

UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS
Y ADMINISTRATIVAS

**LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE
GESTIÓN CONTRA LA CORRUPCIÓN
ADMINISTRATIVA EN LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS
DE LA REGIÓN ÁNCASH 2010 - 2011**

TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE MAESTRO EN
CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN AUDITORÍA

AUTOR: BR. JOSÉ MATEO PANTA BARRIOS

ASESOR: MGTR. NAZARETH VELASQUEZ PERALTA

CHIMBOTE – PERU

2014

TÍTULO DE LA TESIS

La auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 – 2011.

HOJA DE FIRMA DE JURADO EVALUADOR

DR. CPCC. EZEQUIEL EUSEBIO LARA
PRESIDENTE

DR. CPCC. LUIS TORRES GARCIA
SECRETARIO

DR. CPCC. YURY GONZALES RENTERIA
MIEMBRO

AGRADECIMIENTO

Deseo agradecer a todos mis maestros de la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote cómo también a todas las personas que me han apoyado incondicionalmente a lo largo del desarrollo de la investigación y la elaboración de la Tesis.

Mi agradecimiento especial al Dr. Luis Torres García y el Mgtr. Fernando Vásquez Pacheco, Docentes investigadores de la ULADECH Católica, quienes generosamente me brindaron sus valiosas sugerencias que permitieron mejorar y concretizar la presente Tesis.

DEDICATORIA

A DIOS: Todo Poderoso, por ser mi guía en este camino, por darme la fortaleza, la salud y la bendición para poder llevar a cabo esta meta.

A MI MADRE: Herminia Barrios, por todo el amor, comprensión y confianza que me ha brindado durante toda mi vida

A MI HIJO: Iker Said, gracias por venir al mundo y cambiarme la vida, gracias por ser el motor que me empuja día a día.

A MIS HERMANOS: Por su apoyo incondicional y sus consejos.

A MIS SOBRINOS: Que sirva como ejemplo para su desarrollo personal.

RESUMEN

La investigación se ha orientado al siguiente objetivo general: Demostrar que la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 - 2011. La investigación es básica o pura; del nivel descriptivo; se utilizó los métodos descriptivo e inductivo el diseño es el no experimental. La población estuvo compuesta por 10,000 personas y la muestra por 370 personas. El tipo de muestreo aplicado es el muestreo probabilístico. Las técnicas utilizadas para la recopilación de datos fueron las encuestas. El instrumento utilizado fue el cuestionario. Se aplicaron las siguientes técnicas de análisis de información: análisis documental, indagación, conciliación de datos, tabulación, comprensión de gráficos. Se aplicó las siguientes técnicas de procesamiento de datos: ordenamiento y clasificación, registro manual y proceso computarizado con Excel. Finalmente, el resultado más importante es que el 97 por ciento de los encuestados acepta que la auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash.

Palabras clave: Auditoría forense, herramienta de gestión, corrupción administrativa y Región Áncash.

ABSTRACT

The investigation has been orientated to the following general aim: To demonstrate that the forensic audit can be constituted in the management tool against the administrative corruption in the public institutions in the Region Áncash 2010 - 2011. The investigation is basic or pure; of the descriptive level; one used the methods descriptively and inductive the design is the not experimental one. The population was composed by 10,000 persons and the sample by 370 persons. The type of applied sampling is the sampling probabilístico. The technologies used for the summary of information were the surveys. The used instrument was the questionnaire. There were applied the following technologies of analysis of information: documentary analysis, investigation, conciliation of information, tabulation, comprehension of graphs. There were applied the following technologies of processing of information: classification and classification, manual record and process computarizado with Excel. Finally the most important result is that 97 per cent of the polled ones accepts that the forensic audit is the management tool against the administrative corruption in the public institutions in the Region Áncash.

Key words: forensic Audit, management tool, administrative corruption and Region Áncash.

CONTENIDO

1. TÍTULO DE LA TESIS.....	ii
2. HOJA DE FIRMAS DEL JURADO EVALUADOR.....	iii
3. HOJA DE AGRADECIMIENTO Y DEDICATORIA.....	iv-v
4. RESUMEN Y ABSTRACT.....	vi-vii
5. CONTENIDO.....	viii
6. ÍNDICE DE FIGURAS, TABLAS Y CUADROS.....	xii
7. INTRODUCCIÓN.....	xv
I. PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO.....	1
1.1. Formulación del problema y justificación del estudio.....	1
1.1.1. Formulación del problema.....	1
1.1.2. Justificación del estudio.....	4
1.2. Antecedentes relacionados con el tema.....	5
1.3. Objetivo general y objetivos específicos.....	12
1.3.1. Objetivo general.....	12
1.3.2. Objetivos específicos.....	12
II. MARCO TEÓRICO.....	13
2.1. Bases teóricas relacionadas con el estudio.....	13
2.1.1. La auditoría.....	13
2.1.1.1. Definición.....	13
2.1.1.2. Auditoría gubernamental.....	15
2.1.1.3. Control gubernamental.....	27

2.1.1.4. Administración financiera gubernamental.....	42
2.1.2. La auditoría forense.....	58
2.1.2.1. Definición de la auditoria forense.....	58
2.1.2.2. Objetivos de la auditoría forense.....	72
2.1.2.3. Perfil del auditor forense.....	74
2.1.2.4. Características de la Auditoria Forense.....	76
2.1.2.5. Campo de acción de la auditoría forense.....	78
2.1.2.6. Proceso de la auditoría forense.....	79
2.1.2.7. Planeación de la auditoría forense.....	81
2.1.2.8. Ejecución de la auditoría forense.....	89
2.1.2.9. El informe de auditoría forense.....	100
2.1.2.10. Procedimientos de auditoría forense.....	100
2.1.2.10.1. Programas de auditoría forense.....	109
2.1.2.10.2. Técnicas de auditoría forense.....	113
2.1.2.11. Evidencia de auditoría forense.....	130
2.1.2.11.1. Evidencia suficiente.....	136
2.1.2.11.2. Evidencia competente.....	136
2.1.2.11.3. Evidencia relevante.....	138
2.1.2.12. La prueba o la evidencia de auditoría forense.....	143
2.1.3. Relevancia de la auditoría forense en la administración de justicia.....	155
2.1.4. Fraude Financiero.....	158
2.1.5. Tipos de fraude Financiero.....	163
2.1.6. La Corrupción como Fraude en la Administración Pública.....	170

2.1.7. Corrupción administrativa.....	172
2.1.8. Causas de la Corrupción Administrativa.....	180
2.1.9. Impacto de la Corrupción Administrativa.....	181
2.1.10. Modalidades de Corrupción Administrativa.....	182
2.1.11. Acciones anticorrupción en las instituciones públicas.....	183
2.1.12. Control en las instituciones públicas.....	185
2.1.13. Transparencia de la gestión pública.....	185
2.1.14. De la Región Áncash.....	190
2.2. Definición de términos usados.....	192
2.3. Hipótesis.....	196
2.4. Variables.....	196
III. METODOLOGÍA.....	197
3.1. Diseño de la investigación.....	197
3.2. Población y muestra.....	197
3.2.1. Población de la investigación.....	197
3.2.2. Muestra de la investigación.....	197
3.3. Técnicas e instrumentos.....	199
3.3.1. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	199
3.3.2. Técnicas de procesamientos de datos.....	200
3.3.3. Técnicas de análisis de datos.....	200
IV. RESULTADOS.....	202
4.1. Resultados.....	202
4.2. Análisis de resultados.....	222

V. CONCLUSIONES.....	230
Referencias bibliográficas.....	233
Anexos.....	239

ÍNDICE DE FIGURAS, TABLAS Y CUADROS.

FIGURAS:

Figura 1. Tipos de auditoría.....	202
Figura 2. La auditoría forense y su vinculación con la administración de justicia.....	203
Figura 3. El proceso de la auditoría forense.....	204
Figura 4. Objetivo de la auditoría forense.....	205
Figura 5. Responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción.....	206
Figura 6. Determinación de los móviles, los culpables y aportar las pruebas.....	207
Figura 7. Memorando de planeamiento de la auditoría forense.....	208
Figura 8. Los procedimientos de auditoría forense.....	209
Figura 9. La prueba suficiente, competente y relevante.....	210
Figura 10. Prevención de la auditoría forense.....	211
Figura 11. Corrupción administrativa.....	212
Figura 12. Monopolio y transparencia en una institución pública.....	213
Figura 13. El riesgo de la corrupción.....	214
Figura 14. Las fases o hechos que pueden motivar la corrupción.....	215
Figura 15. Mecanismos de prevención contra la corrupción.....	216
Figura 16. La auditoría forense como la mejor herramienta de control.....	217
Figura 17. Los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas.....	218
Figura 18. La prueba en la auditoría forense.....	219
Figura 19. El informe de auditoría forense.....	220
Figura 20. La auditoría forense como herramienta de gestión.....	221

TABLAS:

Tabla 1. Tipos de auditoría.....	202
Tabla 2. La auditoría forense y su vinculación con la administración de justicia.....	203
Tabla 3. El proceso de la auditoría forense.....	204
Tabla 4. Objetivo de la auditoría forense.....	205
Tabla 5. Responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción.....	206
Tabla 6. Determinación de los móviles, los culpables y aportar las pruebas.....	207
Tabla 7. Memorando de planeamiento de la auditoría forense.....	208
Tabla 8. Los procedimientos de auditoría forense.....	209
Tabla 9. La prueba suficiente, competente y relevante.....	210
Tabla 10. Prevención de la auditoría forense.....	211
Tabla 11. Corrupción administrativa.....	212
Tabla 12. Monopolio y transparencia en una institución pública.....	213
Tabla 13. El riesgo de la corrupción.....	214
Tabla 14. Las fases o hechos que pueden motivar la corrupción.....	215
Tabla 15. Mecanismos de prevención contra la corrupción.....	216
Tabla 16. La auditoría forense como la mejor herramienta de control.....	217
Tabla 17. Los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas.....	218
Tabla 18. La prueba en la auditoría forense.....	219
Tabla 19. El informe de auditoría forense.....	220
Tabla 20. La auditoría forense como herramienta de gestión.....	221

CUADROS:

Cuadro 1: Porcentajes de pérdidas por fraude.....160

Cuadro 2: Triángulo de oportunidades.....161

INTRODUCCIÓN

Se ha determinado una creciente corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash, lo cual afecta la economicidad, eficiencia, efectividad y mejora continua de dichas instituciones. Frente a este panorama son varias las alternativas de solución; la contabilidad forense, estadística forense, administración forense, economía forense; etc. Por razones de especialidad, por ser una actividad moderna y porque viene dando resultados en países del primer mundo, se ha propuesto a la auditoría forense como una herramienta de gestión contra dicha corrupción.

Para una identificación concreta se presenta la problemática en cuatro eventos: i) Síntomas o efectos: Para identificar lo que está pasando actualmente; ii) Causas: Para identificar porque se presentan los síntomas; iii) Pronóstico: Para identificar qué pasará si no se hace nada al respecto; y, iv) Control de pronóstico. Para identificar la solución a la problemática. Por lo anteriormente expresado, el enunciado del problema de investigación es el siguiente: ¿De qué manera la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash 2010 - 2011?

Para dar respuesta al problema, se ha planteado el siguiente objetivo general:

Demostrar que la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 - 2011.

Para poder conseguir el objetivo general, nos hemos planteado los siguientes objetivos específicos:

- 1) Determinar los procedimientos de la auditoría forense que se aplicarán para facilitar las acciones de lucha anticorrupción.
- 2) Establecer la forma en que el informe de auditoría forense facilite la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios públicos.

Finalmente, la investigación se justifica porque en la Región Áncash la corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público es por esta razón que se hace necesario conocer y aplicar la Auditoría Forense, ya que proporciona las herramientas necesarias para combatir el crimen organizado, permitiendo que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión pública. Es por esta razón, que se considera oportuna esta investigación, la cual conlleva la aplicación de las etapas de la Auditoría Forense, que contribuyen con el adecuado control y uso de los recursos del Estado.

I. PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO

1.1. Formulación del problema y justificación del estudio

1.1.1. Formulación del problema

Se ha determinado una creciente corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash, lo cual afecta la economicidad, eficiencia, efectividad y mejora continua de las instituciones. Frente a este panorama son varias las alternativas de solución; la contabilidad forense, estadística forense, administración forense, economía forense; etc. Por razones de especialidad, por ser una actividad moderna y porque viene dando resultados en países del primer mundo, se ha propuesto a la auditoría forense como la herramienta de gestión contra dicha corrupción.

Descripción del problema

Para una identificación concreta se presenta la problemática en cuatro eventos: i) Síntomas o efectos: Para identificar lo que está pasando actualmente; ii) Causas: Para identificar porque se presentan los síntomas; iii) Pronóstico: Para identificar qué pasará si no se hace nada al respecto; y, iv) Control de pronóstico. Para identificar la solución a la problemática.

Síntomas o efectos:

Según Informes de la Contraloría General de la República, en las instituciones públicas de la Región Áncash se ha determinado que existe pago de remuneraciones al personal contratado sin los contratos respectivos, pago de viáticos pendientes de rendición, adquisición de bienes sin observar la Ley de

contrataciones y adquisiciones; adquisiciones de bienes carentes de documentos sustentatorios, tales como requerimientos, cotizaciones, cuadro comparativo, acta de buena pro, contratación de servicios y consultoría sin ajustarse a la normativa vigente, carentes de propuesta técnica económica, currículum vitae, contratos, informe de los avances, conformidad del servicio; asimismo la contratación de obras se realiza sin observar la Ley de contrataciones y adquisiciones del Estado.

Por otro lado, en la captación de recursos directamente recaudados se emiten recibos de diferentes series y no en forma correlativa, independientemente de ser adulterados y borroneados en algunos casos, las mismas que no son depositados en la cuenta corriente de la entidad.

También se ha determinado acciones de nepotismo, omisiones de transacciones, favoritismos en provecho de intereses particulares, cobros indebidos de derechos, cobranzas de comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración contra el orden establecido, alteraciones de datos e información, soborno de funcionarios y trabajadores, sustitución de trámites, desfalco de fondos de tesorería, extorsiones, uso indebido de inventarios institucionales, créditos incobrables, desvío de fondos, pagos por obligaciones no contraídas, transacciones a precios adulterados, etc. etc.

