en la colonia Costa Rica, municipio de San Salvador departamento de San Salvador, El Salvador.

2.2.2. Temporal

El intervalo de tiempo para llevar a cabo la investigación fue del período correspondiente al mes de noviembre 2015, cuando se descubrió el delito de apropiación indebida de inventarios en la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. DE C.V., hasta enero del presente año.

2.3 SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO

2.3.1 Unidad de análisis

En la presente investigación la unidad de análisis fueron dos auditores independientes acreditados por el CVPCPA miembros de la firma Audit Company, S.A de C.V quienes realizaron encargos de auditoría forense en la zona Metropolitana de San Salvador, Municipio de San Salvador en la Distribuidora Santa Emilia, S.A. DE C.V.

2.3.2. Población y marco muestral

La población de estudio en la investigación ha sido la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V ubicada en Colonia Costa Rica, en San Salvador.

2.3.3. Variables e indicadores

Ver tabla 1

Tabla 1*Detalles de operacionalización de las variables en la investigación*

Variable	Tipo de variable	Definición conceptual	Dimensiones	Indicadores	Instrumento
Implementación de control interno	Independiente	Con la implementación de un nuevo control interno por parte de la entidad en sus niveles operativos los saldos en cuentas por cobrar serán los realmente producidos por las ventas al crédito por parte de sus vendedores y distribuidores	1. Aumento de recursos financieros 2. Cumplimiento de aspectos técnicos y legales	Normativa técnica y legal, empresa, empleados, clientes y proveedores	Llamada telefónica
Documentación soporte adecuada de los saldos de cuentas por cobrar	Dependiente	Cualquier faltante será corroborado y justificado previamente con documentación apropiada asegurando el control que realiza el encargado de las cuentas por cobrar en la Distribuidora Santa Emilia.	1. Marca de información financiera aceptable 2. Fomento de políticas contables de calidad	Transacciones de ventas al contado y al crédito, solicitudes de ventas	Llamada telefónica

Nota: la tabla anterior muestra cómo operan las variables en la presente investigación.

2.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

2.4.1 Técnicas e instrumentos utilizados en la investigación

Las técnicas utilizadas para la compilación de la información fueron:

- **Bibliográfica:** se obtuvo de trabajos de investigación, libros digitales, revistas, boletines entre otros.

- **Entrevista estructurada:** se llevó a cabo a dos auditores forenses de la empresa, ambas entrevistas se realizaron por separado, lo cual nos permitió recopilar información mediante una conversación profesional, se utilizó la aplicación Google Meet y Zoom, para realizar las reuniones virtuales y documentar las entrevistas.

2.4.2 Instrumentos de medición

Se utilizó una guía de preguntas para la recolección de información la cual fue dirigida a dos auditores forenses, el cual contiene preguntas abiertas enfocadas a las técnicas y procedimientos de auditoría forense aplicables a la investigación de la apropiación indebida de inventarios en empresas distribuidoras de lácteos. (Ver Anexo 1).

2.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

Para el procesamiento de la información se utilizó el programa Microsoft Word, que permite el vaciado de los datos obtenidos y la utilización de grabaciones audiovisuales, sobre los puntos relevantes durante dicho proceso; mediante la cual se prepararon y expusieron los resultados obtenidos de la investigación, los cuales fueron analizados e interpretados para la formulación y presentación del correspondiente diagnóstico y las conclusiones a las cuales se llegó sobre éstos.

2.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Todas las actividades desarrolladas y las que aún se encuentran pendientes de ejecución se resumen en la tabla 2 siguiente.

2.7 PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

2.7.1. Tabulación y análisis de resultados

Se presenta la tabulación y análisis de la información obtenida; como resultado del instrumento de la entrevista realizada, y con la información recolectada por medio de la herramienta de registro de grabación, con los cuales dieron lugar a un mejor análisis y diagnóstico respectivo de la problemática en estudio. (Ver anexo 2)

2.7.2. Diagnóstico

Al obtener los resultados, se pudieron identificar diferentes problemas al aplicar técnicas y procedimientos de auditoría forense para la investigación del delito de apropiación indebida de inventarios, así como también los problemas que se enfrentan con el control interno que están desarrollando actualmente en las empresas distribuidores de lácteos, es importante mencionar que el marco de referencia utilizado actualmente son la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (3000) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

En base a las entrevistas realizadas, se evidencia cierta deficiencia en el tratamiento y manejo de estos casos tipificados como fraudes financieros en las entidades, debido a que no es muy común que las empresas soliciten a firmas de auditoría realizar encargos de este tipo, dando un punto de partida para alertar a los profesionales de la contabilidad que si bien es cierto, no están especializados en el descubrimiento de hechos similares, y que junto al desarrollo del comercio nacional e internacional, obliga a manifestar aptitudes propias e idóneas para esclarecer hechos ya cometidos como detectar posibles hechos que impacten negativamente una entidad u organización con fines de lucro, esto se logra con la promoción

de cursos, seminarios, estudios y tiempos de capacitaciones de delitos similares y repetidos que no deberían ser sorpresa en su tratamiento y solución.

Para que el auditor forense pueda obtener un apropiado diagnóstico de la situación actual de las empresas que se dedican a la distribución de productos lácteos, se considera necesario indagar si estas cumplen algunas políticas de control interno y si son aplicadas en el área de inventario de la empresa, para ello el auditor debería evaluar las respuestas obtenidas, para determinar en base a la experiencia de los encargados de administrar los inventarios en las empresas que laboran cuentan con cierta medida de control, sin embargo, los procedimientos resultantes de una auditoría forense ayudarían en los controles no solo preventivos sino que también de manera probatoria ante cualquier forma de fraude que se presentará.

Examinar y realizar levantamientos de inventario físico, es el procedimiento más apropiado para contrarrestar el fraude, por lo cual se puede comprender que aunque la mayoría de las empresas ya realizan levantamiento de inventarios, estos no cumplen el objetivo de disminuir el riesgo de fraude o no es el procedimiento adecuado para disminuir el riesgo de fraude, por lo que al incorporar el elemento forense buscan prevenir y al mismo tiempo probar, si la manera con que se realiza actualmente es la apropiada y si cumplen los procedimientos que la administración ha establecido.

El desarrollo de diferentes formas para capacitar a las firmas de auditoría, en temas relacionados con la implementación de técnicas y procedimientos de auditoría forense, hará más efectivo el trabajo de los profesionales de la contabilidad en las diferentes áreas amenazadas por nuevos casos de delitos o fraudes financieros que emerjan en entidades de gran

o pequeña magnitud que apelaran ante un juez competente o darán por resuelto este delito como bien les parezca, desde suspensión de labores hasta sanciones o reintegros monetarios.

CAPÍTULO III: TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE EN LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE INVENTARIOS.

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V es una empresa comercializadora de productos lácteos en todas sus modalidades, ubicada en la Colonia Costa Rica, municipio de San Salvador, departamento de San Salvador, El Salvador, donde busca brindar un servicio de calidad en sus instalaciones abiertas desde las 9:00 horas de la mañana hasta las 19:00 horas de la noche, concediendo a sus clientes variedad de productos con parámetros de bioseguridad y normas de calidad, generando aceptación y aprobación en el mercado de productos lácteos a nivel nacional.

La propuesta para la investigación requiere una evaluación y mejora en el control interno del manejo de productos en existencias dentro de las instalaciones de la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V. por parte de sus empleados bajo la premisa que dicha Distribuidora es una empresa que aplica criterios de control interno contemplados en la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) Y Norma Internacional de encargos de aseguramiento (NIEA 3000).

Al momento de realizar o requerir un peritaje contable la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V., brindará al profesional de la contabilidad o perito contable un control interno actualizado y eficiente ante la amenaza constante de apropiación indebida de sus inventarios por poseer un control interno débil o inapropiado al momento de que se sustrajo producto de las instalaciones.

Con la implementación del nuevo sistema de control interno sobre el manejo de sus inventarios la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V, favorecerá el trabajo que realicen los futuros peritos contables en cuanto a la aplicación de los requerimientos normativos y el manejo de aspectos internos de la sociedad objeto de estudio, logrando así la realización de un peritaje contable apropiado que subsane los intereses de las partes.

3.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN

Tal como se expresa en la figura 1

3.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES

3.3.1 Beneficios

En él desarrollo de la presente propuesta de solución se determinaron los siguientes beneficios:

- Las técnicas de auditoría forense para combatir el cometimiento de hechos fraudulentos ayudarán al control interno poseído por la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V. para prevenir futuros hechos de apropiación indebida de inventarios que amenazan constantemente a la entidad.
- Fortalecerá el manejo y control de sus productos e inventarios por parte de la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V en todas sus áreas, ya sean de producción, distribución o venta.
- Los controles internos de la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V serán con base a normativas internacionales aceptables y aplicables en nuestra legislación, esto es Norma Internacional de Control de Calidad (NICC1), lo que dará confianza a la dirección sobre la aplicación de sus controles internos.