Dentro de los responsables se tiene a presidentes regionales, concejeros regionales, alcaldes, regidores, gerentes, directores, funcionarios, empleados y otros.

Aunado a lo anterior, se presenta el denominado fraude contable, tipificado por la manipulación, falsificación o alteración de registros y documentos; supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos; registro de transacciones sin sustento, etc.

Causas:

La problemática de la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash, ha llevado a identificar los factores que favorecen dichos actos, siendo estos el debilitamiento de los valores éticos y morales, cambios frecuentes de empleados claves, inadecuada separación de funciones, atraso permanente en la presentación periódica de información, inadecuado sistema de control interno, registros contables y administrativos inadecuados, personal insuficiente y poco calificado, carencia de análisis de ingresos y egresos de dinero, salidas y entradas de recursos materiales, compras y ventas, etc.

Todos estos eventos que favorecen los actos de corrupción administrativa no han podido ser detectados por la tradicional auditoría financiera, ni por la auditoría de gestión ni exámenes especiales que se aplican en las instituciones públicas de la Región Áncash.

Pronóstico:

De continuar esta situación en las instituciones públicas de la Región Áncash no podrán cumplir sus metas, objetivos ni misión institucional.

Control de pronóstico:

La situación de corrupción que se manifiesta, será menguada, por la aplicación de la auditoría forense, como cuerpo de conocimientos y praxis, orientada a prevenir y detectar actos fraudulentos contra la corrupción administrativa.

La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección de la corrupción administrativa; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos.

La auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre corrupción administrativa, fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones.

Enunciado del problema:

¿De qué manera la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 - 2011?

1.1.2. Justificación del estudio

La investigación se justifica porque en la Región Áncash la corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público es por esta razón que se hace necesario conocer y aplicar la Auditoría Forense, ya que proporciona las herramientas necesarias para combatir el crimen organizado, permitiendo que un

experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión pública.

Es por esta razón, que se considera oportuna esta investigación, la cual conlleva la aplicación de las etapas de la Auditoría Forense, que contribuyen con el adecuado control y uso de los recursos del Estado.

1.2. Antecedentes relacionados con el tema

Los antecedentes son los siguientes:

Ríos (2009), Tesis: **Auditoría forense: moderna herramienta de control para luchar contra la corrupción en el sector gubernamental**; presentada en la Universidad Nacional Federico Villarreal para optar el Grado de Doctor en Contabilidad. En este trabajo se ha identificado la problemática en el alto grado de corrupción que existe en el sector gubernamental, sobre esa base se ha formulado la siguiente pregunta principal: ¿De qué manera la auditoría forense como moderna herramienta de control puede facilitar la lucha contra la corrupción en el sector gubernamental? Luego de ello se formula el objetivo general que persigue el estudio: Determinar la manera en que la auditoría forense como moderna herramienta de control puede facilitar la lucha contra la corrupción en el sector gubernamental. La solución a la problemática que se propuso y luego contrastó la hipótesis principal: Si la auditoría forense como moderna herramienta de control previene y detecta errores e irregularidades; entonces, facilitará la lucha contra la corrupción en el sector

gubernamental. En el aspecto metodológico se ha establecido que es una investigación de tipo aplicada en la medida que sea tomada en cuenta por el sector gubernamental.

Hernández (2009), **Manual de Auditoría forense**. Formulada para la enseñanza de este tipo de auditoría en las universidades públicas y privadas de nuestro país. En este documento se establece que la auditoría forense es el examen y evaluación integral, metodológico, objetivo, sistemático, analítico e independiente con respecto de la actuación los responsables, efectuada por profesionales, con el propósito de emitir un informe, para formular recomendaciones contribuyendo a prevenir, detectar y luchar contra la corrupción. Destaca los siguientes objetivos de la auditoría forense: i) Evaluar a la empresa en todas sus áreas; ii) Obtener el conocimiento de la actuación de la gestión empresarial; iii) Evaluar la eficiencia y el grado de confiabilidad de la información administrativa, legal, contable, financiera, económica, laboral.

Medianero (2007), Tesis: “**Control de calidad en el desarrollo de la auditoría forense**”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. En esta tesis el autor estudia todos los criterios que deben cumplirse para obtener una auditoría forense de calidad y de beneficio para las empresas. Estos criterios podrían adecuarse al sector gubernamental para combatir la corrupción. El resultado más importante está en que el 97% de los encuestados acepta

que la auditoría forense debe pasar por un control de calidad para ser de utilidad en la gestión transparente de los agentes económicos.

Vergara (2007), Tesis: **“La auditoría forense en la empresa moderna”**, elaborado para optar el grado de Maestro en Administración en la Universidad San Martín de Porres. Desarrolla el proceso de la auditoría forense, los procedimientos, técnicas y prácticas y los relaciona con las actividades administrativas, comerciales, contables, tributarias y de otro tipo que llevan a cabo las empresas. Asimismo recalca la necesidad de aplicar la auditoría forense para prevenir, detectar y luchar contra la corrupción en las entidades privadas y públicas de nuestro país. La conclusión más relevante es que el 95% de los encuestados acepta que la auditoría forense facilita la gestión transparente y eficiente de la empresa moderna.

Eslava (2006), Tesis: **“El Proceso de la Auditoría forense en la gestión municipal”**, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. En este trabajo se describe las etapas de la auditoría forense y la forma como incide en la gestión de las municipalidades de nuestro país, por el enfoque que tiene será de utilidad para el presente trabajo. El autor presenta al 93% de los encuestados que aprueban que la auditoría forense facilita información para la gestión municipal transparente.

García (2006), Tesis: **Auditoría integral: una respuesta efectiva de lucha contra el fraude y la corrupción en los gobiernos regionales**. Presentada para optar el Grado de Maestro en auditoría Integral en la Universidad Nacional Federico Villarreal. Este tiene como objetivo: Formular los criterios bajos cuales debe desarrollarse la Auditoría Integral en los Gobiernos Regionales; de tal modo que sea la herramienta efectiva contra el fraude y la corrupción y contribuya a recobrar la confianza de parte del resto del Sector Público y especialmente de la comunidad. En este trabajo se considera que el fraude y la corrupción son actos ilegales casi institucionalizados en el quehacer de los niveles gubernamentales. Para enfrentarse a tales actos la Presidencia de los Gobiernos Regionales, debe hacer uso de una extraordinaria herramienta de gestión y control institucional, como es la auditoría integral. La auditoría integral, de seguro además de evidenciar los procesos y procedimientos institucionales, va a aportar las recomendaciones que requieren los gobiernos regionales para adoptar una política severa, justa y decidida para no tolerar comportamientos fraudulentos y de corrupción en estas instituciones por parte de directivos, funcionarios y trabajadores, en estas instituciones que recién se han creado en nuestro país.

Hernández (2005), Trabajo de Investigación: **“Auditoría forense aplicado a las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo para la eficacia de la Cooperación Técnica Internacional”**. Presentado en la Facultad de Ciencias Financieras y Contables de la Universidad Nacional Federico Villarreal. En este trabajo el autor trata el estudio de la auditoría forense aplicada a las Organizaciones No

Gubernamentales de Desarrollo. Se destaca las investigaciones al cumplimiento de la normatividad nacional e internacional. La auditoría forense se aplica para determinar la forma como se utiliza la cooperación internacional. El autor establece que el 95% de los encuestados acepta que es necesario aplicar la auditoría forense como para de facilitar información para la gestión eficaz.

Fuentes (2005), Tesis: **“La contabilidad y la auditoría forense, herramientas para la efectividad de la gestión de las empresas”**. Este trabajo ha sido presentado en la Universidad Nacional del Callao para optar el grado de Contador Público. En este trabajo se analiza el carácter constructivo de la contabilidad y el retrospectivo de la auditoría forense y la forma como facilitan la efectividad de la planificación, organización, dirección, coordinación y control de las empresas. En la auditoría forense se destaca el carácter investigativo hasta establecer los fundamentos de hecho y de derecho de directores, gerentes, funcionarios y trabajadores; asimismo se resalta los procedimientos para obtener la evidencia suficiente, competente y relevante para el informe correspondiente. La conclusión más relevante en este trabajo es que el 98% de los encuestados acepta que la contabilidad y la auditoría forense son herramientas facilitadoras para la gestión transparente y efectiva de la gestión de las empresas, porque aportan información para la toma de decisiones.

Marsano (2005), Trabajo de Investigación: **“La auditoría forense en la gestión de las empresas cooperativas de servicios múltiples”**, elaborado para optar el grado de Contador Público en la Universidad de Lima. En este trabajo el autor describe la forma como llevar a cabo la auditoría forense de modo que resulte útil para la gestión eficiente, económica y eficaz de los recursos que operan las cooperativas de servicios múltiples. El trabajo destaca la aplicación de procedimientos antifraude de parte de directivos, funcionarios y trabajadores cooperativistas. Asimismo se recalca el proceso a seguir con la evidencia obtenida. El resultado más relevante es que el 97% de los encuestados acepta que la auditoría forense facilita la gestión transparente de las cooperativas de servicios múltiples.

Liñán (2002) **Las acciones de control para el desarrollo de una auditoría integral de una Universidad Pública**. Tesis presentada para optar el grado de maestra en auditoría contable y financiera. En este trabajo se destaca las acciones, programas, procedimientos y técnicas de control para determinar la eficiencia, economía y efectividad en el uso de los recursos humanos, materiales y financieros de una la Universidad Nacional Federico Villarreal. Es un trabajo que facilitará el desarrollo de la investigación.

Bendezú (2001), **La auditoría de gestión en la empresa moderna**. Tesis elaborada para optar el grado de Maestro en Administración. El autor en esta tesis desarrolla el

proceso de la auditoría de gestión, tratando en primer lugar la evaluación del sistema de control interno, lo que será de suma utilidad para este trabajo de investigación. Además, hace referencia a los programas, procedimientos, técnicas y prácticas de auditoría de gestión aplicables a farmacias y boticas; lo que facilitará la investigación a realizar.

Herrera (1999), Conferencia Internacional: **Problemas de Fraude y Corrupción en el Gobierno**. Se refiere a la participación de las organizaciones profesionales en la ayuda para fortalecer la moralidad en la esfera gubernamental. Se hace énfasis a la labor de la auditoría integral como una de las mejores formas de contribuir a luchar contra el fraude y la corrupción que impera en los gobiernos nacionales, regionales y locales de los países. La corrupción es un concepto tan amplio y alcanza tantos y tan distintos estamentos de la sociedad, que es casi un contrasentido hablar, sobre como la dirección financiera de los gobiernos puede controlar la corrupción en términos generales. Los gobiernos siempre tendrán la responsabilidad de tomar acción para controlar la corrupción en la comunidad como un todo.

Ramírez (1991), Conferencia denominada: **“Medidas para evitar la corrupción en la empresa”**, dictada en el Tercer Encuentro Interamericano de Auditores Externos de octubre 1991; señala que el fraude y la corrupción se han convertido en una institución intangible y amorfa que de alguna manera involucra personas, instituciones y recursos.

Los periódicos, la televisión y la radio divulgan complejas malversaciones, grandes fraudes empresariales y delitos comerciales que el ciudadano común y corriente no puede sino asombrarse ante el evidente ingenio y eficiencia con que actúan estas personas. El mismo autor en su trabajo denominado: “**Actitud del Auditor Independiente frente a actos de corrupción**”, presentado a la XIX Conferencia Interamericana de Contabilidad de Diciembre de 1991; menciona: “la corrupción es un mal incurable, en nuestro medio se encuentra de moda; por tanto deben desarrollarse en diferentes niveles programas de anticorrupción con el fin de superar esta situación en los negocios, en la administración de las empresas y en el gobierno corporativo de las entidades públicas o privadas”.

1.3. Objetivo general y objetivos específicos:

1.3.1. Objetivo general

Demostrar que la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash 2010 - 2011.

1.3.2. Objetivos específicos

- 1) Determinar los procedimientos de la auditoría forense que se aplicarán para facilitar las acciones de lucha anticorrupción.
- 2) Establecer la forma en que el informe de auditoría forense facilite la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios públicos.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Bases teóricas relacionadas con el estudio

2.1.1. La auditoría

2.1.1.1. Definición

Gutiérrez (2001), la auditoría se define como aquella que: “Consiste en la evaluación, revisión, análisis, verificación y comprobación por parte de un auditor independiente, de los datos financieros, los registros contables y los documentos de la empresa, así como de otro tipo de documentación sobre la empresa que permita verificar la validez de sus registros contables”. Es decir, la auditoría representa una actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras presentadas en los estados financieros; así como la evaluación de los procedimientos utilizados en los mismos.

De acuerdo a Montilla y Herrera (2006), la auditoría es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo. Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria.

De este modo, la auditoría se ve ligada a la detección de errores y fraudes dentro de los estados financieros contables y la contabilidad que los produce, la detección se realiza por medio de la revisión y comunicación de hallazgos

o evidencias, la razón de ser de la auditoría es la de proteger la posesión y buen devenir económico del ente a favor de sus interesados (propietarios-sociedad), satisfaciendo la necesidad de certeza requerida por los usuarios de la información contable.

Entre las prácticas más antiguas de auditoría se reconoce el hecho de que en diversos países, en los primeros estadios de la sociedad, para evitar desfalcos y fraudes en sus cuentas, los soberanos exigían que el mantenimiento de éstas fuera realizado por dos escribanos independientes, suceso que manifiesta haber sido tomadas algunas medidas de control patrimonial desde épocas antiguas.

Según Whittington y Pany (2000), la auditoría, en su sentido más amplio, hace relación a un conjunto de aspectos involucrados en la realización del proceso de lograr confianza (conocimiento) en un objeto o situación determinada, respecto de unos criterios considerados correctos, con la condición de que dicha realización sea lograda por medio de una metodología científica o técnica.