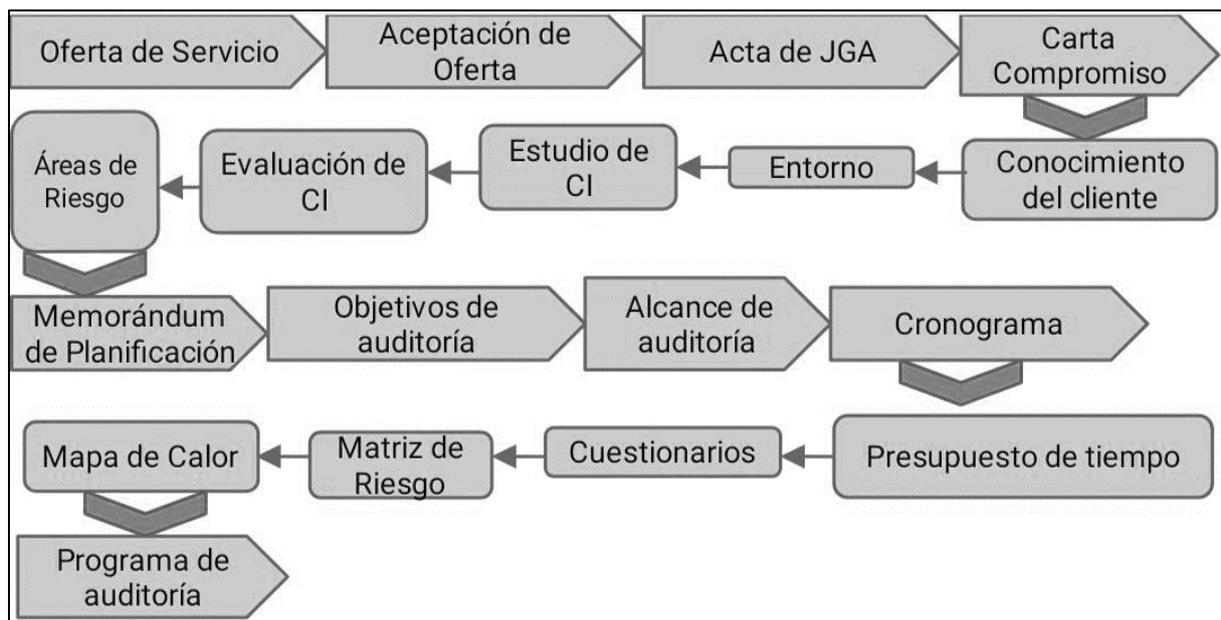


Figura 1. En la presente figura se muestra un mapa mental de la estructura del plan de solución utilizada por la firma de auditoría

3.3.2 Limitantes

En el desarrollo de la presente propuesta de solución se determinaron las siguientes limitantes:

- Por la imposibilidad de realizar reuniones o visitas físicas por la pandemia covid-19 no se supervisó en su totalidad el control interno realizado por la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V.
- La Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V no proporciono informes de peritajes anteriores que reflejan la correcta aplicación de la NICC 1 y NIEA 3000.

3.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

3.4.1. Introducción

El Control Interno es un área de mucha importancia en la totalidad de las entidades y tratándose de empresas comercializadoras y distribuidoras, este control interno debe ser mucho

mayor para poder evitar así diversos problemas que se pueden originar por el hecho de no contar con todos los controles necesarios tal es el caso de una apropiación indebida de activos.

Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V, si bien es cierto que su cobertura a nivel nacional es pequeña debido a que cuenta con pocas sucursales es una empresa comercial la cual por el hecho de no contar con buen control interno en sus actividades ha sufrido de apropiación indebida de inventarios es por ello que se le presenta la propuesta de implementar un departamento de auditoría interna en el cual se le plantea y propone el caso de las técnicas y procedimientos que deberían ser implementadas por este departamento para evitar así que estos casos se sigan originando en la empresa.

La propuesta se ha desarrollado gracias a una evaluación del Control Interno con el que hasta la fecha cuenta la empresa, así como entrevistas realizadas a auditores encargados de la realización de auditorías externas a la entidad esto con el fin de poder obtener información sobre los procedimientos que durante este tiempo han sido desarrollados en las auditorías y así poder presentar una propuesta más actualizada para poder ser implementadas por Distribuidora Santa Emilia.

3.4.2. Objetivos

General: proponer técnicas y procedimientos de auditoría forense para ser aplicado por los contadores públicos en la investigación de apropiación indebida de inventarios en la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

Específicos:

- Formular los controles o medidas preventivas para mitigar los riesgos de fraude en inventario.
- Plantear los principales factores de riesgos de fraude en el área de inventarios.

- Proporcionar una guía para el monitoreo del cumplimiento de las actividades de prevención de riesgos de fraude.

3.4.3. Antecedentes del Proyecto

- **De la víctima:**

La Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V que distribuye productos lácteos de primera calidad desde sus instalaciones principales ubicada en Colonia Costa Rica, San Salvador, El Salvador, hasta departamentos en todo nuestro país contando con personal que se encarga de llevar el productos a consumidores finales y clientes masivos, ha logrado posicionarse como una de las mejores distribuidoras y comercializadora en el área de San Salvador de productos lácteos o sus derivados como queso, mortadela, crema, huevos, quesillos entre otras.

Hasta la fecha la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V., cuenta con pocas sucursales en nuestro territorio logrando abrirse espacio en el mercado con su notoria gama de productos con estándares de calidad aventajando la competencia que ha tenido desde sus inicios en el año mil novecientos noventa y siete.

- **Del imputado:**

Hasta el 2016 el sr Mario Edgardo Marroquín fue empleado como repartidor de productos lácteos de la Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V., donde se había ganado la confianza de los administradores de la Distribuidora por lo que se le facilitó hacer la apropiación indebida de inventario de la sociedad.

- **Del caso:**

En Noviembre de 2015 Mario Edgardo Marroquín comenzó una venta falsa donde todos los domingos programaba su salida de la empresa, de donde extraía más de 70 depósitos que contenían quesillo para ir a repartirlos supuestamente a un comerciante del mercado del Puerto de La Libertad, a quien en el proceso se identificó como Ramón Flores, pero que realmente el producto era llevado a un cliente ocasional de la Distribuidora Santa Emilia desde hace 7 años que atiende al nombre de Walter Alfaro ubicado en el Rosario departamento de la Paz.

En el proceso se identificó otro empleado de origen nicaragüense y quien solo fue identificado en la audiencia de vista pública como Juan del Dios, él se encargaba de descargar el producto en el mercado del puerto. Es así como a finales de 2015 Carlos Valladares, el empleado encargado del registro de cuentas en mora detectó un faltante de pago por \$7,800 a nombre de Ramón Flores, el comerciante de La Libertad.

El testimonio de Valladares fue que como “los detalles de esa cuenta decían que el puesto de venta de Ramón Flores era en el mercado del Puerto de La Libertad, fui a buscarlo hasta allá para resolver la deuda, pero ahí nadie me dio referencia alguna de esa persona, también el ayudante logró ver unos rótulos que decían El Rosario y fue que me desplazé hacia allá para verificar a dónde dejaba el producto Mario”

Valladares encontró que Marroquín le llevaba alrededor de 100 depósitos de quesillo a Walter Alfaro, un comerciante que desde hace siete años vende productos lácteos en El Rosario y que era un cliente ocasional de la Distribuidora Santa Emilia.

El imputado simuló un crédito a nombre de Ramón Flores sin estar autorizado por la empresa y con el agravante de que Alfaro le cancelaba con dinero en efectivo el producto que le dejaba en su negocio.

En abril de 2016, al ser notificado del faltante de \$7,800.00, Marroquín se retiró del trabajo sin justificación. Días después fue localizado y argumentó que no había llegado a trabajar porque había sufrido un accidente, pero que al volver de la incapacidad daría las explicaciones correspondientes, pero eso nunca ocurrió pues ya no regresó a la empresa.

Como resolución del caso en la audiencia de vista pública, instalado por el Tribunal 4° de Sentencia y bajo el cargo de estafa, se dio a conocer que el imputado fue detenido el 2 de marzo de 2017. Luego de la presentación de la prueba y de las declaraciones de los testigos, la jueza del tribunal le impuso a Marroquín una pena de tres años de prisión, pero que fueron cambiados a trabajos de utilidad pública. Además, el sujeto deberá cancelar un total de 6,030 dólares como responsabilidad civil.

3.4.4. Memorándum de Planeación



Antecedentes

La sociedad Distribuidora Santa Emilia, S.A. DE C.V., se constituyó por escritura pública otorgada en la ciudad de San Salvador, a las diez horas y diez minutos del día 20 de

junio de mil novecientos noventa y siete, ante los oficios notariales del Licenciado Roldán Palacios, inscrito en el Registro de Comercio bajo el número 79 el libro 1341 de registro de sociedades, del folio 101 al folio 111.