Alvarado (2005), la auditoría es un examen sistemático de los estados financieros, contables, administrativos, operativos y de cualquier otra naturaleza, para determinar el cumplimiento de principios económico-financieros, la adherencia a los principios de contabilidad generalmente

aceptados, el proceso administrativo y las políticas de dirección, normas y otros requerimientos establecidos por la organización.

Tomando en consideración los conceptos expuestos, debe aclararse entonces que, la auditoría no es un aislante del campo de la Contabilidad, por el contrario, es parte de ella, y se concatena a través de la revisión de los estados financieros, de verificar la vigencia del proceso administrativo y del cumplimiento del ordenamiento jurídico y de las políticas de dirección y procedimientos específicos que relacionados entre sí, forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objeto de la revisión, cuyo propósito es poder expresar una opinión profesional sobre todo ello y verificar el cumplimiento de normas de contabilidad y políticas fiscales.

2.1.1.2. Auditoría gubernamental

Retamozo (2009); la modernización del Estado en el ámbito del control gubernamental requiere del cabal cumplimiento de la Ley del Sistema Nacional de Control, en su proyección moderna orientada al ejercicio de la auditoría, en todas y cada una de las entidades conformantes del Sistema. El mandato de nuestro desarrollo es concordar la acción de control efectiva con la toma de decisiones oportuna, así como proporcionar información útil y confiable para el manejo gerencial del Estado. La auditoría moderna evalúa y proporciona información a los Poderes del Estado y a la opinión pública, sobre las limitaciones, oportunidades y posibilidades de la Administración

Pública; y los resultados de su gestión en relación con los planes, programas y presupuestos establecidos. Determina los niveles de economía, eficacia y eficiencia que permitirán a la Administración Gubernamental tomar las correspondientes decisiones. La auditoría gubernamental, por tanto, se orienta a contribuir al establecimiento de una organización adecuada y de los recursos necesarios para cumplir con los objetivos y metas. En el aspecto técnico, la auditoría gubernamental cuenta con un enfoque procedimental concordante con los nuevos tiempos de cambio y modernización. Desde 1972 a 1988, se contó con las "Normas Técnicas de Auditoría", sustituidas por el "Reglamento de las Acciones de Control", hasta el 27 de setiembre del año 1998, fecha a partir de la cual entran en vigencia las nuevas "Normas de Auditoría Gubernamental" (NAGU), que viabilizan el desarrollo profesional de la auditoría gubernamental, acorde con la modernización del Estado. Las Normas de auditoría gubernamental (NAGU) se orientan a reforzar y actualizar el desarrollo de la auditoría gubernamental, propiciando la prestación de un oportuno y efectivo servicio de la gestión pública. Permiten al auditor gubernamental contar con un instrumento técnico que posibilite el desarrollo de sus actividades profesionales, acordes con los cambios de diverso orden acontecidos en el ámbito gubernamental, tanto a nivel nacional como mundial.

Los tiempos modernos, han convertido a la auditoría en un elemento integral del proceso de responsabilidad en el sector público. Por esta razón, el auditor

gubernamental requiere contar con normas ágiles y modernas que lo orienten y permitan que la administración gubernamental se apoye en su labor y busque la transparencia en su gestión. En este contexto, las NAGU se orientan a uniformar el trabajo de la auditoría gubernamental y a obtener resultados de calidad. Para la Contraloría General de la República del Perú, las Normas de Auditoría Gubernamental, que han sido elaboradas por un equipo técnico de este Organismo, con el aporte de diversas instancias del Sector Público Nacional, se proyectan como uno de los propósitos de modernizar los procedimientos de auditoría que faciliten la auditoría gubernamental, acordes con nuestra realidad nacional y las nuevas tendencias de la auditoría gubernamental a nivel internacional, así como agilizar los procedimientos de auditoría aplicables en las entidades del Sistema Nacional de Control, vale decir los Órganos de Control institucional (OCI). Seguro que el esfuerzo efectuado por la Contraloría General de la República del Perú y la aplicación de las Normas de Auditoría Gubernamental contribuirá a una mejor gestión del Sector Público y por ende al desarrollo del país.

Las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, son los criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, orientados a uniformar el trabajo de la auditoría gubernamental y obtener resultados de calidad. Constituyen un medio técnico para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permiten la

evaluación del desarrollo y resultados de su trabajo, promoviendo el grado de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de la entidad auditada. Se fundamentan en la Ley del Sistema Nacional de Control, su Reglamento y en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las NAGA son aplicables en su totalidad cuando se trata de una auditoría financiera, y en lo aplicable, en una auditoría de asuntos financieros en particular y otros exámenes especiales. La auditoría de gestión requiere, sin embargo, normas complementarias y específicas para satisfacer las necesidades propias de los citados exámenes. Los auditores deben seleccionar y aplicar las pruebas y demás procedimientos de auditoría que, según su criterio profesional, sean apropiadas en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría. Esas pruebas y procedimientos deben planearse de tal modo que permitan obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar razonablemente las opiniones y conclusiones que se formulen en relación con los objetivos de la auditoría. Las Normas de Auditoría Gubernamental son de cumplimiento obligatorio, bajo responsabilidad, por los auditores de la Contraloría General de la República, de los Órganos de control institucional de las entidades sujetas al Sistema y de las Sociedades de Auditoría designadas por el organismo superior de control. Asimismo, son de observancia, por los profesionales y/o especialistas de otras disciplinas que participen en el proceso de la auditoría gubernamental.

Retamozo, también menciona que la Auditoría Gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, elaborando el correspondiente informe. Se debe efectuar de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental y disposiciones especializadas emitidas por la Contraloría General, aplicando las técnicas, métodos y procedimientos establecidos por la profesión del contador público. Tiene por objetivos: a. Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. b. Determinar la razonabilidad de la información financiera. c. Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación a los recursos asignados y al cumplimiento de los planes y programas aprobados de la entidad examinada. d. Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública. e. Fortalecer el sistema de control interno de la entidad auditada. Corresponde ejercer la Auditoría Gubernamental a los auditores de la Contraloría General de la República, de los OCI de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control y de las Sociedades de Auditoría designadas. El auditor gubernamental es el profesional que reúne los requisitos necesarios para el ejercicio del trabajo de auditoría en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, aplicando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGA, las Normas Internacionales de Auditoría - NIA y las presentes Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU.

Retamozo, nos indica que el objetivo de la auditoría financiera o auditoría a los estados financieros de una entidad gubernamental es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. La opinión del auditor fortalece la credibilidad en los estados financieros; sin embargo, los usuarios de tales estados no pueden suponer que la opinión del auditor representa una seguridad sobre la continuidad futura viabilidad de la entidad, así como respecto de la eficiencia o efectividad con que la administración conduce sus actividades. El auditor debe realizar su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas-NAGA's, las normas de auditoría gubernamental-NAGU emitidas por la Contraloría General de la República, las normas internacionales de auditoría-NIA's publicadas por la Federación Internacional de Contadores-IFAC y, los pronunciamientos profesionales vigentes en el Perú.

Los estados financieros son responsabilidad de la administración. Esta responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas contables apropiadas, el desarrollo de estimaciones contables y la protección de los activos de la entidad. La responsabilidad del auditor es proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros han sido presentados adecuadamente en todos sus aspectos materiales e informar sobre ellos. Los

estados financieros proveen información en torno a la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad. Los datos consignados en tales estados son las representaciones de la administración, de manera explícita o implícita. Estas son conocidas como aseveraciones sobre los estados financieros, las que pueden categorizarse de la forma siguiente: i) **integridad:** no existen activos, pasivos o transacciones no registradas que requieran reconocimiento en los estados financieros; ii) **existencia o validez** : el activo o pasivo señalado, existen a una fecha dada; iii) **exactitud** : los detalles de los activos, pasivos y transacciones se han registrado y procesado apropiadamente y fueron emitidos correctamente en informes, con relación a parte, fecha, descripción, cantidad y precio; iv) **valuación** : los activos y los pasivos se han registrado a un valor apropiado en libros; v) **propiedad** : la entidad tiene los derechos de propiedad, con relación a los activos revelados en los estados financieros y los pasivos representan adecuadamente las obligaciones de la entidad; vi) **presentación y revelación:** la información se revela, clasifica y describe de conformidad con políticas contables y el marco legal correspondiente, en lo que sea aplicable.

La auditoría practicada de acuerdo al marco normativo antes mencionado, se diseña para proporcionar una certidumbre razonable de que los estados financieros tomados en conjunto están libres de distorsiones materiales. El concepto de certidumbre razonable es asociado, generalmente, a la

acumulación de evidencias de auditoría en el grado necesario, para que el auditor llegue a la conclusión de que no existen distorsiones materiales en los estados financieros tomados en conjunto.

Todas las auditorías se planean y realizan con una actitud de escepticismo profesional. Esto significa que el auditor no supone que la gerencia es deshonesto, ni tampoco supone una honestidad incuestionable. Se reconoce la necesidad de realizar una evaluación objetiva de las condiciones que observa el auditor y de la evidencia que obtiene para formarse una opinión, sobre si los estados financieros carecen de errores o irregularidades de importancia relativa.

Los saldos de las cuentas que se muestran en los estados financieros, representan el resultado neto de los asientos contables elaborados para registrar las transacciones y otros eventos que requieren reconocimiento durante un período determinado. Por lo tanto, en adición al registro de transacciones, los asientos registran las estimaciones contables y las transferencias que tienen características comunes.

Las transacciones rutinarias son aquellas que realiza la entidad diariamente tales como compras, pagos o ingresos en efectivo, según los casos. Estas por su naturaleza son numerosas, recurrentes, pueden medirse objetivamente y son procesadas de forma similar cada vez que ocurren. Por lo general, el registro, procesamiento e información en la entidad de tales transacciones se encuentra automatizado y requiere muy poca o ninguna intervención manual.

El riesgo de errores de importancia relativa en las transacciones rutinarias procesadas de manera sistemática es bajo, debido a que los controles internos son efectivos. Por esta razón, el auditor debe considerar dicha situación al diseñar las pruebas relacionadas con el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

Las transacciones no rutinarias tienen un carácter extraordinario, debido a su naturaleza o volumen o, por que su ocurrencia es poco frecuente; tal es el caso de los asientos de diario reflejados al final del ejercicio. Tales transacciones incluyen transacciones ajenas a las actividades rutinarias de la entidad y asientos contables ajenos al curso normal de las actividades, entre otras. El riesgo inherente relacionado con transacciones no rutinarias, generalmente, es más alto que con respecto a los objetivos de auditoría concernientes a transacciones rutinarias. Esto es explicable dado que puede existir una mayor intervención manual en la recopilación y procesamiento de la información, una mayor necesidad de criterio para determinar los montos o, es posible que se hayan realizado cálculos complejos o también, aplicado principios contables con la misma característica.

Las estimaciones contables están representadas por asientos contables que provienen de la entidad, muchos de los cuales tienen efectos significativos sobre sus estados financieros. Se basan con frecuencia en cálculos que utilizan datos provenientes del sistema de información de la entidad y requieren juicio apropiado para su ejecución. Por ejemplo, el cálculo de la

depreciación puede realizarse en forma rutinaria; sin embargo, la determinación de la vida útil de los activos, el método de depreciación a utilizar y los valores de recuperación, requieren de los juicios de la administración. El riesgo de que ocurran errores o irregularidades significativas en relación a estimaciones contables es alto, debido a que: i) la incertidumbre relativa a juicios y presunciones necesarias para ejecutar las estimaciones aumenta el riesgo inherente; y, ii) la naturaleza subjetiva de algunos aspectos de las estimaciones puede dificultar a la administración establecer un control interno adecuado.

En muy pocas oportunidades es posible obtener evidencia concluyente de auditoría que muestre que los estados financieros de la entidad auditada carecen de errores o irregularidades de importancia relativa. Por esta razón, el riesgo de auditoría se refiere al hecho que al examinar parte de la información disponible, en vez de toda, existe el riesgo de que inadvertidamente el auditor emita un informe que exprese una opinión de auditoría sin salvedades sobre estados financieros afectados por una distorsión material. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente se refiere a la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, por no haber estado implementados los controles internos

correspondientes. El riesgo inherente resulta de los factores internos, presiones y las fuerzas externas que afectan a la entidad. Generalmente, la administración requiere de información financiera confiable para la gestión y control de la entidad. Por lo tanto, la gerencia establece controles internos para protegerse de errores o irregularidades en los datos que pueden derivar en la toma de decisiones erróneas y provocar la pérdida de activos. El riesgo de que el control interno no pueda prevenir o detectar y corregir, errores e irregularidades significativas se denomina riesgo de control. Para lograr los objetivos de auditoría el auditor selecciona los procedimientos sustantivos necesarios para obtener evidencia de auditoría, en torno a sí las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativas. Por lo tanto, el riesgo de no detección se refiere al riesgo de que los procedimientos sustantivos de auditoría no detecten tales errores e irregularidades significativas.

Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría financiera se ha considerado dividir ésta en tres fases: i) Planeamiento; ii) Ejecución; e, iii) Informe.

Planeamiento, en esta fase se inicia con la comprensión de las operaciones de la entidad a ser examinada, así como implica la realización de procedimientos de revisión analítica y el diseño de las pruebas de materialidad. Estas actividades implican reunir información que nos permita llevar a cabo una evaluación apropiada del riesgo de auditoría. Mediante la

comprensión del ambiente de control, sistema de contabilidad, procedimientos de control, ambiente SIC (sistemas de información computarizada) y auditoría interna, podemos evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control a nivel de cuentas; después de lo cual es elaborado el memorándum de planeamiento (también es denominado memorándum de planificación) que resume la información reunida y se preparan los programas de auditoría específicos.

Ejecución, si al preparar el memorándum de planeamiento, decidimos confiar en los controles, generalmente, efectuamos pruebas de controles y pruebas de cumplimiento y, según los casos, se realizan pruebas sustantivas, consistentes en pruebas sustantivas de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. Para arribar a la conclusión de si nuestro alcance de auditoría fue suficiente y los estados financieros no tienen errores materiales, deben considerarse factores cuantitativos o cualitativos, al evaluar los resultados de las pruebas y los errores detectados al realizar la auditoría. Parte del procedimiento implica la revisión de los estados financieros, para determinar si tales estados, en conjunto, son coherentes con la información obtenida y fueron presentados debidamente y la comunicación de hallazgos de auditoría a la entidad examinada.

Informe, antes de concluir la auditoría se efectúa la revisión de los eventos subsecuentes, evaluación de carta de abogados y se obtiene la carta de representación de la administración y se prepara el memorándum de

conclusiones. Finalmente, es elaborado el dictamen sobre los estados financieros, el dictamen sobre la información financiera para la Cuenta General de la República el informe sobre la estructura de control interno y las observaciones, conclusiones y recomendaciones de control interno financiero resultantes de la auditoría; elementos que en su conjunto integran el informe de auditoría financiera.

2.1.1.3. Control gubernamental

Álvarez (2009); es objeto del control gubernamental, propender al apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control, para prevenir y verificar, mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos, la correcta, eficiente y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos, así como el cumplimiento de metas y resultados obtenidos por las instituciones sujetas a control, con la finalidad de contribuir y orientar el mejoramiento de sus actividades y servicios en beneficio de la Nación.

Las normas de control gubernamental y aquellas que emita la Contraloría General son aplicables a todas las entidades sujetas a control por el Sistema, independientemente del régimen legal o fuente de financiamiento bajo el cual operen. Dichas entidades sujetas a control por el Sistema, que en adelante se designan con el nombre genérico de entidades, son las siguientes:

a) El Gobierno Central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas instituciones; b) Los Gobiernos Regionales y Locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria; c) Las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público; d) Los Organismos Autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por ley, e instituciones y personas de derecho público; e) Los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización; f) Las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que éste participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten por los recursos y bienes materia de dicha o participación; g) Las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren. En estos casos, la entidad sujeta a control, deberá prever los mecanismos necesarios que permitan el control detallado por parte del Sistema.

Las entidades que, en uso de sus facultades, destinen recursos y bienes del Estado, incluyendo donaciones provenientes de fuentes extranjeras cooperantes, a entidades no gubernamentales nacionales o internacionales

no sujetas a control, se encuentran obligadas a informar a la Contraloría General sobre la inversión y sus resultados, derivados de la evaluación permanente que debe practicarse sobre tales recursos. Dichos recursos y bienes serán administrados por los beneficiarios de acuerdo con la finalidad o condición de su asignación, para cuyo efecto se utilizarán registros y/o cuentas especiales que permitan su análisis específico, asimismo, en sus convenios o contratos se establecerá la obligación de exhibir dichos registros ante la Contraloría General, cuando ésta lo requiera. Los órganos del sistema deberán prever los mecanismos necesarios que permitan un control detallado, pudiendo disponer las acciones de verificación que correspondan.

El control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes. El control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente.

El Control Interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la

finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, simultáneo y posterior.

El control interno previo y simultáneo compete exclusivamente a las autoridades, funcionarios y servidores públicos de las entidades como responsabilidad propia de las funciones que le son inherentes, sobre la base de las normas que rigen las actividades de la organización y los procedimientos establecidos en sus planes, reglamentos, manuales y disposiciones institucionales, los que contienen las políticas y métodos de autorización, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección.

El control interno posterior es ejercido por los responsables superiores del servidor o funcionario ejecutor, en función del cumplimiento de las disposiciones establecidas, así como por el órgano de control institucional según sus planes y programas anuales, evaluando y verificando los aspectos administrativos del uso de los recursos y bienes del estado, así como la gestión y ejecución llevadas a cabo, en relación con las metas trazadas y resultados obtenidos.

Es responsabilidad del Titular de la entidad fomentar y supervisar el funcionamiento y confiabilidad del control interno para la evaluación de la gestión y el efectivo ejercicio de la rendición de cuentas, propendiendo a que éste contribuya con el logro de la misión y objetivos de la entidad a su cargo.

El Titular de la entidad está obligado a definir las políticas institucionales en

los planes y/o programas anuales que se formulen, los que serán objeto de las verificaciones a que se refiere esta Ley.

Se entiende por control externo el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos, que compete aplicar a la Contraloría General u otro órgano del Sistema por encargo o designación de ésta, con el objeto de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes del Estado. Se realiza fundamentalmente mediante acciones de control con carácter selectivo y posterior. En concordancia con sus roles de supervisión y vigilancia, el control externo podrá ser preventivo o simultáneo, cuando se determine taxativamente por la presente Ley o por normativa expresa, sin que en ningún caso con- lleve injerencia en los procesos de dirección y gerencia a cargo de la administración de la entidad, o interferencia en el control posterior que corresponda. Para su ejercicio, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada. Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control.

Son principios que rigen el ejercicio del control gubernamental:

- a) La universalidad, entendida como la potestad de los órganos de control para efectuar, con arreglo a su competencia y atribuciones, el control

sobre todas las actividades de la respectiva entidad, así como de todos sus funcionarios y servidores, cualquiera fuere su jerarquía.

- b) El carácter integral, en virtud del cual el ejercicio del control consta de un conjunto de acciones y técnicas orientadas a evaluar, de manera cabal y completa, los procesos y operaciones materia de examen en la entidad y sus beneficios económicos y/o sociales obtenidos, en relación con el gasto generado, las metas cualitativas y cuantitativas establecidas, su vinculación con políticas gubernamentales, variables exógenas no previsibles o controlables e índices históricos de eficiencia.
- c) La autonomía funcional, expresada en la potestad de los órganos de control para organizarse y ejercer sus funciones con independencia técnica y libre de influencias. Ninguna entidad o autoridad, funcionario o servidor público, ni terceros, pueden oponerse, interferir o dificultar el ejercicio de sus funciones y atribuciones de control.
- d) El carácter permanente, que define la naturaleza continua y perdurable del control como instrumento de vigilancia de los procesos y operaciones de la entidad.
- e) El carácter técnico y especializado del control, como sustento esencial de su operatividad, bajo exigencias de calidad, consistencia y razonabilidad en su ejercicio; considerando la necesidad de efectuar el control en función de la naturaleza de la entidad en la que se incide.

- f) La legalidad, que supone la plena sujeción del proceso de control a la normativa constitucional, legal y reglamentaria aplicable a su actuación.
- g) El debido proceso de control, por el que se garantiza el respeto y observancia de los derechos de las entidades y personas, así como de las reglas y requisitos establecidos.
- h) La eficiencia, eficacia y economía, a través de los cuales el proceso de control logra sus objetivos con un nivel apropiado de calidad y óptima utilización de recursos.
- i) La oportunidad, consistente en que las acciones de control lleven a cabo en el momento y circunstancias debidas y pertinentes para cumplir su cometido.
- j) La objetividad, en razón de la cual las acciones se realizan sobre la base de una debida e evaluación de fundamentos de hecho y, evitando apreciaciones subjetivas.
- k) La materialidad, que implica la potestad del control para concentrar su actuación en las transacciones y operaciones de mayor significación económica o relevancia en la entidad examinada.
- l) El carácter selectivo del control del control, entendido como el que ejerce el Sistema en las entidades, sus órganos y actividades críticas de los mismos, que denoten mayor riesgo de incurrir en actos contra la probidad administrativa.

- m) La presunción de licitud, según la cual, salvo prueba en contrario, se reputa que las autoridades, funcionarios y servidores de las entidades, han actuado con arreglo a las normas legales y administrativas pertinentes.
- n) El acceso de la información, referido a la potestad de los órganos de control de requerir, conocer y examinar toda la información y documentación sobre las operaciones de la entidad, aunque sea secreta, necesaria para su función.
- o) La reserva, por cuyo mérito se encuentra prohibido que durante la ejecución del control se revele información que pueda causar daño a la entidad, a su personal o al Sistema, o dificulte la tarea de éste último.
- p) La continuidad de las actividades o funcionamiento de la entidad al efectuar una acción de control.
- q) La publicidad, consistente en la difusión oportuna de los resultados de las acciones de control u otras realizadas por los órganos de control, mediante los mecanismos que la Contraloría General considere pertinentes.
- r) La participación ciudadana, que permita la contribución de la ciudadanía en el ejercicio del control gubernamental.
- s) La flexibilidad, según la cual, al realizarse el control, ha de otorgarse prioridad al logro de las metas propuestas, respecto de aquellos formalismos cuya omisión no incida en la validez de la operación

objeto de la verificación, ni determinen aspectos relevantes en la decisión final.

Álvarez, también ha señalado que la Acción de control es la herramienta esencial del Sistema, por la cual el personal técnico de sus órganos conformantes, mediante la aplicación de las normas, procedimientos y principios que regulan el control gubernamental efectúa la verificación y evaluación, objetiva y sistemática, de los actos y resultados producidos por la entidad en la gestión y ejecución de los recursos, bienes y operaciones institucionales. Las acciones de control se realizan con sujeción al Plan Nacional de Control y a los planes aprobados para cada órgano del Sistema de acuerdo a su programación de actividades y requerimientos de la Contraloría General. Dichos planes deberán contar con la correspondiente asignación de recursos presupuestales para su ejecución, aprobada por el Titular de la entidad, encontrándose protegidos por el principio de reserva. Como consecuencia de las acciones de control se emitirán los informes correspondientes, los mismos que se formularán para el mejoramiento de la gestión de la entidad, incluyendo el señalamiento de responsabilidad que, en su caso, se hubieran identificado. Sus resultados se exponen al Titular de la entidad, salvo que se encuentre comprendido como presunto responsable civil y/o penal. Responsabilidades y sanciones derivadas del proceso de control. Las acciones de control que efectúen los órganos del Sistema no serán concluidas sin que se otorgue al personal responsable comprendido en

ellas, la oportunidad de conocer y hacer sus comentarios y aclaraciones sobre los hallazgos en que estuvieran incurso, salvo en los casos justificados señalados en las normas reglamentarias.

Cuando en el informe respectivo se identifiquen responsabilidades, sean éstas de naturaleza administrativa funcional, civil o penal, las autoridades institucionales y aquellas competentes de acuerdo a Ley, adoptarán inmediatamente las acciones para el deslinde de la responsabilidad administrativa funcional y aplicación de la respectiva sanción, e iniciarán, ante el fuero respectivo, aquellas de orden legal que consecuentemente correspondan a la responsabilidad señalada. Las sanciones se imponen por el Titular de la entidad y, respecto de éste en su caso, por el organismo o sector jerárquico superior o el llamado por ley.

Álvarez, nos indica que el Sistema Nacional de Control es el conjunto de Órganos de control, normas, métodos y procedimientos, estructurados e integrados funcionalmente, destinados a conducir y desarrollar el ejercicio del control gubernamental en forma descentralizada. Su actuación comprende todas las actividades y acciones en los campos administrativo, presupuestal, operativo y financiero de las entidades y alcanza al personal que presta servicios en ellas, independientemente del régimen que las regule. El Sistema está conformado por los siguientes Órganos de control: a) La Contraloría General, como ente técnico rector; b) Todas las unidades

orgánicas responsables de la función de control gubernamental de las entidades que se mencionan en el Artículo 3° de la presente Ley, sean éstas de carácter sectorial, regional, institucional o se regulen por cualquier otro ordenamiento organizacional; c) Las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la Contraloría General y contratadas, durante un período determinado, para realizar servicios de auditoría en las entidades: económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y otros.

El ejercicio del control gubernamental por el Sistema en las entidades, se efectúa bajo la autoridad normativa y funcional de la Contraloría General, la que establece los lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes a su proceso, en función a la naturaleza y/o especialización de dichas entidades, las modalidades de control aplicables y los objetivos trazados para su ejecución. Dicha regulación permitirá la evaluación, por los órganos de control, de la gestión de las entidades y sus resultados.

La Contraloría General, en su calidad de ente técnico rector, organiza y desarrolla el control gubernamental en forma descentralizada y permanente, el cual se expresa con la presencia y accionar de los órganos a que se refiere el literal b) del artículo precedente en cada una de las entidades públicas de los niveles central, regional y local, que ejercen su función con independencia técnica. Son atribuciones del Sistema:

- a) Efectuar la supervisión, vigilancia y verificación de la correcta gestión y utilización de los recursos y bienes del Estado, el cual también comprende supervisar la legalidad de los actos de las instituciones sujetas a control en la ejecución de los lineamientos para una mejor gestión de las finanzas públicas, con prudencia y transparencia fiscal, conforme a los objetivos y planes de las entidades, así como de la ejecución de los presupuestos del Sector Público y de las operaciones de la deuda pública.
- b) Formular oportunamente recomendaciones para mejorar la capacidad y eficiencia de las entidades en la toma de sus decisiones y en el manejo de sus recursos, así como los procedimientos y operaciones que emplean en su accionar, a fin de optimizar sus sistemas administrativos, de gestión y control interno.
- c) Impulsar la modernización y el mejoramiento de la gestión pública, a través de la optimización de los sistemas de gestión y ejerciendo el control gubernamental con especial énfasis en las áreas críticas sensibles a actos de corrupción administrativa.
- d) Propugnar la capacitación permanente de los funcionarios y servidores públicos en materias de administración y control gubernamental. Los objetivos de la capacitación estarán orientados a consolidar, actualizar y especializar su formación técnica, profesional y ética. Para dicho efecto, la Contraloría General, a través de la Escuela Nacional de Control, o mediante Convenios celebrados

con entidades públicas o privadas ejerce un rol tutelar en el desarrollo de programas y eventos de esta naturaleza. Los titulares de las entidades están obligados a disponer que el personal que labora en los sistemas administrativos participe en los eventos de capacitación que organiza la Escuela Nacional de Control, debiendo tales funcionarios y servidores acreditar cada dos años dicha participación. Dicha obligación se hace extensiva a las Sociedades de Auditoría que forman parte del Sistema, respecto al personal que empleen para el desarrollo de las auditorías externas.