El régimen de constitución de la sociedad es capital variable, con un mínimo de treinta mil dólares habiéndose suscrito y pagado las acciones.

Actividad económica de la empresa

La actividad de la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V., durante el periodo a evaluar es: la venta y distribución de productos lácteos.

Domicilio

Las oficinas administrativas de la sociedad Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V., se encuentra ubicada en la colonia Costa Rica del municipio de San Salvador.

La representación legal de la sociedad para el ejercicio 2021 está a cargo de la Licenciada Roxana Patricia Hernández Cuellar.

Junta directiva

- Presidente: Jorge Alberto Ramos Ortiz
- Vicepresidente: Manuel Alexander Ramos Ortiz
- Secretaria: Ana Lidia Sánchez Melara
- Gerente Financiero: José Francisco Orellana

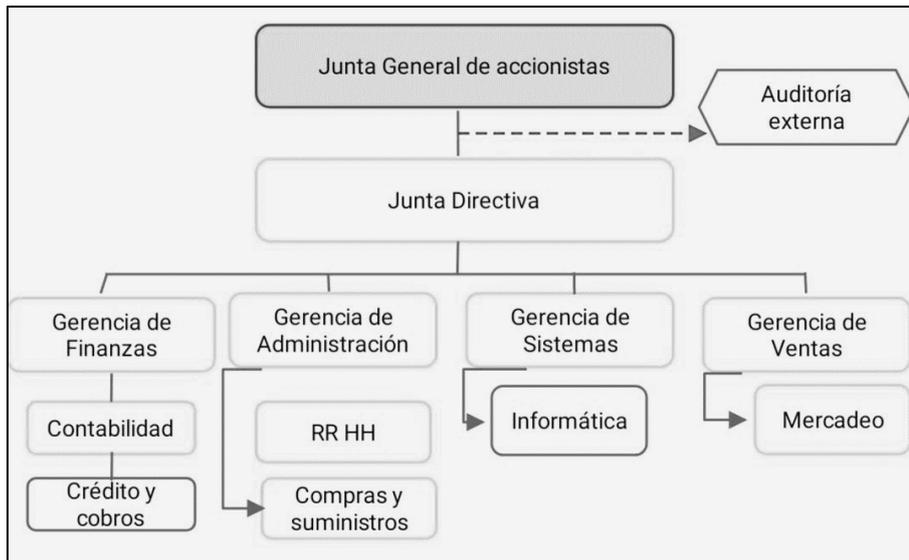


Figura 2. En esta figura se presenta el organigrama de la sociedad Distribuidora Santa Emilia S.A de C.V.

Determinación del auditor forense.

Entre las principales características que un profesional debe tener para poder ser un buen auditor forense están:

- Habilidades de comunicación y a la vez persuasión, analítico en las diferentes ramas de la contabilidad donde pueda tener participación.
- Persistente y adaptable a nuevos cambios que demande su profesión.
- Discreto y a la vez tener juicio profesional que se fundamente en principios éticos llevando de la mano honradez, responsabilidad y transparencia.
- Poseer mentalidad investigadora, poseer experiencia comprobable para llevar a cabo el encargo. Además de ello el profesional deberá hacer una autoevaluación para estar consciente de la capacidad que posee para realizar el encargo detallando riesgos, obligaciones, recursos y limitantes que este posee a la hora de aceptar el trabajo.

Tabla 3*Autoevaluación para aceptar el encargo*

Autoevaluación de la capacidad para aceptar el encargo		
Capacidades		
PREGUNTA	RESPUESTA	OBSERVACIÓN
¿El profesional o la firma poseen los recursos económicos necesarios para llevar a cabo el trabajo de auditoría?	SI	La firma de auditoría posee recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo y es capaz de cubrir los gastos necesarios
¿Se dispone del tiempo necesario para el desarrollo del encargo?	SI	El tiempo necesario debido a la urgencia de presentar la denuncia es de mes como máximo
¿El profesional o la firma cuentan con los conocimientos y experiencias necesarios para efectuar de manera apropiada el trabajo de auditoría?	SI	Cada uno de los socios de esta firma, así como sus miembros poseen las aptitudes necesarias, así como la preparación vocacional pertinente que el caso necesita
¿Será necesario requerir del trabajo de especialistas?	NO	No es necesario puesto a que el personal está capacitado para llevar a cabo sin ningún problema el encargo
¿Se han realizado trabajos de este tipo con anterioridad?	SI	La firma posee diversidad de casos similares por lo que está capacitada para llevar a cabo este encargo
Requerimientos éticos		
Aplicables (independencia)		
¿Existe relación familiar de algún socio de la firma o profesional Independiente con personal clave del cliente?	NO	Todo el personal clave que participará en la auditoría es independiente de la empresa solicitante del encargo, por lo que se presentará por cada participante una carta de independencia que aclare este aspecto
¿Existe ventaja económica para algún profesional en aceptar al futuro cliente?	NO	En ningún momento el personal a cargo trabajo esta siendo beneficiado económicamente por parte de la empresa Contratante
¿Existe conocimiento de algún conflicto de intereses que pueda generarse por el trabajo de auditoría?	NO	No se presenta ningún tipo de conflicto de intereses puesto que la firma de auditoría es independiente del cliente.

Integridad del cliente

¿Existen litigios o demandas en que el cliente esté involucrado o ha estado en el pasado?	NO	Por el momento no existe ningún tipo de proceso que se esté o se haya efectuado ni a favor ni contra del cliente según investigaciones propias por parte de la firma, en medios de comunicación escritos o digitales.
¿Se sabe de problemas o se ha visto involucrada en algún escándalo de relevancia?	NO	Hasta la fecha no se ha visto involucrada en ningún escándalo de relevancia que afecte su honorabilidad

Nota: en esta tabla se evalúa las competencias e idoneidad para realizar el encargo

Conclusión:

Aceptada Rechazada.

Motivo: luego de evaluar las condiciones del encargo de llega a la conclusión de que la firma de auditoría si es capaz de realizar el trabajo solicitado ya que cuenta con los recursos y personal necesario para llevarlo a cabo.

- Razones de requerimiento del auditor forense:

El profesional evaluará los motivos que se tienen para la contratación de servicios y conforme a esto determinará si tiene las capacidades para aceptar el encargo. Motivos que el auditor determina de manera más amplia mediante un cuestionario de conocimiento del cliente que se elabora para cada nuevo cliente que solicitó los servicios.

Tabla 4

Cuestionario para aceptar clientes

Cuestionario para la aceptación de un nuevo cliente		
DATOS GENERALES		
1	Nombre, razón social o denominación	Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.
2	Dirección	Colonia Costa Rica, San Salvador
3	Número telefónico	2248 – 7654
4	Fecha de constitución	20 de junio de mil novecientos noventa siete
5	Actividad principal	Venta distribución de productos lácteos
6	Número de Identificación Tributaria	0614- 200697 -107 -1
7	Número de Registro de Contribuyente	12567 -6
8	Principales servicios	Venta de productos lácteos
9	Principales competidores	Las principales empresas dedicadas al tipo de servicio
10	Clasificación de la empresa según el tipo de Contribuyente	Mediana
11	Principales clientes	Diversos
12	Número de sucursales	2 sucursales 1 planta
13	Resumen de estructura organizativa	La empresa cuenta con la alta dirección que es la de toma de decisiones, seguido de las gerencias una por cada sucursal, área de contabilidad área de recursos humanos.
DATOS ESPECIFICOS		
14	¿Existen normativas legales o requerimientos especiales para el cliente?	La empresa se regula con las leyes mercantiles
15	¿Es accesible la comunicación con los gerentes y junta directiva?	Para todo tipo de situaciones en las que se requiere.
16	¿Se cuenta con información contable suficiente y apropiada para llevar a cabo la auditoría?	La empresa está comprometida a brindarla
17	¿En cuanto a la auditoria forense, cuál es el objetivo que persigue al contratar nuestros servicios?	El objetivo principal es el decretar si existió fraude por parte del personal señalado, y si hubiese de cuánto es el monto de lo defraudado.
Observaciones por parte del cliente		Ninguna
Observaciones	Por parte del auditor forense	Ninguna

Nota: en esta tabla se muestra el cuestionario para conocer y aceptar clientes

- Presentación de oferta de servicios

Una vez estudiado el caso a investigar el auditor o firma de auditoría procede a elaborar una oferta de servicios en la cual se presentan los términos de referencia o puntos de pericia para la prestación de servicios de auditoría forense.

Cada firma de auditoría puede tener su propio estilo en el momento de presentar su propuesta de servicios profesionales, a continuación, se presenta un ejemplo de estructura básica.

Oferta de servicios de auditoría forense para Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

- Carta de presentación de la oferta

San Salvador, noviembre de 2015

Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

Presentes.

Agradeciendo de antemano por la confianza que nos han conferido al solicitar nuestros servicios de auditoría forense, nos permitimos enviar nuestra propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la auditoría y someterla a su consideración con el objetivo de brindar a usted nuestra detección y evaluación de la evidencia necesaria que ustedes requieren para efectos legales que estimen convenientes.

Sin más que agregar suscribo la presente en San Salvador a los 12 días mes de noviembre de 2015.

Atte.



AUDIT COMPANY, S.A. DE C.V.

Audidores Externos

Inscripción Profesional No.1264

Licda. Susana Hernández

Inscripción Profesional No. 5715

Representante legal

- Perfil de la firma

La firma de auditoría fue fundada en el año de 2008 bajo el compromiso de prestar a sus clientes el más completo y profesional servicio de: contaduría pública y auditoría externa y especiales.

Todo con absoluta integridad y de acuerdo con las normas establecidas por la profesión, contando con un amplio personal capacitado para cualquier necesidad que el cliente solicite.

Nuestra firma cuenta con profesionales conscientes que la experiencia en el servicio es nuestro fundamento por lo cual mantenemos una mejora continua a través de los entrenamientos y/o capacitaciones internas, con el objetivo de prestar el mejor servicio posible de acuerdo a nuestros principios.

Misión

Lograr que nuestros servicios, sean utilizados para contribuir en el logro de los objetivos empresariales de nuestros clientes.

Visión

Posicionarnos como una organización con liderazgo en la comunidad empresarial, por la credibilidad de nuestros servicios.

Organigrama

Tal como se muestra en la figura 3 más adelante.

- **Objetivos y alcance de la auditoría**

Objetivo general

Establecer técnicas y procedimientos de auditoría forense para la investigación de apropiación indebida de inventarios en las empresas de productos lácteos en el área metropolitana de San Salvador.

Alcance

Confirmar e informar conclusiones a la gerencia sobre un presunto fraude en el área de inventarios en la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V. por medio de la recopilación de información necesaria dentro de los procesos y movimientos relacionados, en el periodo 2015 al 2021.

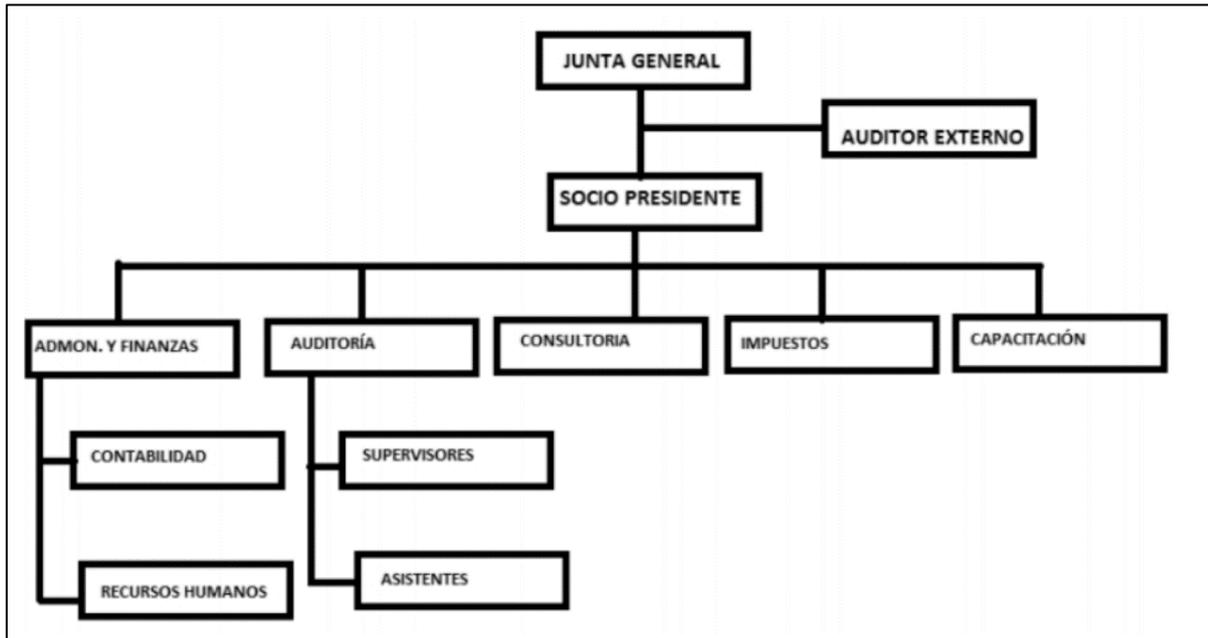


Figura 3. En esta figura se muestra el organigrama de la firma de auditoría.

- **Metodología del encargo**

Auditoría forense para la detección del presunto fraude en el área de inventarios de la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V. comprendida de noviembre del 2015 a octubre del año 2021.

Durante la ejecución del trabajo de auditoría forense se cubrirán las siguientes áreas o puntos de pericia:

1. Determinar los productos que realmente fueron apropiados por el señor Mario Edgardo Marroquín.
2. Determinar el valor total del faltante en cuentas por cobrar.
3. Determinar el período exacto de la apropiación de los inventarios y quién autorizaba la salida del señor Marroquín.

- Personal asignado

Para el desarrollo adecuado de la auditoría la firma designa a tres auditores que aseguran el buen desarrollo del trabajo de encargo los cuales son:

Auditora encargada: Licda. Yanira Argueta.

Auditores junior o auxiliares: Licda. Susana Hernández / Lic. Gerson Ponce.

- Honorarios

Considerando la experiencia y profesionalismo de nuestro personal forense y previas participaciones en encargos de atestiguamiento se han estimado honorarios para la realización de la auditoría en \$XXXXXX.00 (00/100), los cuales ya incluyen IVA, el cual será agregado al momento de emitir el respectivo comprobante de crédito fiscal y la forma de pago será de acuerdo a las profesionales de dos pagos uno al realizar 15 días de trabajo y el segundo al terminar el trabajo e informe respectivo.

Sin más que agregar esperamos una favorable y pronta respuesta por parte de ustedes.

Atte.



AUDIT COMPANY, S.A. DE C.V.

Auditores Externos
Inscripción Profesional No.1264
Licda. Susana Hernández
Inscripción Profesional No. 5715
Representante legal

- Aceptación del encargo

Una vez evaluado el cliente y el profesional de auditoría, si ambas partes están de acuerdo el profesional procede a emitir la carta compromiso o aceptación del encargo en donde se dan a conocer los puntos de acuerdo del trabajo de auditoría entre ambas partes.

A continuación, se presenta el modelo de “Carta de encargo” o en su defecto se puede extender un contrato de servicios.

San Salvador, noviembre de 2017

Sres. Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

Presentes

Esta carta es para confirmar el entendimiento de los términos y objetivos del trabajo ofrecido por la firma, y la naturaleza y limitación de los servicios que se proporcionarán al desarrollar la auditoria forense, para propósitos legales, solicitada a nuestra firma de auditoría.

La auditoría se efectuará de acuerdo con Normas Internacionales para encargos de Aseguramiento 3000 denominada “Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica”, incluyendo, la normativa legal, técnica y ética que proceda, y así dar a conocer en la opinión mediante un informe.

Dentro de estas normativas la firma se somete a cumplir con el Código de Ética Profesional, guardando el debido cuidado profesional e independencia de nuestro equipo de

trabajo, además la firma se limita a cumplir de manera apropiada los siguientes puntos específicos de pericia:

1. Determinar los productos que realmente fueron apropiados por el señor Mario Edgardo Marroquín.
2. Determinar el valor total del faltante en cuentas por cobrar.
3. Determinar el período exacto de la apropiación de los inventarios y quién autorizaba la salida del señor Marroquín.

Les recordamos que la responsabilidad de determinar e implementar los controles, corresponde a la administración de la compañía; y es esta la encargada de evaluar las posibles amenazas. Esto incluye la elaboración de una estructura organizativa y de controles internos, la selección y aplicación de políticas, y la salvaguarda de los activos de la compañía. Como parte del proceso de auditoría, se solicita a la administración información y documentación en conexión con la auditoría.

Los procedimientos seleccionados dependen del juicio profesional del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos respecto a que la información del asunto principal pueda estar representada erróneamente en forma de importancia relativa. Un encargo de aseguramiento también incluye determinar lo adecuado de los criterios para evaluar o medir el asunto principal.

Como parte del proceso del trabajo, se solicita por parte del responsable confirmación por escrito referentes a las representaciones que nos haga en conexión con el trabajo. En particular se pedirá una representación escrita que personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición los registros, documentación y cualquier otra información que solicitemos en relación con nuestro trabajo.