- e) Exigir a los funcionarios y servidores públicos la plena responsabilidad por sus actos en la función que desempeñan, identificando el tipo de responsabilidad incurrida, sea administrativa funcional, civil o penal y recomendando la adopción de las acciones preventivas y correctivas necesarias para su implementación. Para la adecuada identificación de la responsabilidad en que hubieren incurrido funcionarios y servidores públicos, se deberá tener en cuenta cuando menos las pautas de: identificación del deber incumplido, reserva, presunción de licitud, relación causal, las cuales serán desarrolladas por la Contraloría General.
- f) Emitir, como resultado de las acciones de control efectuadas, los Informes respectivos con el debido sustento técnico y legal, constituyendo prueba pre-constituida para el inicio de las acciones administrativas y/o legales que sean recomendadas en dichos

informes. En el caso de que los informes generados de una acción de control cuenten con la participación del Ministerio Público y/o la Policía Nacional, no corresponderá abrir investigación policial o indagatoria previa, así como solicitar u ordenar de oficio la actuación de pericias contables.

- g) Brindar apoyo técnico al Procurador Público o al re- presentante legal de la entidad, en los casos en que deban iniciarse acciones judiciales derivadas de una acción de control, prestando las facilidades y/o aclaraciones del caso, y alcanzando la documentación probatoria de la responsabilidad incurrida.

Álvarez, a su vez menciona que la Contraloría General es el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control, dotado de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, que tiene por misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades, la promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como, contribuir con los Poderes del Estado en la toma de decisiones y con la ciudadanía para su adecuada participación en el control social. No puede ejercer atribuciones o funciones distintas a las establecidas en la Constitución Política, en esta Ley, las disposiciones reglamentarias y las normas técnicas especializadas que emita en uso de sus atribuciones.

Las entidades públicas, así como las empresas en las que el Estado tenga una participación accionaria total o mayoritaria, tendrán necesariamente un Órgano de Control Institucional (OCI) ubicado en el mayor nivel jerárquico de la estructura de la entidad, el cual constituye la unidad especializada responsable de llevar a cabo el control gubernamental en la entidad.

El Titular de la entidad tiene la obligación de cautelar la adecuada implementación del Órgano de control institucional y la asignación de recursos suficientes para la normal ejecución de sus actividades de control. El citado Órgano mantiene una relación funcional con la Contraloría General, efectuando su labor, de conformidad con los lineamientos y políticas que para tal efecto establezca el Organismo Superior de Control. El Jefe del Órgano de control institucional, mantiene una vinculación de dependencia funcional y administrativa con la Contraloría General, en su condición de ente técnico rector del Sistema, sujetándose a sus lineamientos y disposiciones. En el desempeño de sus labores, actúa con independencia técnica dentro del ámbito de su competencia.

La designación y separación definitiva de los Jefes de los Órganos de control institucional, se efectúa por la Contraloría General de acuerdo a los requisitos, procedimientos, incompatibilidades y excepciones que establecerá para el efecto. Las entidades sujetas a control proporcionarán personal, recursos y los medios necesarios para el ejercicio de la función de

control en dichas entidades, de acuerdo con las disposiciones que sobre el particular dicte la Contraloría General.

Las sociedades de auditoría para efectos del control gubernamental, son las personas jurídicas calificadas e independientes en la realización de labores de control posterior externo, que son designadas por la Contraloría General, previo Concurso Público de Méritos, y contratadas por las entidades para examinar las actividades y operaciones de las mismas, opinar sobre la razonabilidad de sus estados financieros, así como evaluar la gestión, captación y uso de los recursos asignados. El proceso de designación y contratación de las sociedades de auditoría, el seguimiento y evaluación de informes, las responsabilidades, así como su registro, es regulado por la Contraloría General.

Los órganos del Sistema ejercen su función de control gubernamental con arreglo a lo establecido en la presente Ley y las disposiciones que emite la Contraloría General para normar sus actividades, obligaciones y responsabilidades, siendo su cumplimiento objeto de supervisión permanente por el ente técnico rector del Sistema.

2.1.1.4. Administración financiera gubernamental

Valdivia (2009); la Administración Financiera del Sector Público está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico financiero cuya titularidad corresponde al Estado, a través de las

entidades y organismos encargados de su administración conforme a Ley. La Administración Financiera del Sector Público está orientada a viabilizar la gestión de los fondos públicos, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico, promoviendo el adecuado funcionamiento de sus sistemas conformantes, según las medidas de política económica establecidas, en concordancia con la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal y el Marco Macroeconómico Multianual. Son principios que enmarcan la Administración Financiera del Estado la transparencia, la legalidad, eficiencia y eficacia. El Presupuesto Público asigna los fondos públicos de acuerdo con las prioridades de gasto determinadas para el cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el marco del Planeamiento Estratégico de las entidades del Sector Público y la disponibilidad de ingresos programada. Las entidades del Sector Público sólo pueden ejecutar ingresos y realizar gastos conforme a Ley. Cualquier demanda adicional no prevista se atiende únicamente con cargo a las asignaciones autorizadas en el respectivo Presupuesto Institucional. El Tesoro Público centraliza, custodia y canaliza los fondos y valores de la Hacienda Pública. El Endeudamiento Público permite obtener financiamiento externo e interno para atender parte de los requerimientos establecidos en el Presupuesto del Sector Público, acorde con la capacidad de pago del país o de la entidad obligada. La Contabilidad Pública consolida la información presupuestaria y patrimonial de las entidades y organismos del Sector Público para mostrar el resultado integral de la gestión del Estado

a través de la Cuenta General de la República. La Administración Financiera del Sector Público se sujeta a la regla de la centralización normativa y descentralización operativa en un marco de integración de los sistemas que la conforman.

Están sujetos al cumplimiento de las leyes, normas y directivas de los sistemas conformantes de la Administración Financiera del Sector Público, los organismos y entidades representativos de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como el Ministerio Público, los conformantes del Sistema Nacional de Elecciones, el Consejo Nacional de la Magistratura, la Defensoría del Pueblo, Tribunal Constitucional, la Contraloría General de la República, las Universidades Públicas, así como las correspondientes entidades descentralizadas. También están comprendidos los Gobiernos Regionales a través de sus organismos representativos, los Gobiernos Locales y sus respectivas entidades descentralizadas. Igualmente se sujetan a la presente Ley, las personas jurídicas de derecho público con patrimonio propio que ejercen funciones reguladoras, supervisoras y las administradoras de fondos y de tributos y toda otra persona jurídica donde el Estado posea la mayoría de su patrimonio o capital social o que administre fondos o bienes públicos.

La Administración Financiera del Sector Público comprende el conjunto de normas, principios y procedimientos utilizados por los sistemas que lo conforman y, a través de ellos, por las entidades y organismos participantes

en el proceso de planeamiento, captación, asignación, utilización, custodia, registro, control y evaluación de los fondos públicos. La Administración Financiera del Sector Público está constituida por sistemas, con facultades y competencias que la presente Ley y demás normas específicas les otorga, para establecer procedimientos y directivas necesarios para su funcionamiento y operatividad. La autoridad central de los sistemas conformantes de la Administración Financiera del Sector Público es el Ministerio de Economía y Finanzas, y es ejercida a través del Viceministro de Hacienda quien establece la política que orienta la normatividad propia de cada uno de los sistemas que lo conforman, sobre la base de las propuestas que formule el Comité de Coordinación. Los sistemas integrantes de la Administración Financiera del Sector Público y sus respectivos órganos rectores, son los siguientes: a. Sistema Nacional de Presupuesto: Dirección Nacional del Presupuesto Público; b. Sistema Nacional de Tesorería: Dirección Nacional del Tesoro Público; c. Sistema Nacional de Endeudamiento: Dirección Nacional del Endeudamiento Público, y, d. Sistema Nacional de Contabilidad: Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

La Unidad Ejecutora constituye el nivel descentralizado u operativo en las entidades y organismos del Sector Público, con el cual se vinculan e interactúan los órganos rectores de la Administración Financiera del Sector Público. Se entenderá como Unidad Ejecutora, aquella dependencia orgánica

que cuenta con un nivel de desconcentración administrativa que: a. Determine y recaude ingresos; b. Contrae compromisos, devenga gastos y ordena pagos con arreglo a la legislación aplicable; c. Registra la información generada por las acciones y operaciones realizadas; d. Informa sobre el avance y/o cumplimiento de metas; e. Recibe y ejecuta desembolsos de operaciones de endeudamiento; y/o, f. Se encarga de emitir y/o colocar obligaciones de deuda. El Titular de cada entidad propone al Ministerio de Economía y Finanzas, para su autorización, las Unidades Ejecutoras que considere necesarias para el logro de sus objetivos institucionales.

Los órganos rectores de la Administración Financiera del Sector Público deben velar por que el tratamiento de la documentación e información que se exija a las entidades sea de uso múltiple, tanto en la forma y contenido como en la oportunidad de los mismos, y se evite la duplicidad de esfuerzos y uso de recursos humanos, materiales y financieros que demanda cumplir con los requerimientos de cada uno de los sistemas. La normatividad, procedimientos y demás instrumentos técnicos específicos de cada sistema integrante deben ser de conocimiento previo de los órganos rectores de los otros sistemas, antes de su aprobación y difusión, con la finalidad de asegurar su adecuada coherencia con la normatividad y procedimientos de los demás sistemas, en el marco de la política establecida por la autoridad central de la Administración Financiera del Sector Público, asegurándose la integridad en su formulación, aprobación y aplicación.

Las Unidades Ejecutoras deben asegurar que los aspectos relacionados con el cumplimiento y aplicación de la normatividad emitida por los sistemas conformantes de la Administración Financiera del Sector Público y con el tratamiento de la información correspondiente, se conduzcan de manera coherente y uniforme, evitando la superposición o interferencia en la operatividad de los procesos de cada sistema.

El registro de la información es único y de uso obligatorio por parte de todas las entidades y organismos del Sector Público, a nivel nacional, regional y local y se efectúa a través del Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP) que administra el Ministerio de Economía y Finanzas, a través del Comité de Coordinación. El SIAF-SP constituye el medio oficial para el registro, procesamiento y generación de la información relacionada con la Administración Financiera del Sector Público, cuyo funcionamiento y operatividad se desarrolla en el marco de la normatividad aprobada por los órganos rectores.

Valdivia, también nos dice que el Sistema Nacional de Presupuesto es el conjunto de órganos, normas y procedimientos que conducen el proceso presupuestario de todas las entidades y organismos del Sector Público en sus fases de programación, formulación, aprobación, ejecución y evaluación. Se rige por los principios de equilibrio, universalidad, unidad, especificidad, exclusividad y anualidad. El Sistema Nacional de Presupuesto está integrado por la Dirección Nacional del Presupuesto Público, dependiente del

Viceministerio de Hacienda y por las Unidades Ejecutoras a través de las oficinas o dependencias en las cuales se conducen los procesos relacionados con el Sistema, a nivel de todas las entidades y organismos del Sector Público que administran fondos públicos, las mismas que son las responsables de velar por el cumplimiento de las normas y procedimientos que emita el órgano rector. La Dirección Nacional del Presupuesto Público es el órgano rector del Sistema Nacional de Presupuesto y dicta las normas y establece los procedimientos relacionados con su ámbito, Directivas Presupuestarias y disposiciones complementarias. Las principales atribuciones de la Dirección Nacional del Presupuesto Público son: a. Programar, dirigir, coordinar, controlar y evaluar la gestión del proceso presupuestario; b. Elaborar el anteproyecto de la Ley Anual de Presupuesto; c. Emitir las directivas y normas complementarias pertinentes; d. Efectuar la programación mensualizada del Presupuesto de Ingresos y Gastos; e. Promover el perfeccionamiento permanente de la técnica presupuestaria; y, f. Emitir opinión autorizada en materia presupuestal.

El Presupuesto del Sector Público es el instrumento de programación económica y financiera, de carácter anual y es aprobado por el Congreso de la República. Su ejecución comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Son Fondos Públicos, sin excepción, los ingresos de naturaleza tributaria, no tributaria o por financiamiento que sirven para financiar todos los gastos del Presupuesto del Sector Público. Se desagregan

conforme a los clasificadores de ingresos correspondientes. Los gastos del Estado están agrupados en Gastos Corrientes, Gastos de Capital y Servicio de la Deuda, que se desagregan conforme a los clasificadores correspondientes: a. Gasto corriente, son los gastos destinados al mantenimiento u operación de los servicios que presta el Estado. b. Gasto de capital, son los gastos destinados al aumento de la producción o al incremento inmediato o futuro del Patrimonio del Estado. c. Servicio de la deuda, son los gastos destinados al cumplimiento de las obligaciones originadas por la deuda pública, sea interna o externa.

La Ejecución del Ingreso comprende las etapas de la estimación, determinación y percepción.

a. La estimación consiste en el cálculo o proyección de los niveles de ingresos que por todo concepto se espera alcanzar; b. La determinación es la identificación del concepto, oportunidad y otros elementos relativos a la realización del ingreso; y, c. La percepción es la recaudación, captación u obtención de los fondos públicos. La Ejecución del Gasto comprende las etapas del compromiso, devengado y pago: a. El compromiso es la afectación preventiva del presupuesto de la entidad por actos o disposiciones administrativas; b. El devengado es la ejecución definitiva de la asignación presupuestaria por el reconocimiento de una obligación de pago; y, c. El pago es la extinción de la obligación mediante la cancelación de la misma.

La totalidad de los ingresos y gastos públicos deben estar contemplados en los presupuestos institucionales aprobados conforme a ley, quedando prohibida la administración o gerencia de fondos públicos, bajo cualquier otra forma o modalidad. Toda disposición en contrario es nula de pleno derecho. Los funcionarios de las entidades del Sector Público competentes para comprometer gastos deben observar, previo a la emisión del acto o disposición administrativa de gasto, que la entidad cuente con la asignación presupuestaria correspondiente. Caso contrario devienen en nulos de pleno derecho. La ejecución presupuestal y su correspondiente registro de ingresos y gastos se cierra el 31 de diciembre de cada Año Fiscal. Con posterioridad al 31 de diciembre, los ingresos que se perciben se consideran parte del siguiente Año Fiscal independientemente de la fecha en que se hubiesen originado y liquidado. Así mismo, no pueden asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al Presupuesto del Año Fiscal que se cierra en esa fecha. El pago del gasto devengado al 31 de diciembre de cada Año Fiscal puede efectuarse hasta el 31 de marzo del Año Fiscal siguiente siempre y cuando esté debidamente formalizado y registrado.

La conciliación presupuestal comprende el conjunto de actos conducentes a compatibilizar los registros presupuestarios de ingresos y gastos efectuados al 31 de diciembre de cada Año Fiscal así como a la aprobación de las disposiciones necesarias para efecto de la formalización correspondiente.

Valdivia, además nos indica que el Sistema Nacional de Tesorería es el conjunto de órganos, normas, procedimientos, técnicas e instrumentos orientados a la administración de los fondos públicos en las entidades y organismos del Sector Público, cualquiera que sea la fuente de financiamiento y uso de los mismos. Se rige por los principios de unidad de caja y economicidad. El Sistema Nacional de Tesorería está integrado por la Dirección Nacional del Tesoro Público, dependiente del Viceministerio de Hacienda y por las Unidades Ejecutoras a través de las oficinas o dependencias en las cuales se conducen los procesos relacionados con el Sistema, a nivel de todas las entidades y organismos del Sector Público que administran dichos fondos, las mismas que son responsables de velar por el cumplimiento de las normas y procedimientos que emita el órgano rector. La Dirección Nacional del Tesoro Público es el órgano rector del Sistema Nacional de Tesorería, dicta las normas y establece los procedimientos relacionados con su ámbito, en el marco de lo establecido en la presente Ley, directivas e instructivos de Tesorería y disposiciones complementarias. Las principales atribuciones de la Dirección Nacional del Tesoro Público son: a. Elaborar el presupuesto de caja del Gobierno Nacional; b. Centralizar la disponibilidad de fondos públicos; c. Programar y autorizar los pagos y el movimiento con cargo a los fondos que administra; d. Custodiar los valores del Tesoro Público; y, e. Emitir opinión autorizada en materia de tesorería.

Constitúyase la Caja Única del Tesoro Público con el objeto de centralizar las cuentas que determine la Dirección Nacional del Tesoro Público para asegurar una gestión integral de los recursos financieros del Estado. La Dirección Nacional del Tesoro Público mantiene en el Banco de la Nación una cuenta bancaria, denominada Cuenta Principal, en la cual se centraliza los fondos públicos provenientes de la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios. La Cuenta Principal contiene subcuentas bancarias de ingresos que la Dirección Nacional del Tesoro Público autoriza para el registro y acreditación de la recaudación. La Cuenta Principal contiene subcuentas bancarias de gasto que la Dirección Nacional del Tesoro Público autoriza a nombre de las Unidades Ejecutoras para la atención del pago de las obligaciones contraídas.

La determinación, percepción, utilización y el registro de los fondos conformantes de la Caja Única, en tanto provengan de fuentes de financiamiento distintas de aquellas que administra directamente la Dirección Nacional del Tesoro Público, es de exclusiva competencia y responsabilidad del organismo correspondiente.

La posición de Caja del Tesoro Público está constituida por la agregación de los saldos de las cuentas conformantes de la Caja Única, sean en moneda nacional o en moneda extranjera.

La Dirección Nacional del Tesoro Público puede solicitar facilidades financieras temporales a las instituciones financieras en las que mantiene sus

cuentas con la finalidad de cubrir déficits estacionales de caja a fin de asegurar la atención oportuna de sus obligaciones.

La Dirección Nacional del Tesoro Público queda autorizada a emitir Letras del Tesoro Público que constituyen títulos de deuda a plazos menores o iguales de un año y se aplican al financiamiento a que se refiere el párrafo precedente. El monto límite de las facilidades financieras y demás condiciones para la emisión de las Letras del Tesoro Público se aprueba a través de la Ley Anual del Presupuesto del Sector Público.

La Dirección Nacional del Tesoro Público es la única autoridad con facultad para establecer la normatividad orientada a la apertura, manejo y cierre de cuentas bancarias así como la colocación de fondos públicos para cuyo efecto organiza y mantiene actualizado un registro general de cuentas bancarias de las entidades y organismos, para lo cual éstos informan periódicamente a dicha Dirección Nacional.

La Dirección Nacional del Tesoro Público acuerda con el Banco de la Nación los servicios bancarios requeridos para la operatividad del Sistema y las facilidades relacionadas con el movimiento de fondos sujetos a su administración, sea en moneda nacional o en moneda extranjera, en el marco de la legislación vigente. La Dirección Nacional del Tesoro Público puede celebrar convenios con el Banco Central de Reserva del Perú y con otras entidades del Sistema Financiero Nacional con la finalidad de alcanzar mayor cobertura y eficiencia en sus operaciones. El pago de obligaciones

contraídas con cargo a los fondos públicos se efectúa en las siguientes modalidades: a. Mediante cheques o cartas orden girados con cargo a las cuentas bancarias de la Unidad Ejecutora. b. Mediante abonos en cuentas bancarias individuales abiertas en entidades del Sistema Financiero Nacional a nombre del beneficiario del pago. c. Mediante efectivo, cuando se trate de conceptos tales como jornales, propinas, servicios bancarios y otros conforme a lo que se establezca en las Directivas de Tesorería.

La Dirección Nacional del Tesoro Público autoriza el uso de medios electrónicos para efectos de la cancelación de las obligaciones que contraen las Unidades Ejecutoras, señalando los criterios o mecanismos que permitan asegurar la oportunidad, seguridad e integridad de su uso.

Valdivia, comenta que el Sistema Nacional de Endeudamiento es el conjunto de órganos, normas y procedimientos orientados al logro de una eficiente administración del endeudamiento a plazos mayores de un año de las entidades y organismos del Sector Público. Se rige por los principios de responsabilidad fiscal y sostenibilidad de la deuda. El Sistema Nacional de Endeudamiento Público está integrado por la Dirección Nacional del Endeudamiento Público, dependiente del Viceministerio de Hacienda y, por las Unidades Ejecutoras en las cuales se conducen los procesos relacionados con el sistema, a nivel de todas las entidades del Sector Público que administran fondos de las entidades y organismos públicos, las mismas que

son responsables de velar por el cumplimiento de las normas y procedimientos que emita el órgano rector.

La Dirección Nacional del Endeudamiento Público es el órgano rector del Sistema Nacional de Endeudamiento, dicta las normas y establece los procedimientos y otras relacionadas con el endeudamiento público. Las principales atribuciones de la Dirección Nacional del Endeudamiento Público son: a. Conducir la programación, la concertación y el desembolso de las operaciones de endeudamiento del Gobierno Nacional y de sus avales o garantías; b. Registrar la deuda de las entidades y organismos del Sector Público; c. Atender el servicio de la deuda del Gobierno Nacional; d. Desarrollar la administración de pasivos; y, e. Actuar como agente financiero único del Gobierno Nacional pudiendo autorizarse la realización de gestiones financieras específicas a otras entidades del Estado mediante resolución ministerial de Economía y Finanzas. Las entidades y organismos públicos del Sector Público están impedidos de efectuar por cuenta propia gestiones tendientes a la consecución de operaciones de endeudamiento externo. El Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección Nacional del Endeudamiento Público es la única entidad autorizada para evaluar y negociar operaciones de endeudamiento externo.

Las Unidades Ejecutoras son las únicas responsables por la utilización de los recursos de las operaciones de endeudamiento público de acuerdo con los términos convenidos en la documentación representativa de la operación.

Tratándose de recursos para el apoyo a la Balanza de Pagos, su uso es determinado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

La Ley Anual de Endeudamiento del Sector Público establece los montos máximos de endeudamiento externo e interno que el Gobierno Nacional puede acordar o garantizar durante un Año Fiscal, la estructura general de dicho monto, así como las disposiciones relativas a la aprobación de las operaciones de endeudamiento y de las operaciones de administración de pasivos. El monto máximo de endeudamiento público que aprueba la Ley Anual de Endeudamiento del Sector Público constituye un límite superior para las operaciones de endeudamiento que el Gobierno Nacional apruebe o garantice en un determinado Año Fiscal, sujetándose su ejecución al cumplimiento de los procedimientos establecidos en dicha Ley anual y otras normas que emita el órgano rector del sistema.

Valdivia, nos indica que el Sistema Nacional de Contabilidad es el conjunto de órganos, políticas, principios, normas y procedimientos de contabilidad de los sectores público y privado, de aceptación general y aplicada a las entidades y órganos que los conforman y que contribuyen al cumplimiento de sus fines y objetivos. En lo correspondiente al Sector Público, tiene por finalidad establecer las condiciones para la rendición de cuentas y la elaboración de la Cuenta General de la República. Se rige por los principios de uniformidad, integridad y oportunidad. El Sistema Nacional de

Contabilidad, está conformado por: a. La Dirección Nacional de Contabilidad Pública, dependiente del Viceministerio de Hacienda; b. El Consejo Normativo de Contabilidad; c. Las Oficinas de Contabilidad o dependencias que hagan sus veces en las entidades y organismos del Sector Público señalados por ley; y, d. Los organismos representativos del Sector no Público, constituidos por personas naturales y jurídicas dedicadas a actividades económicas y financieras.

La Dirección Nacional de Contabilidad Pública, es el órgano rector del Sistema Nacional de Contabilidad, dicta las normas y establece los procedimientos relacionados con su ámbito, en el marco de lo establecido por la presente Ley, disposiciones complementarias y las Directivas e instructivos de Contabilidad. Las principales atribuciones de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, en el marco de la Administración Financiera del Estado, son: a. Normar los procedimientos contables para el registro sistemático de todas las transacciones de las entidades del Sector Público, con incidencia en la situación económico-financiera; b. Elaborar los informes financieros correspondientes a la gestión de las mismas; c. Recibir y procesar las rendiciones de cuentas para la elaboración de la Cuenta General de la República; d. Evaluar la aplicación de las normas de contabilidad; y, e. Otras de su competencia.

El Consejo Normativo de Contabilidad es la instancia normativa del Sector Privado y de consulta de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública,

teniendo como principal atribución la de estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la Contabilidad. La documentación que sustenta las operaciones administrativas y financieras que tienen incidencia contable ya registradas, conforme lo disponen las normas de contabilidad, debe ser adecuadamente conservada y custodiada para las acciones de fiscalización y control.

2.1.2. La auditoría forense

Como en la definición general de auditoria, en lo referido a la Auditoria Forense, se presenta una situación similar, donde, dentro de la doctrina se encuentran diversas definiciones, que terminan por ser variaciones semánticas más que de fondo.

2.1.2.1. Definición de la auditoria forense

Badillo (2005), la define como: “Aquella labor de auditoria que se enfoca en prevenir y detectar el fraude financiero; generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos”

Es importante destacar que, con no escasa frecuencia se confunden las nociones de “auditoria forense” con la del “auditor forense”, causando con ello no pocas dudas. Una Auditoria Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafotécnicos,

informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros de sistemas, agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, entre otros que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación.

Otra divergencia que muestra la doctrina, es la de homologar las nociones de "contabilidad forense" con la de "auditoria forense", homologación que no se comparte por diversas razones, pero quizás las dos más importante son: admitir que ello sea así, es anular en existencia a la novísima disciplina de la "auditoria forense" o cuando menos, la reduce a lo que siempre ha existido "contabilidad forense" de manera que lo único nuevo sería el nombre de una misma actividad. Desde hace muchos años existe la "contabilidad forense", las mejores policías de investigación criminalística de casi todos los países, han tenido siempre una unidad de "contabilidad forense", y sin embargo, ello no impidió que se cometieran los fraudes que ha reportado la historia y en muchos casos, sólo lograron cuantificar el impacto del fraude sin poder precisar ni los autores ni los medios de comisión; otra razón es la que se considera elemental para establecer una gran diferencia, y esta no es otro que, si bien es cierto que el impacto del fraude siempre será cuantificable en términos de las finanzas y/o economía de las empresas, y ello se refleja en los estados financieros de la misma; no menos lo es que, un importante número de fraudes (en términos de tipología) no son causados por manipulación de la contabilidad o de los estados financieros mismos, sino

que son cometidos como delitos puntuales y concretos, como lo son el hurto de activos, uso indebido de activos, favoritismos en contrataciones, sobrepagos, comisiones ilegítimas, falsificación de documentos, firmas, manipulación informática, entre otros; que como es fácil apreciar, nada tienen que ver con la actividad cotidiana de un contador sea ordinario o forense. Estos esquemas, métodos o tipologías delictivas han pasado desapercibidos en un gran número de casos para los contadores tradicionales o los llamados contadores forenses, e incluso para los auditores internos y externos. Por ello, la formación del "auditor forense" es muy especial y concreta, pues esta actividad está dirigida a acometer investigaciones que van mucho más allá de la contabilidad de una empresa o institución. Ciertamente que, en cualquier auditoria forense que se pretenda adelantar, es imprescindible la presencia en el equipo auditor, de un hábil y sagaz contador, entre otros profesionales que deben ser convocados, así como la de un experto en informática, un abogado y un experto forense en documentos entre otros, para garantizar un trabajo de alta calidad, eficiencia y eficacia profesional.

También es bueno recordar que, no toda auditoria es siempre financiera o sobre estados financieros o contabilidades, cualquier actividad realizada o por realizar sobre la base de previos criterios, podrá ser auditada, y en este sentido, en las empresas e instituciones, existe un gran número de actividades no contables, que pueden y deben ser auditadas, y en las cuales se puede cometer un fraude o encubrir otro, y para realizar estos otros tipos

de auditoria no se requiere conocimientos de contabilidad, valga como ejemplo, una auditoria a los sistemas informáticos.

De acuerdo con Rogers (2006), la auditoria forense ha crecido significativamente durante la última década, dado los escándalos de fraudes, quiebras, sobornos, trucos financieros, lavado de dinero, enriquecimiento ilícito, corrupción, apropiación indebida de propiedad intelectual y otros activos, que han afectado como una seria epidemia a personas, empresas, instituciones y gobiernos. Los contadores públicos participan en el mundo de los negocios emitiendo información financiera para la toma de decisiones a través de la auditoria, también se involucran en la solución de situaciones especiales mediante revisiones sobre procedimientos acordados y asisten a los tribunales de justicia por medio de peritajes contables en aseguramiento de pruebas y litigios de orden marítimo, civil, penal, laboral y familiar.