Agradecidos por la oportunidad de servirles en este importante trabajo, quedamos a sus apreciables órdenes

Atte.



AUDIT COMPANY, S.A. DE C.V.

Audidores Externos
 Inscripción Profesional No. 1264
 Licda. Susana Hernández
 Inscripción Profesional No. 5715
 Representante legal

Una vez aceptado el encargo de aseguramiento el profesional procede a profundizar sobre los indicios de fraude, mediante una cédula:

AUDIT COMPANY, S.A. DE C.V.	
CÉDULA DE REVISIÓN DE INDICIOS	
Nombre de la empresa	Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.
Área del indicio	Inventarios
Descripción del indicio	A raíz de la salida de la empresa del empleado señor Marroquín las labores que eran propias de él fueron encomendadas a una nueva empleada, quien el día diez de noviembre del año dos mil diecisiete, casi de manera inmediata pudo detectar anomalías y diferencias en el sistema de descargas de inventarios.
Actividades del área del indicio	Verificación diaria de los reportes de salidas de las facturas y créditos fiscales de la planta y sucursales que forman parte de la empresa, tanto reentrada como de salida, impresión de los inventarios y reportes de cada mes, llevar el libro de entrada como de salidas, tanto de facturas como de créditos fiscales que se enviaban a la planta para la salida de los productos.

- Objetivos de la auditoría y alcance de auditoría forense

General

Confirmar e informar conclusiones a la gerencia sobre un presunto fraude en el área de inventarios en la empresa Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V. por medio de la recopilación de información necesaria dentro de los procesos de ingresos y movimientos relacionados.

Específicos

1. Comprobar la eficiencia de los distintos procesos operativos en el área de inventarios a través de los diferentes programas de auditoría.
2. Realizar inspección física de ser necesario para confirmar movimientos de inventario, a través de levantamiento de inventario en la entidad.
3. Cuantificar valores pendientes de reportar en el caso de existir irregularidades en el área de inventarios, por medio de los diferentes programas de auditoría.

- Alcance

Identificar la existencia de un posible fraude en el área de inventarios, mediante la investigación de los procesos realizados dentro de los departamentos involucrados, estableciendo cuantía del fraude si existiera, efectos directos e indirectos, presuntos autores y cómplices.

- Responsabilidad del auditor

Emitir un informe sobre el resultado del encargo enfocado en los indicios de fraude en el área de inventarios, el cual contendrá una conclusión del caso específico; realizando adecuadamente el proceso de planificación, de análisis de control interno de la entidad y el trabajo de revisión de la información recaudada y proporcionando un informe final del caso.

- Conocimiento del tipo de fraude a investigar

Causa: se presume de un fraude por indicio previo de anomalías y diferencias en el sistema de facturación y salidas de inventario dentro de la entidad.

- Conocimiento de involucrados

Mario Marroquín, quién se desempeñaba como vendedor de Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

- Normativa legal aplicable al caso que se investiga
 1. Código de Ética Profesional para Contadores Públicos de El Salvador.
 2. Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera (NIEA 3000).
- Evaluación de los riesgos de auditoría forense

Control

Los sistemas de control interno que están implementados pueden llegar a ser insuficientes o inadecuados para la aplicación y detección oportuna de irregularidades. Juicio basado en el posible fraude del cual se tiene indicio en el área de inventarios. Categoría: riesgo alto.

Detección

La existencia de auditoría interna en momentos se vuelve mínima en la entidad por lo que se estima un alto nivel de no detección de la existencia de errores en el proceso realizado en Kardex, facturación y cobranza. Categoría: riesgo medio.

Inherente

La actividad económica de la empresa es de venta y distribución de productos lácteos lo cual genera un riesgo por naturaleza de la actividad económica, por el volumen tanto de transacciones como de servicios y por lo tanto un constante movimiento en el área de inventario. Categoría: riesgo medio.

Supervisión

Para el desarrollo de la auditoría se contará con 3 personas expertas en el área: Licda. Yanira Argueta que será la encargada directa del caso, Licda. Susana Hernández y Lic. Gerson Ponce como auxiliar de la misma. Todos licenciados en contaduría pública y con amplia experiencia en casos similares

Supervisora: Licda. Yanira Argueta

Encargados de procedimientos:

Planeación: Licda. Susana Hernández

Ejecución:

Punto de pericia 1: Licda. Susana Hernández

Punto de pericia 2: Lic. Gerson Ponce

Punto de pericia 3: Lic. Gerson Ponce

Resultados: Licda. Yanira Argueta

Presupuesto de tiempo y calendario de actividades

Cuestionario de control interno

Tabla 6

Cuestionario de control interno

Auditoria Forense

Periodo del 01 noviembre 2015 al 31 de enero 2022

Cuestionario de control interno

Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

	Iniciales	Fecha
Preparo		
Reviso		
Superviso		

Cuestionario de control interno de inventario				
Audidores:				
Entrevistado:		Cargo:		
No	Preguntas	Respuestas		Comentario
		Si	No	
1	Existe un manual que describan los procesos relacionados con la recepción, custodia, registro, control y responsabilidades de los inventarios			
2	Existe control sobre el mínimo y máximo de existencia			
3	Existen políticas claramente definidas y expresa en cuanto recepción, almacenamiento y conservación			
4	Tienen acceso a las existencias solo el encargado de la bodega			
5	Se efectúa de forma periódica comprobaciones físicas de las existencias			
6	Existe un formulario para el ingreso y salida de inventario			
7	El formulario registra las firmas de responsabilidad			
8	Son los inventarios físicos tomados por personas ajenas a la custodia de los inventarios			

9	Se encuentra debidamente asegurados los inventarios, teniendo en cuenta el valor de estos
10	Están claramente definidas las responsabilidades para el manejo de los inventarios en cuanto a registro y custodia
11	Existe un tratamiento contable para el inventario obsoleto

Nota: la tabla anterior refleja el cuestionario de control interno utilizado por los auditores en la realización del encargo.

Matriz de Riesgo

		RIESGO DE CONTROL			
I M P A C T O	3	ALTO	3	6	9
	2	MEDIO	2	4	6
	1	BAJO	1	2	3
			BAJO 1	MEDIO 2	ALTO 3
			PROBABILIDAD DE OCURRENCIA		

Figura 4. En esta figura se presenta los diferentes niveles y combinaciones de riesgos con su respectivo impacto y probabilidad de ocurrencia

RIESGO DE EFECTIVIDAD DEL CONTROL				
3	0,01%	AL	33,33%	ALTO
2	33,34%	AL	66,66%	MEDIO
1	66,67%	AL	100%	BAJO

Figura 5. Esta figura muestra los porcentajes de efectividad de control representados en niveles alto, medio y bajo, riesgo de efectividad.

Tabla 7

Matriz de riesgos

Auditoria Forense
Periodo del 01 noviembre 2015 al 31 de enero 2022
Matriz de riesgos
Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

	Iniciales	Fecha
Preparo		
Reviso		
Superviso		

INVENTARIOS							
RIESGOS DE CONTROL							
N°	Actividad	Riesgo identificado	Consecuencia	Control	Efectividad del control	Riesgo de control	
						Impacto	Probabilidad
1	Almacenamiento de los diversos productos en la bodega	No se almacenan productos en el lugar asignado	Productos extraviados	Supervisar semanalmente la ubicación de productos según su rotación	60%	2	2
2	Colocación de productos en los camiones de distribución	Colocar productos equivocados	Confusión en las órdenes de productos solicitados	Ubicar productos atendiendo órdenes de pedidos	70%	1	2
3	Asignación del personal encargado de distribuir	Personal que distribuye no esté autorizado	Manejo de productos por personal inapropiado	Registrar o anotar entradas y salidas con productos de la entidad	65%	3	1
4	Asignar rutas de distribución	El destino de los productos no sea reportado	No se conoce el destino real de los	Utilización de sistemas GPS o de ubicación de los camiones o	74%	1	2

5	Control de salidas de productos	Salidas de productos no autorizados	productos Se desconoce el número de salidas de productos	contenedores Realizar anotaciones de entradas y salidas	45%	3	3
6	Verificación de los clientes asignados por rutas	Programar entregas de productos a clientes no identificados	Entregas de productos a clientes nuevos	Cotejar el listado actual de clientes con entregas realizadas	50%	1	3
7	Supervisión de envíos de productos realizados	Envíos de productos sin previa solicitud	Salida masiva de productos sin documentos soporte	Solicitudes de órdenes de pedidos	55%	3	1
8	Actualización de productos en existencias	Control de productos desfasados	Base de datos de inventarios no actualizada	Uso de software para el control y actualización de inventarios	73%	2	1
9	Supervisión de jornadas laborales	Personal haga entregas en horarios no autorizados	No hay registro de salidas de productos en horas no asignadas	Ingreso a la bodega con autorización de las jefaturas	66%	3	1
10	Confirmaciones de recibimiento de pedidos por los clientes	Los productos sean apropiados por personal de la entidad	Pérdida de clientes por incumplimiento de entregas	Solicitar confirmaciones de recibido a los clientes	30%	3	2

Nota: la tabla anterior manifiesta la matriz de riesgo aplicada al área de inventario

Programas de Auditoría

Auditoria Forense
Periodo del 01 noviembre 2015 al 31 de enero 2022
Inventarios o punto de pericia 1
Programa de auditoria
Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

	Iniciales	Fecha
Preparo		
Reviso		
Superviso		

Objetivo:

Determinar la cadena de autorizaciones solicitadas por el Sr. Marroquín para el retiro de los productos del plantel, así como determinar la suma extraída en calidad de productos a Distribuidora Santa Emilia.

No	Procedimiento	Ref. P/T	Elaboro	Fecha
1	El auditor revisará los listados de salidas de productos autorizados en días domingos y las rutas de desplazamiento de dichos productos.		Y.A	
2	El auditor solicitará al encargado de bodega la confirmación de entrega por parte del señor Marroquín y la cadena de autorizaciones que solicitaba para la salida del plantel de los productos		S.H	
3	El auditor realizara un levantamiento de inventario para comparar con los datos que refleja la cuenta de inventarios en la contabilidad de la entidad		Y.A	

Auditoria Forense
Periodo del 01 noviembre 2015 al 31 de enero 2022
Inventarios o punto de pericia 2
Programa de auditoria
Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

	Iniciales	Fecha
Preparo		
Reviso		
Superviso		

Objetivo:

Determinar el valor total de las diferencias en las cuentas por cobrar y remesas realizadas a cuentas que son propiedad de Distribuidora Santa Emilia.

No	Procedimiento	Ref. P/T	Elaboro	Fecha
1	El auditor realizará un recálculo de cuentas por cobrar según registros contables y documentos soporte, comparado a remesas realizadas por el Sr. Marroquín a las cuentas de Distribuidora Santa Emilia.		Y.A	
2	El auditor realizará una confirmación de saldos con clientes claves dentro de las rutas establecidas y asignadas al Sr. Marroquín.		S.H	
3	El auditor solicitara conciliaciones bancarias a Distribuidora Santa Emilia para cotejar con remesas encontradas en físico en documentos del Sr. Marroquín		S.H	

Auditoria Forense
Periodo del 01 noviembre 2015 al 31 de enero 2022
Inventarios o punto de pericia 3
Programa de auditoria
Distribuidora Santa Emilia, S.A. de C.V.

	Iniciales	Fecha
Preparo		
Reviso		
Superviso		

Objetivo:

Conocer el control interno que Distribuidora Santa Emilia maneja en relación a sus inventarios y cadenas de distribución de sus productos.

No	Procedimiento	Ref. P/T	Elaboro	Fecha
1	El auditor entrevistara a jefaturas encargadas de autorizaciones para retiros y distribución de productos.		Y.A	
2	El auditor solicitara documentación que presentaba el Sr. Marroquín para solicitar la salida de productos con el fin de determinar la legalidad y autenticidad de los mismos, entre ellos pedidos realizados por los clientes y ordenes de producción.		Y.A	
3	El auditor solicitara detalle de personal asignado a las distribuciones en ruta que realizaba el Sr. Marroquín, así como horarios de personal que se encontraba en planta los días que se realizaban retiros de productos, entre ellos videos de cámaras de vigilancia y bitácoras de entrada y salida de personal.		S.H	

CONCLUSIONES

Podemos establecer que la auditoría forense nos permite determinar las herramientas, métodos y procedimientos que se utilizan para identificar un fraude, así mismo se puede observar la falta que hace al no ser aplicada como un método de prevención del fraude financiero.

El no contar con un buen control interno ocasiona el incremento de fraudes dentro de las entidades.

Los procedimientos forenses involucran la recolección sistemática de datos o evidencias mediante la aplicación de técnicas de investigación reconocidas por la profesión, y que llegado el caso guardan características de calidad que permite que puedan ser presentadas ante la justicia.

Las técnicas y los procedimientos de la auditoría forense permiten reconocer cómo es una empresa en marcha, la buena fe, la obtención de la prueba y, en general, los detalles necesarios para identificar el dolo o fraude en las organizaciones.

La malversación en los inventarios genera que los gastos aumenten, dado que las inversiones realizadas en este, no se ven retribuidas en las utilidades, ya que se está financiando indirectamente el fraude, generando obligaciones financieras para cubrir los faltantes que se presentan por este delito.

RECOMENDACIONES

El cuidado y el manejo eficiente de los inventarios para los pequeños mercados locales debe ser una prioridad, ya que éste les permite continuar con sus actividades económicas y obtener ingresos que permitan cubrir sus operaciones.

Implementar controles que sean eficientes como: registros de salida de inventario, mayor supervisión de éstos, conteos semanales, mayor organización en los inventarios, limitar el acceso a los empleados en el manejo de los inventarios

Fortalecimiento de los controles ya establecidos, de manera que estos logren reducir la malversación de los inventarios de acuerdo con las observaciones realizadas en el presente documento.

Al comienzo de una investigación el especialista forense puede llevar a cabo personalmente o contratar a otro especialista para que realice una investigación de antecedentes de un negocio, de sus dueños, de los empleados, de las partes relacionadas, sus competidores, y de cualquier otro objetivo de la investigación.

Se propone fomentar dentro de la entidad programas de prevención en relación con el fraude de acuerdo con el tipo de empresa y el sector que opera.

BIBLIOGRAFÍA

AUDITOOL. (10 de diciembre de 2019). auditool. Obtenido de auditool:

<http://www.auditool.org>

Ayala, L. (2014). Auditoria Forense como herramienta para la detección de operaciones de fraudes financieros en las empresas. Obtenido de

<http://dspace.initru.edu.pe/handle/UNITRU/2866>

Cano, & Lugo. (s.f). Técnicas de Investigación en Auditoria Forense. Recuperado el 06 de septiembre de 2016, de Unite states InterAmerican Community Affairs: <http://interamerican-usa.com/articulos/Auditoria/Audi-fore-tec-inv.htm>

Código Penal (2008) Asamblea Legislativa de El Salvador

Código Procesal Penal (2016) Asamblea Legislativa de El Salvador

IASB. NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

IASB. NIA 500 Evidencia de auditoría

IASB. NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

IASB. Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

NIEA 3000 (REVISADA) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoria o de la Revisión de Información Financiera Histórica, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB)

Vidal, C. (2010). Fundamentos de control y gestión de inventarios. Valle del Cauca:
Programa editorial Universidad del Valle.

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO 1. ENTREVISTA 1

ANEXO 2. ENTREVISTA 2

ANEXO 3. ANÁLISIS DE RESPUESTAS A ENTREVISTA 1

ANEXO 4. ANÁLISIS DE RESPUESTAS A ENTREVISTA 2

ANEXO 1. ENTREVISTA 1

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

Guía de preguntas para entrevistar sobre Técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios en empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador.

Solicitud:

Reciba un cordial saludo, somos estudiantes de la Universidad de El Salvador, licenciatura en contaduría pública, que actualmente estamos realizando nuestro trabajo de graduación respecto a la temática antes descrita, para lo cual, es de vital importancia conocer su punto de vista y aspectos de la experiencia profesional que contribuirán con la calidad de la investigación, por lo que solicitamos de su amable colaboración para la realización de la presente entrevista.

Dirigida a: auditor forense.

Objetivo:

Obtener información precisa y relevante, sobre las técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios, a efecto de la identificación, medición, valoración y análisis de los riesgos relacionados, que permita elaborar propuestas de

mejora y fortalecimiento en las empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador.

Nombre del entrevistado: Lic. Alexander Quinteros

Cargo: auditor externo.

Preguntas:

1- ¿En su experiencia ha participado en capacitaciones referentes a Auditoría Forense?

2- En sus procedimientos, ¿Cuáles han sido los comúnmente aplicados con relación al inventario?

3- ¿Ha participado en algún encargo relacionado a fraude financiero?

4- Según su criterio ¿cuáles son las áreas de interés en una auditoría forense?

5- ¿Considera usted que los auditores deben conocer de técnicas y procedimientos de investigación criminal y policial para aplicarlos en los encargos?

6- ¿Enfoca sus procedimientos en base a la matriz de riesgo que elabora para sus encargos?

7- ¿Como crea su base para la creación de la matriz de riesgo?

8- Mencione algunos de los procedimientos que utiliza para la obtención de evidencia en los casos de fraude financiero?

9- ¿Con qué frecuencia recibe capacitaciones de auditoría forense referente a fraude financiero?

10- ¿Mantienen un control de calidad en los encargos de auditoría desarrollados por su firma?