Al tomar en cuenta que la auditoria es un examen selectivo sobre la información financiera, que no está precisamente diseñada para identificar todas las irregularidades y que las revisiones sobre procedimientos acordados y diligencias judiciales donde el auditor o perito contable sólo puede referirse a lo convenido u ordenado, resulta, en opinión de Rogers (ob. cit.), que el auditor tiene una participación limitada en la detección y revelación de fraudes.

Añade, además, que los negocios y gobiernos dentro de un mundo competitivo, con legislaciones, regulaciones y normas permisivas o

insuficientes, aunado a una confluencia de factores económicos, políticos y sociales adversos, y con una consistente pérdida de valores, se han aprovechado de esta coyuntura para perpetrar y permitir fraudes.

Así nace la auditoria forense cuyo resultado es la emisión de un informe para propósitos judiciales o administrativos, donde se emite una opinión y se cuantifica o resuelve una interrogante sobre la ocurrencia de un fraude u otros delitos, relacionando a los involucrados y las evidencias encontradas en un proceso donde el auditor forense se convierte en testigo.

Delgado (2009), comúnmente el término forense se relaciona sólo con la medicina legal y con quienes la practican, frecuentemente identifican este vocablo con necropsia (necro que significa muerto o muerte), patología (ciencia médica que estudia las causas, síntomas y evolución de las enfermedades) y autopsia (examen y disección de un cadáver, para determinar las causas de su muerte). El término forense corresponde al latín forensis, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen forum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Superior. Según el diccionario Larousse, forense es "el que ejerce su

función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoría forense como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia". En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, lavado de dinero. La 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, entre otros. La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que

minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos. Lo forense, por lo tanto, está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas a la luz de todo el mundo (el foro). La auditoría forense, es una disciplina especializada que requiere un conocimiento experto de la teoría contable, auditoría y métodos de investigación. La auditoría forense constituye una rama importante de la contabilidad investigativa utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimientos de proyecciones financieras. La investigación de un profundo conocimiento de contabilidad, auditoría y vías de investigación viene a formar la función especializada que en el mundo de los negocios se conoce como auditoría forense y es aquí donde se brinda el respaldo necesario. Existen otras asignaciones que únicamente requieren el suministro o recopilación de documentación detallada del cliente.

Estupiñán y Cano (2009), la auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un auditor experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la gestión

administrativa, de esta manera se contribuye, a mejorar las economías de las municipalidades. Los jueces necesitan para el ejercicio de su función la asistencia de profesionales que colaboren en la obtención de las pruebas y las aporten en el foro, o lo que es lo mismo, las hagan públicas, y así se garanticen justas en las causas judiciales, ya que sería más que pretencioso, imposible que el fallador se especializara en todas las ramas de la ciencia. Dicho lo anterior, tenemos que la auditoría forense es la ciencia que permite reunir y presentar información para que sea aceptada por una corte o un juez.

En sus inicios la auditoría forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, etc., sin embargo, la auditoría forense no se ha limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros. En ese sentido, el auditor forense puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje. De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir, el contador público actúa

realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso; situación ésta, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc. Con todo, si no fuera por esta especialidad de la ciencia, no podríamos hablar de casos tan conocidos como Enron, Tyco, WorldCom y Parmalat, siendo éste el más reciente.

Por eso, la labor del auditor tradicional difiere de uno forense, quien debe desarrollar dos capacidades, en principio opuestas para llevar a cabo su trabajo con éxito. Una de ellas es la habilidad de escudriñar pequeños detalles sin perder de vista el gran entorno, o en otras palabras dicho y de manera metafórica, el auditor forense "debe percatarse de las hojas al tiempo que contempla el bosque". Y por otro desde las cuales ven circunstancias relativamente fáciles de detectar, como un simple robo, hasta situaciones de suma complejidad, como la manipulación de estados financieros y los delitos de "cuello blanco". La principal diferencia entre una auditoría forense y una tradicional, es que la primera descansa en la experiencia de expertos que trabajan con evidencia delicada, con abogados, con agencias estatales y el sistema legal. Su trabajo está dirigido para ambientes legales o cuasi jurídicos.

La auditoría tradicional se realiza sin este enfoque, sólo se dedica a llevar los programas para obtener una seguridad razonable basada en sus evidencias. Por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. Dicho lo anterior, ya estamos preparados para establecer el manejo de la prueba en términos de auditoría forense. Las pruebas o medios probatorios como también han sido denominados tienen un objeto, un tema y un fin. El primero, se refiere a los hechos y afirmaciones; el segundo, hace relación a los hechos que deben ser investigados en cada proceso, y el tercero, tiene que ver con el cometido de las pruebas, ya que estas persiguen la búsqueda de la verdad, pero aquí lo importante es que la verdad real coincida con la verdad procesal que se desprende de la investigación y del expediente. La Auditoría Forense es muy usada en otros países, tanto así, que en los Estados Unidos de América ya se ha conformado la Asociación de Contadores Forenses (en inglés Asociación of Forensic Accountants - NAFA) que es una asociación profesional de firmas de contabilidad dedicada a la investigación. Los miembros de esta asociación brindan respaldo profesional para las reclamaciones a la industria de seguros y a los clientes en los distintos procesos de litigios. Existe en ese país, Europa y Australia, un sinnúmero de firmas especializadas en lo que ellos mismos se han autodenominado detectives financieros. Más aún. En algunas firmas

de las llamadas firmas grandes de contabilidad en los Estados Unidos de América, se puede encontrar con un departamento especializado llamado precisamente, el Departamento de Auditoría Forense (Forensic audit.)

Castro (2009), para enfocar el tema de Auditoría Forense es necesario identificar primero su campo de acción, ya sea pública o privada, pero en todo caso una actividad que tiene por fin el aprovechamiento ilegal de los recursos económicos. La corrupción, por lo tanto, la podemos definir como un acto ilícito e ilegítimo, por medio del cual se obtienen beneficios, prebendas o canonjías en provecho personal, para lo cual se utiliza un cargo o una posición de privilegio en las actividades de la administración pública o privada. Es una acción de proceso y de resultados, que se alimenta en un sentido de doble vía, integrada por quien corrompe y por quien se deja corromper. Estas prácticas trascienden el entorno público y convierten su actividad en un problema económico, que genera desviaciones de política que pueden desestabilizar al propio Estado. De ahí la importancia de la Auditoría Forense. Es en este estadio, en el cual, la contaduría pública y su actividad auditora cobran una importancia capital, pues su ejercicio constituye un instrumento eficaz en la lucha contra la corrupción, bien como responsable de los sistemas de información contable, o, bien como responsable del control de los hechos económicos de un ente público, a través de la Auditoría Forense. El establecimiento de un modelo de seguimiento de la veracidad de las operaciones realizadas,

debe ser objetivo primordial en la lucha contra la corrupción pública de origen gubernamental. Dentro de esta misma concepción, como eje central de las políticas contra la corrupción se sitúa el Control Interno, concebido con la responsabilidad de anticipar el cumplimiento de las decisiones y ejecuciones en pro de un objetivo y de salvaguardar los recursos. De lo dicho se colige la enorme responsabilidad del profesional contable y la necesidad de una idónea preparación y formación académicas en el campo de la Auditoría Forense, que le permitan permear con éxito las vicisitudes de un mundo, donde las conductas corruptas no solo convergen en el ámbito nacional, sino también en el internacional por la globalización de las economías. La Auditoría Forense la podemos definir como: La exploración o examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, incluidos sus procesos integrantes, mediante la utilización de procedimientos técnicos de auditoría, a través de los cuales se busca determinar la ocurrencia de hechos ilícitos relacionados con el aprovechamiento ilegal de los bienes y recursos de un ente público o privado. Tales procedimientos tienen por fin obtener evidencia válida y suficiente para ser usada ante las autoridades jurisdiccionales. En este sentido la Auditoría Forense busca la aplicación de técnicas investigativas aplicadas al uso de la información y al conocimiento de las actividades, para entregar un dictamen que se sustente en evidencia representada en pruebas materiales de hechos. Dicha evidencia debe tener el carácter de incontrovertible a fin de que la misma pueda ser utilizada por jueces o

cortes encargadas de juzgar los hechos punibles. Es de recordar que lo Forense está estrechamente asociado en su tipología no semántica, con lo corrupto o dañino, es así como en la medicina se relaciona con la patología y la necropsia. Para nuestro caso se identifica con los hechos corruptos de carácter público y con el enriquecimiento ilícito, por lo que la labor del auditor forense se debe a la aportación de pruebas que puedan ser discutidas en el ámbito judicial. Su objeto principal busca combatir la corrupción pública o privada, es decir, aquellas acciones que se suceden en contra de los recursos, especialmente del Estado. Dentro de esta misma área confluye el fenómeno de la impunidad, la cual constituye aquel factor u obstáculo permanente que se introduce como elemento de bloqueo entre la realidad que se presenta y la que realmente sucedió. Su ocurrencia se debe básicamente a la ausencia de investigaciones oportunas y a la falta de idoneidad de las pruebas aportadas en los procesos judiciales. La estructura de la Auditoría Forense se soporta en el equipo o cuerpo investigativo conformado por profesionales contables especializados en la detección de fraudes, irregularidades y hechos delictivos. Así mismo se soporta en la metodología y en los procedimientos aplicables de acuerdo con el tipo de irregularidad que se persigue. Su objeto de examen es el sistema o conjunto de mismas, obteniendo para sí un beneficio ilícito. Las reglas que se utilizan son las relacionadas con la auditoría, aplicadas desde el espectro de la regulación legal existente en cada ámbito. El punto de partida de la Auditoría Forense y su respaldo como base de la protección de los dineros

públicos se sustenta en "la accountability", esto es, en la obligación legal y ética que tienen los gobernantes de informar sobre la forma como utilizan, utilizaron y han de utilizar los recursos entregados a su responsabilidad para emplearlos en el beneficio general y no en el provecho personal. La gobernabilidad o buen gobierno, se sustenta en la "Accountability", es decir, en la rendición y toma de cuentas a los funcionarios públicos por sus responsabilidades. Mediante ella se permite conocer el manejo de los recursos estatales, su uso y destinación, así como su beneficio social. De ahí la importancia de la auditoría forense, pues no puede haber confianza en la rendición de cuentas y en el manejo de los recursos por parte de los funcionarios públicos, sin la existencia de un sistema de control adecuado a través de la Auditoría. Es así como hoy, entidades de la talla del Banco Mundial, el BID y la Agencia para el Desarrollo A.I.D, apuntan hacia ese objetivo.

Cano y Lugo (2005), el término forense corresponde al latín forensis, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen fórum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Superior.

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, lavado de dinero

2.1.2.2. Objetivos de la auditoría forense

Lo primero es tener claridad respecto al objetivo de la auditoría forense: esta actividad se justifica, en la medida que signifique un aporte, en los procesos administrativos, tanto externos como internos.

Por lo tanto, nuestra visión es que es una evaluación de los procesos de prevención de fraudes y actos ilícitos, que dañen la propiedad del estado o de entes privados, con la finalidad de velar por el interés público. Su escenario entonces será evaluar las medidas tomadas para prevenir y predecir situaciones indeseables en los aspectos definidos anteriormente. Además, deberá investigar todos aquellos hechos que se le encomienden como sospechosos de actos delictivos, en directa asesoría a los órganos que tienen

a su cargo velar por la transparencia en las operaciones de una entidad. La auditoría forense debe cubrir a lo menos, ciertas áreas de su competencia: Investigación de fraude interno y soporte de litigios, tanto en entidades privadas como públicas. Aplicando técnicas específicas para la determinación de indicadores y tendencias, entrevistas y análisis documental, se obtiene evidencia de la ocurrencia o potencialidad de fraude. El examen y evaluación de evidencias de hechos, además de la posibilidad de brindar testimonio experto en la Corte, sirve de invaluable apoyo a los profesionales que deben llevar adelante los litigios.

Cano y Lugo (2005), los principales objetivos de la Auditoría Forense son: Evitar la corrupción y el fraude, identificando los responsables de cada acción para informar a las entidades competentes las faltas detectadas.

Proporcionar las herramientas necesarias que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, ante el crimen organizado donde hoy en día se utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos. Lograr, en los individuos la no participación, de prácticas deshonestas, originando la responsabilidad y transparencia en los negocios. Exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.

2.1.2.3. Perfil del auditor forense

El auditor forense debe ser un profesional altamente capacitado, experto conocedor de: contabilidad, auditoría, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación, legislación penal y otras disciplinas. En cuanto a su formación como persona el auditor forense debe ser objetivo, independiente, justo, honesto, inteligente, astuto, sagaz, planificador, prudente, precavido. Sobre la base de su experiencia y conocimiento el auditor forense debe ser intuitivo, un sospechador permanente de todo y de todos, capaz de identificar oportunamente cualquier síntoma de fraude, su trabajo debe ser guiado siempre por el escepticismo profesional. El auditor forense es un profesional valioso y altamente necesario en nuestra actual sociedad, es uno de los llamados a combatir la corrupción financiera, pública y privada.

Álvarez (2009), en referencia al perfil del auditor forense, señala que debe tener las siguientes características: “Excelente salud, sereno, fuerte de carácter, trabajador a presión, seguro, personalidad bien formada, culto, gran capacidad analítica y de investigación, paciente, intuitivo, perspicaz, frío y calculador, desconfiado, en el trabajo y con las personas a las cuales investiga honesto e insobornable, objetivo e independiente, imaginativo, poseer agilidad mental, rápido en la reacción, no influenciado, ordenado, tolerante, adaptabilidad a cualquier medio. Es muy importante señalar que esta Auditoría produce un fuerte agotamiento físico y mental al auditor, en

virtud de la presión, riesgos, dificultades en la obtención de evidencia y tiempo invertido; razón por la cual, es importante que tenga sentido del humor para que no se torne una persona amargada, en su vida profesional y personal.”.

Fudim, (2008), señala lo siguiente respecto de los conocimientos y habilidades del auditor forense:

- Una mentalidad investigadora;
- Una comprensión de motivación;
- Habilidades de comunicación, persuasión y una habilidad de comunicar en las condiciones de ley;
- Habilidades de mediación y negociación;
- Habilidades analíticas;
- Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones.