Específicamente en los encargos de fraude financiero.

11- ¿Estaría dispuesto a recibir una propuesta para el mejoramiento de sus procedimientos en auditorías forenses especialmente en fraude financiero?

¡Agradecemos su colaboración!

ANEXO 2. ENTREVISTA 2

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

Guía de preguntas para entrevistar sobre Técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios en empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador.

Solicitud:

Reciba un cordial saludo, somos estudiantes de la Universidad de El Salvador, licenciatura en contaduría pública, que actualmente estamos realizando nuestro trabajo de graduación respecto a la temática antes descrita, para lo cual, es de vital importancia conocer su punto de vista y aspectos de la experiencia profesional que contribuirán con la calidad de la investigación, por lo que solicitamos de su amable colaboración para la realización de la presente entrevista.

Dirigida a: auditor forense.

Objetivo:

Obtener información precisa y relevante, sobre las técnicas y procedimientos de auditoría forense en la investigación de apropiación indebida de inventarios, a efecto de la identificación, medición, valoración y análisis de los riesgos relacionados, que permita elaborar propuestas de

mejora y fortalecimiento en las empresas dedicadas a la distribución de productos lácteos en el municipio de San Salvador.

Nombre del entrevistado: Lic. Romario Peña

Cargo: auditor externo.

Preguntas:

1- ¿En su experiencia ha participado en capacitaciones referentes a Auditoría Forense?

2- En sus procedimientos, ¿Cuáles han sido los comúnmente aplicados con relación al inventario?

3- ¿Ha participado en algún encargo relacionado a fraude financiero?

4- Según su criterio ¿cuáles son las áreas de interés en una auditoría forense?

5- ¿Considera usted que los auditores deben conocer de técnicas y procedimientos de investigación criminal y policial para aplicarlos en los encargos?

6- ¿Enfoca sus procedimientos en base a la matriz de riesgo que elabora para sus encargos?

7- ¿Como crea su base para la creación de la matriz de riesgo?

8- Mencione algunos de los procedimientos que utiliza para la obtención de evidencia en los casos de fraude financiero.

9- ¿Con qué frecuencia recibe capacitaciones de auditoría forense referente a fraude financiero?

10- ¿Mantienen un control de calidad en los encargos de auditoría desarrollados por su firma?

Específicamente en los encargos de fraude financiero.

11- ¿Estaría dispuesto a recibir una propuesta para el mejoramiento de sus procedimientos en auditorías forenses especialmente en fraude financiero?

¡Agradecemos su colaboración!

ANEXO 3. ANÁLISIS DE RESPUESTAS A ENTREVISTA 1

Tabla 8

Análisis de entrevista 1

Análisis de entrevista 1	
Nombre del entrevistado:	Lic. Alexander Quinteros
Cargo:	Auditor externo

Pregunta N°1

Pregunta	Respuesta
¿En su experiencia ha participado en capacitaciones referentes a Auditoría Forense?	Si, a lo largo de mis años de experiencia desde el año 2005 he tenido la oportunidad de participar en dos conferencias relacionadas a temas de auditoría forense enfocada a fraudes financieros, estas han sido desarrolladas por colegas con mucha experiencia en el tema.

Análisis

El tema de las auditorías forenses aún es un tema bastante desconocido, ya que no se suelen impartir muchas capacitaciones relacionadas a esto. En términos de bibliografía no hay en temas específicos, sino que la información que se encuentra ya sea en medio digitales o impresos son de temas generales no es específicamente de temas exactos.

Pregunta N°2

Pregunta	Respuesta
En sus procedimientos, ¿Cuáles han sido los comúnmente aplicados en relación al inventario?	En el tema de inventarios trato de enfocar mis revisiones a lo que físicamente tiene la empresa comparándolo con Kardex y registros de ventas que se han tenido en el período, tomando en cuenta también las cuentas por cobrar a los clientes que están relacionadas con estos inventarios y facturaciones. Otro de los procedimientos es revisar la cadena de distribución de los productos, así como el proceso de recibir ya sea las materias primas para los productos o en algunos casos productos ya terminados que son utilizados para reventa. Esto depende del giro de la entidad, ya que si es el caso de una industria se debe tener especial cuidado en el tratamiento de todas las materias primas que forman parte de este inventario.

Análisis

Los procedimientos que generalmente se realizan están enfocados primordialmente en profundizar en la investigación del área de interés y luego de su entorno.

Pregunta N°3

Pregunta

¿Ha participado en algún encargo relacionado a fraude financiero?

Respuesta

Si, he tenido la oportunidad de participar en una auditoría forense de fraude financiero de apropiación indebida de efectivo en una empresa comercial del área metropolitana de San Salvador en el año 2012.

Análisis

Las participaciones en este tipo de auditorías son escasas, casi no hay participación de los profesionales muchas veces porque son temas delicados y de cierta manera encuentran un poco de temor.

Pregunta N°4

Pregunta

¿Según su criterio ¿cuáles son las áreas de interés en una auditoría forense?

Respuesta

En mi opinión las áreas a las que más atención se debería prestar al momento de desarrollar una auditoría forense serían, inventarios, efectivo, cuentas por cobrar y de alguna manera los controles internos con los que cuenta la entidad para el manejo de estas áreas.

Análisis

Las áreas en las que más se encuentran enfocadas las auditorías son las que generan los ingresos para las empresas ya que éstas son las más delicadas debido al flujo de efectivo que éstas tienen y lo susceptibles a fraudes que pueden llegar a ser.

Pregunta N°5

Pregunta

¿Considera usted que los auditores deben conocer de técnicas y procedimientos de investigación criminal y policial para aplicarlos en los encargos?

Respuesta

Considero que éstas técnicas y procedimientos de investigación criminal y policial son muy necesarias en la investigación que como auditores debemos realizar, ya que basándonos en ellas podemos llegar a realizar un mejor y más detallado desarrollo de nuestra investigación, ya que como sabemos siendo auditores debemos tener una mente inquisitiva y un espíritu de investigar para llegar al fondo de las situaciones que rodean nuestro punto de partida.

Análisis

El conocimiento de técnicas y procedimientos de investigación criminal debe ser un tema primordial en los conocimientos de todo auditor forense ya que gracias a esto puede brindar una mayor seguridad de los informes que está realizando.

Pregunta N°6

Pregunta

¿Enfoca sus procedimientos en base a la matriz de riesgo que elabora para sus encargos?

Respuesta

La matriz de riesgos es indispensable para la planeación y desarrollo de una auditoría forense es por ello que todos los procedimientos que se realizarán en la auditoría deben estar basados en esta matriz ya que

en base a ella sabemos a qué debemos ponerle más atención y especial cuidado.

Análisis

En las auditorías ya sean éstas forenses o no, la matriz de riesgos representa un elemento primordial ya que es el primer punto de vista de todo el panorama que hay por revisar y es ahí donde se le puede dar un mejor enfoque a la revisión que se realiza.

Pregunta N°7

Pregunta	Respuesta
¿Como crea su base para la creación de la matriz de riesgo?	La matriz de riesgos la desarrollo antes que nada conociendo a mi cliente, tanto interna como externamente, es decir que investigo del caso y de todo su entorno para poder tener una visión más amplia de dónde enfocar mi revisión y poder próximas???? en la investigación para el logro de los resultados correctos y apropiados.

Análisis

La matriz de riesgos debe contener no solo elementos internos de las empresas donde se va a desarrollar la auditoría, sino que también elementos externos que influyen en el desarrollo de las actividades de la entidad y en como éstos afectan a la empresa.

Pregunta N°8

Pregunta	Respuesta
Mencione algunos de los procedimientos que utiliza para la obtención de evidencia en los casos de fraude financiero	Normalmente utilizo recálculos, indagar ya sea interna o externamente sobre el área en cuestión y todas las personas relación esa área, confirmaciones internas y externas, entre otras.

Análisis

Los procedimientos que se utilizan en las auditorías forenses en su mayoría son los comúnmente utilizados en las diferentes auditorías que se realizan.

Pregunta N°9

Pregunta	Respuesta
¿Con que frecuencia recibe capacitaciones de auditoría forense referente a fraude financiero?	No suelo asistir con mucha frecuencia a estas capacitaciones. Pero normalmente son de cuatro a cinco capacitaciones en el plazo de un año aproximadamente.

Análisis

Las capacitaciones que se realizan de auditoría forense no suelen ser muy frecuentes, pero son de gran ayuda ya que el material bibliográfico solo se obtiene asistiendo a ellas.

Pregunta N°10

Pregunta	Respuesta
-----------------	------------------

Mantienen un control de calidad en los encargos de auditoría desarrollados por su firma. Específicamente en los encargos de fraude financiero.	Si claro, en la firma contamos con un control de calidad el cual es revisado y puesto en práctica en cada uno de los encargos realizados, específicamente en los encargos de fraude financiero se tiene especial cuidado y este control de calidad aplicado a estos casos es mucho más exhaustivo y cuidadoso para poder brindar una mayor seguridad del desarrollo y entrega de resultados.
--	--

Análisis

Los controles de calidad en las firmas de auditoría son muy importantes ya que, gracias a ellos, se puede mejorar cada día en el desarrollo de los diferentes encargos que son realizados por estas.

Pregunta N°11

Pregunta	Respuesta
¿Estaría dispuesto a recibir una propuesta para el mejoramiento de sus procedimientos en auditorías forenses especialmente en fraude financiero?	Claro que sí, estamos en la disponibilidad de recibir propuestas para el mejoramiento de nuestro trabajo y poder así brindar una mejor calidad a nuestros clientes y a la sociedad en general. Sabemos que cada día este es un tema que va teniendo más interés y por ende más demanda, y es necesario que nos adaptemos y aceptemos nuevas ideas y propuestas más actualizadas para poder posicionar nuestra firma en el país y también internacionalmente como una firma que brinda servicios de la mejor calidad.

Análisis

Las firmas de auditoría están en la disponibilidad de ampliar conocimientos aceptando propuestas para el mejoramiento de sus procedimientos y técnicas en auditorías forenses incluyendo así el brindar mejores resultados y más calidad en su trabajo.

ANEXO 4. ANÁLISIS DE RESPUESTAS A ENTREVISTA 2

Tabla 9

Análisis de entrevista 2

Análisis de entrevista 2	
Nombre del entrevistado:	Lic. Romario Peña
Cargo:	Auditor externo

Pregunta N°1

Pregunta	Respuesta
¿En su experiencia ha participado en capacitaciones referentes a Auditoría Forense?	Si, he tenido la experiencia de participar en diferentes capacitaciones acerca de Auditoría Forense, las cuales son muy enriquecedoras, ya que la temática se vuelve interesante al momento en que los ponentes abordan diferentes casos de los cuales ellos han sido los auditores encargados.

Análisis

La formación para auditores forense permite contar con auditores expertos y bien formados; ya que estos serán los responsables de detectar fraudes en las entidades, promoviendo acciones correctivas.

Pregunta N°2

Pregunta	Respuesta
En sus procedimientos, ¿Cuáles han sido los comúnmente aplicados en relación al inventario?	En cuanto a los inventarios, los procedimientos que son comúnmente utilizados son la revisión de la documentación como facturas, comprobantes de crédito fiscal que nos proporcione evidencia en la auditoría y confiabilidad de la naturaleza y fuente de las operaciones que realice la entidad en estudio, comparándolas con las tarjetas de control de inventarios Kardex; también evaluar que las transacciones de compras y ventas relacionadas con mercaderías del giro del negocio, estén de acuerdo a las condiciones de mercado; inspeccionar los diferentes controles con los que cuentan las empresas al momento de manipular el inventario, desde su compra hasta que es distribuido para la venta.

Análisis

Los procedimientos de Auditoría Forense para el área de inventarios, forman el conjunto de técnicas aplicadas de forma secuencial para poder obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense.

Pregunta N°3

Pregunta	Respuesta
-----------------	------------------

¿Ha participado en algún encargo relacionado a fraude financiero? Si, participe en un encargo de auditoria forense, en el que se llevaba a cabo una investigación acerca del delito de lavado de dinero y activos.

Análisis

Son pocos los auditores forenses los que participan y se dedican a realizar encargos de auditoria forense, sin embargo, se está volviendo una temática actual debido a las investigaciones realizadas a ex funcionarios públicos.

Pregunta N°4

Pregunta	Respuesta
¿Según su criterio ¿cuáles son las áreas de interés en una auditoría forense?	La auditoría forense se concentra en la revisión de normas o procesos que fallaron o se incumplieron por acción o por omisión y determinar las causas o raíz que motivaron o permitieron los incumplimientos o desviaciones. La investigación forense se centra en la búsqueda en contestar principalmente el cómo, es decir, aquellos elementos usados, manipulados, modificados o falsificados durante la comisión del hecho

Análisis

Quién es o son los involucrados, Qué podría haber pasado, Porqué podría la acusación ser verdadera, Dónde están los posibles sitios o métodos de ocultación, Cuándo ocurrió, Cómo fue cometido y Cuánto podría ser las repercusiones económicas del hecho cometido

Pregunta N°5

Pregunta	Respuesta
¿Considera usted que los auditores deben conocer de técnicas y procedimientos de investigación criminal y policial para aplicarlos en los encargos?	Es una característica con la que deben contar los auditores forenses al momento de realizar los encargos asignados, contar con una técnica criminalística nos ayuda a plantear los procedimientos que aplicaremos para realizar una investigación exhaustiva cuando se desarrollen las auditorias.

Análisis

Que los auditores forenses conozcan sobre las áreas de criminalística y delitos económicos se vuelve de gran importancia al llevar a cabo dichos encargos, ya que, en su mayoría de casos, se aborda esta temática.

Pregunta N°6

Pregunta	Respuesta
¿Enfoca sus procedimientos en base a la matriz de riesgo que elabora para sus encargos?	Es correcto, al momento de plantear los procedimientos que se desarrollaran en una auditoria, resulta de suma importancia que elaboremos y verifiquemos la matriz de riesgo, ya que, en base a los resultados obtenidos, podemos darnos cuenta en que áreas vamos a requerir aplicar mayor atención al momento de la auditoria.

Análisis

La matriz de riesgo se toma como un proceso en la descripción organizada y calificada de sus actividades o rubros para permitir un apoyo al seguimiento y/o gerenciamiento de los riesgos, por ende, frente a los fraudes existentes brindan la posibilidad de lograr objetivos a tiempo y con los resultados esperados

Pregunta N°7

Pregunta	Respuesta
¿Como crea su base para la creación de la matriz de riesgo?	El primer paso consiste en la identificación de las actividades principales de una organización y de los riesgos inherentes a estas. El siguiente paso consistiría en determinar la probabilidad de que, efectivamente, el riesgo ocurra, así como un cálculo de los efectos potenciales del mismo. Se trata, por lo tanto, de una valorización del riesgo, lo que implica un análisis conjunto e interrelacionado de la probabilidad de ocurrencia y del efecto en los resultados globales de la empresa.

Análisis

La utilidad de la matriz de riesgos radica en que ofrezca la posibilidad de tener una idea general de los riesgos de una empresa y la posibilidad de que ocurran, estableciendo los parámetros necesarios para que dicha matriz logre abarcar todos y cada uno de los riesgos existentes.

Pregunta N°8

Pregunta	Respuesta
Mencione algunos de los procedimientos que utiliza para la obtención de evidencia en los casos de fraude financiero	Por ejemplo, asistiendo a los recuentos de inventarios, verificar los registros contables, mediante análisis y revisión, re-ejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos.

Análisis

Los procedimientos forenses involucran la recolección sistemática de datos o evidencias mediante la aplicación de técnicas utilizadas en encargos de auditorías.

Pregunta N°9

Pregunta	Respuesta
¿Con que frecuencia recibe capacitaciones de auditoría forense referente a fraude financiero?	Me gusta asistir a estas capacitaciones cada vez que tengo oportunidad, siempre que hay alguna impartida por el gremio estoy presente

Análisis

Las capacitaciones que se realizan de auditoría forense no suelen ser muy frecuentes, La capacitación debe ser continua y dependiendo la necesidad debe hacerse al menos una vez al año.

Pregunta N°10

Pregunta

¿Mantienen un control de calidad en los encargos de auditoría desarrollados por su firma? Específicamente en los encargos de fraude financiero.

Respuesta

Si, este es un proceso diseñado para evaluar, de forma objetiva, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de formulación del informe. La firma de auditoría establece las políticas y procedimientos para dicho proceso

Análisis

El sistema de control de calidad incluye políticas y procedimientos, que se establecen con el propósito principal de asegurar la calidad de la auditoría y cumplimiento de las normas relevantes.

Pregunta N°11**Pregunta**

¿Estaría dispuesto a recibir una propuesta para el mejoramiento de sus procedimientos en auditorías forenses especialmente en fraude financiero?

Respuesta

Si, por supuesto, como auditores buscamos siempre oportunidades de mejora, ya que nuestra profesión conlleva brindar un excelente trabajo a nuestros clientes, debemos de asegurarnos de contar con la competencia y capacidad necesaria para brindar un servicio de calidad al momento de desempeñar el encargo de auditoría de acuerdo con normas profesionales, requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y emitir un informe de auditoría apropiado para cada circunstancia

Análisis

Las firmas de auditoría tienen la obligación de estar a la vanguardia por medio de lineamientos de clase mundial que optimizan su sistema de gestión y por tanto sus resultados.