Cano y Lugo (2005), adicional a los conocimientos de contabilidad y auditoría, el auditor forense tiene que incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, que le permitan un acorde desarrollo del trabajo en la recolección de pruebas y evidencias. De esta forma el auditor forense debe manejar y estar altamente capacitado en aspectos referentes al campo de la auditoría. Tener amplios conocimientos sobre los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría,

técnicas y procedimientos de auditoría, sin dejar a tras la experiencia laboral en el desarrollo de estas labores. El auditor forense debe contar con determinadas competencias como: Ser perspicaz, tener conocimiento de Psicología, una mentalidad investigadora, enfocada a la auto-motivación, con una mentalidad creatividad implementando habilidades de comunicación y persuasión enfocada a la ley, que le permitirán adquirir una mediación y negociación frente a las situaciones que se presenten en los casos investigados.

2.1.2.4 Características de la Auditoría Forense

La auditoría forense, investiga, analiza, evalúa, interpreta, y con base en ello testifica y persuade a jueces, jurados y a otros acerca de la información financiera sobre la cual pesa una presunción de delito, por lo tanto:

- Se analiza la información en forma exhaustiva.
- Se piensa con creatividad.
- Debe poseer un sentido común de los negocios.
- Domina los elementos básicos del procesamiento electrónico de datos y tiene excelente capacidad de comunicación.
- Debe tener completa discreción, amplia experiencia y absoluta confianza.
- Es conocedora de temas contables, de auditoría, criminología, de investigación y legales.

Rogers (2006), indica que la auditoria forense se diferencia de la auditoria según la naturaleza y áreas que la abarcan, así: 1. En cuanto a su Periodicidad, la auditoria se realiza sobre una base regular de tiempo recurrente, mientras que la auditoria forense no es recurrente y sólo se lleva acabo cuando hay suficiente afirmación de la existencia de fraude. 2. Con relación al Alcance, la auditoria consiste en un examen general de la información financiera, cuando la auditoria forense es conducida para resolver alegaciones específicas. 3. Respecto al Objetivo, la auditoria es ejecutada generalmente con el propósito de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y su información relacionada, en cambio en la auditoria forense el objetivo del examen del fraude es determinar si ha ocurrido o está ocurriendo un fraude u otro delito económico, y relacionar y/o determinar quiénes son los responsables. 4. Correspondiente a la Relación, el proceso de la auditoria no es adversativa en su naturaleza, sin embargo, la auditoria forense si es adversativa, toda vez que el examen del fraude involucra esfuerzos para relacionar las responsabilidades del hecho. 5. Relativo a la metodología, la auditoria utiliza técnicas de auditoria principalmente empleadas en el examen de información financiera, no obstante, la auditoria forense usa técnicas de examen de fraudes, basadas en documentación, revisión de datos públicos y entrevistas. 6. Concerniente a la Presunción, la auditoria requiere que los auditores empleen un enfoque de auditoria con escepticismo profesional, en tanto la auditoria forense requiere que los examinadores de fraude implementen un

enfoque de pruebas para lograr la resolución de un fraude, tratando de establecer suficiente evidencia para confirmar o descartar la alegación de un fraude.

2.1.2.5. Campo de acción de la auditoría forense

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

Sin embargo, la auditoría forense no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en distintas actividades: crímenes fiscales, crimen corporativo y fraude, lavado de dinero y terrorismo, discrepancia entre socios y accionistas, Siniestros asegurados, disputas conyugales, divorcios y Pérdidas económicas en los negocios, entre otros.

Fudim (2008), señala lo siguiente respecto del campo de acción de la auditoría forense: “El auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la

evidencia para obtener “seguridad razonable”. Por esto los campos de acción del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo: La cuantificación de pérdida financiera: Aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales en cada caso, las disputas entre accionistas o compañeros, el incumplimientos de contratos, las Irregularidades e infracciones, las demandas de Seguros, así como la Investigación financiera: Determinando los culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados en: Fraude, falsificación, Lavado de Dinero y otros actos ilegales. De igual forma la práctica profesional donde se Investiga y determina la negligencia Profesional relacionada con la Auditoría, la Auditoría Forense y los fundamentos de Contabilidad asimismo la Ética.

2.1.2.6. Proceso de la auditoría forense

Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría forense se ha considerado dividirla en tres fases: planeación o planeamiento, ejecución e informe. Si bien las actividades relacionadas con el planeamiento tienen mayor incidencia al inicio del examen, ellas continúan durante la ejecución y aún en la formulación del informe, por cuanto mientras el documento final no sea aprobado y distribuido, su contenido puede estar sujeto a ajustes, producto de nuevas decisiones que obligarán a afinar el planeamiento aún en la fase del informe. La formulación del informe no se inicia en la tercera fase, sino que empieza a considerarse desde el planeamiento. Durante el

planeamiento el equipo de auditoría se dedica, básicamente, a obtener una adecuada comprensión y conocimiento de las actividades de la entidad a examinar, llevando a cabo acciones limitadas de revisión, en base a lo previsto en el plan de revisión estratégica, con el objeto de determinar, entre otros aspectos, los objetivos y alcance del examen, así como las condiciones para realizarlas. Durante esta fase el auditor dedica sus mayores esfuerzos a planear la estrategia que utilizará en el caso de la auditoría.

La fase de ejecución, involucra la recopilación de documentos, realización de pruebas y análisis de evidencias, para asegurar su suficiencia, competencia y pertinencia, de modo de acumularlas para la formulación de observaciones, conclusiones y recomendaciones, así como para acreditar haber llevado a cabo el examen de acuerdo con los estándares de calidad establecidos. Durante la fase de ejecución se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y evaluación de controles, identificación de hallazgos (condición y criterio), desarrollo de observaciones (incluyendo condición, criterio, causa, efecto y evaluación de comentarios de la entidad) y comunicación de resultados a los funcionarios de la entidad, programa y/o proyecto examinada.

En la fase de informe, el equipo de auditoría formaliza sus observaciones en el informe de auditoría. Este documento, que es producto final del examen deberá detallar, además de los elementos de la observación (condición, criterio, causa y efecto), comentarios de la entidad, evaluación final de tales

comentarios, así como las conclusiones y recomendaciones. Después del control de calidad, mediante el que se confirman los estándares de calidad utilizados en la preparación del informe, finalmente este es aprobado y remitido a la entidad auditada, en la forma y modo establecidos.

2.1.2.7. Planeación de la auditoría forense

Rodríguez (2002), un auditor forense que no planea y supervisa su trabajo no podrá obtener buenos resultados. Las características particulares de la empresa cuya información se examina incluyendo dentro de este concepto las características de operación sus condiciones Jurídicas y el sistema de control existente. Por otra parte, el auditor, en su planeación, deberá tomar en cuenta los fines específicos del trabajo a realizar, por ejemplo, la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etc. La información para realizar una planeación adecuada del trabajo de auditoría forense varía de acuerdo con las condiciones particulares de la entidad; no obstante, es posible señalar algunas condiciones que son comunes: Entrevistas con los funcionarios de la entidad para determinar objetivos del trabajo, así como el tiempo que se va a emplear; coordinación con el personal del cliente, principalmente con la auditoría interna, gastos y honorarios estipulados y algunos otros que surjan dadas las condiciones de la empresa; Visitas a las instalaciones, incluyendo en su caso, las sucursales o agencias que posea la entidad; Lectura de los estados financieros con el fin de obtener

información acerca del volumen y naturaleza de las operaciones de la empresa; Revisión de informes y papeles de trabajo en el caso de que se hubieren hecho auditorías anteriores; Evaluación de los procedimientos administrativos (Control Interno) en forma preliminar. Se considera conveniente explicar cómo se lleva a cabo un examen y evaluación de los procedimientos administrativos, sobre todo cuando se trata de un nuevo cliente. En auditorías sucesivas el trabajo se simplifica, pero de cualquier manera se tendrá que hacerse la revisión, ya que pudieran existir modificaciones en dichos procedimientos. Es necesario realizar un estudio preliminar y una evaluación de los procedimientos administrativos que utiliza la empresa, ya que serán la base para programar la auditoría forense. Posteriormente, en el curso del trabajo, si es necesario, dicho estudio preliminar podrá existir modificaciones. Se sugiere utilizar el método de cuestionarios formulando preguntas a los funcionarios de la empresa. Por supuesto que las respuestas tendrán que ser comprobadas plenamente. Cabe hacer la advertencia de que, en todo el trabajo del auditor forense, debe mostrar escepticismo profesional. No asumirá si la administración es honesta o deshonesto, sino que evaluará evidencias que incluya, en su caso, información de auditorías anteriores. Una vez obtenida la información necesaria, el auditor podrá preparar su programa de trabajo debidamente ordenado y clasificado. Dicho programa incluirá los procedimientos de auditoría que van a emplearse, así como la época más conveniente para aplicarlos, la extensión que se le debe dar y la asignación de personal que

va a intervenir en el trabajo. La responsabilidad de la auditoría quedará a cargo de un socio de la firma, quien junto con el gerente escogerá a los encargados y ayudantes que intervendrán en el trabajo. Es necesario hacer notar que la planeación inicial de la auditoría forense podrá sufrir modificaciones en el curso del trabajo, ya que es posible que se encuentren situaciones no previstas. Por tal motivo, el programa que se formuló en un principio tendrá ampliaciones o variaciones, dependiendo de los resultados que se vayan obteniendo. Por último, es obligación del auditor dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado todas las fases de la auditoría.

Panez (2008), la supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado. La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría. Dada la importancia que tiene una supervisión adecuada en la auditoría, las firmas de contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que provean una seguridad razonable de que el trabajo se lleva al cabo con el nivel de calidad requerido por la firma. Los puntos de mayor interés relacionados con las políticas y procedimientos que deben implantarse en la supervisión de la auditoría se pueden dividir en las tres etapas de trabajo, es decir, de la planeación, en la ejecución y en la terminación. En la etapa de planeación deberá analizarse al personal que participará en el trabajo.

La supervisión se aplicará dependiendo del menor o mayor grado de experiencia y capacidad del personal, es decir, habrá que ejercer una mayor supervisión en caso de que las personas no poseen gran experiencia o capacidad; por el contrario, la supervisión no será tan estrecha cuando se tenga confianza en la preparación de los ayudantes. Por otra parte, deberá hacerse una revisión general del programa del trabajo en cuanto al presupuesto de tiempo que tomará su terminación, evaluando los procedimientos de auditoría que vayan a aplicarse y teniendo en cuenta la efectividad de los procedimientos administrativos establecidos en la empresa. Por lo que se refiere a la ejecución de la auditoría, se ajustará el programa de trabajo inicial como consecuencia del estudio y evaluación posteriores que se hayan efectuado en los procedimientos administrativos. Se tendrá vigilancia permanente del trabajo de los auditores, controlando el tiempo invertido en cada etapa del trabajo. Por último, los encargados y el gerente responsable llevarán a cabo una revisión rigurosa de todos los papeles de trabajo preparados por los ayudantes, verificando su forma y contenido.

La etapa de terminación de la auditoría será realizada por el contador público, que dictamina, debiendo revisar los papeles y el informe final. En la generalidad de firmas de contadores públicos se acostumbra, antes de emitir el informe, que otro socio distinto del que dictamina lleve a cabo una revisión tanto del informe como de los papeles de trabajo.

Yarasca (2006), la NIA 300. Planeación, tiene como propósito establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría de estados financieros en primer lugar y en segundo lugar cualquier tipo de auditoría, incluyendo la auditoría forense. Esta NIA tiene como marco de referencia el contexto de las auditorías recurrentes. En una primera auditoría, el auditor puede necesitar extender el proceso de planeación más allá de los asuntos que aquí se discuten. El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desarrollada de una manera efectiva. Planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor planea desarrollar la auditoría de manera eficiente y oportuna. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es llevado a cabo en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos. El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio. Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor forense ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. El auditor puede

desear discutir elementos del plan global de auditoría y ciertos procedimientos de auditoría forense con el comité de auditoría, la administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de auditoría forense con el trabajo de los empleados de la entidad. El plan global de auditoría forense y el programa de auditoría forense, sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor. El auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría forense necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría forense, su forma y contenido variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría forense y a la metodología y tecnologías específicas usadas por el auditor forense. Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen: i) **Conocimiento del negocio:** Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad; Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar, incluyendo cambios desde la fecha de la auditoría anterior; El nivel general de competencia de la administración; ii) **Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno:** Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas, El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y

auditoría; El conocimiento adquirido del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera aplicar en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos; iii) **Riesgos e importancia relativa:** Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes; El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría; La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados, o de fraude, La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables; iv) Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos: Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría; El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría; El trabajo de auditoría interna y su efecto esperado sobre los procedimientos de auditoría externa, Coordinación, dirección, supervisión y revisión: La participación de otros auditores en la auditoría de otro componente, por ejemplo, subsidiaria, sucursal y divisiones: La participación de especialistas de otras disciplinas; El número de localidades; Requerimientos de personal; v) Otros asuntos: La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado; Condiciones que requieran atención especial, como la existencia de partes relacionadas; Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias, La naturaleza y oportunidad de los informes u otras comunicaciones con la entidad que se esperan de acuerdo con los términos del trabajo.

Según la Contraloría General de la República (2009), el auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo con las horas estimadas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría. Al preparar el programa de auditoría, el auditor deberá considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor deberá también considerar la oportunidad para las pruebas de controles y procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la participación de otros auditores o especialistas. Los otros asuntos, anotados antes, pueden ser considerados en más detalle durante el desarrollo del programa de auditoría. El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberán revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para cambios importantes.

2.1.2.8. Ejecución de la auditoría forense

Cano y Lugo (2005), en el marco de la auditoría forense, la ejecución se concreta en la obtención de la prueba, la misma que es aplicada por los jueces, pero que los auditores forenses, deben reunir todos los elementos para la misma. La prueba es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos. El hombre ha tratado siempre de aplicar justicia, basado en las experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica llamada a solucionar el problema suscitado. Por tal motivo, la prueba penal y su apreciación es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación. Sin probanza, en el caso del derecho penal, no se puede hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible y, menos, aplicar cualquier esquema del delito; el funcionario judicial debe formar su convicción sobre los hechos demostrados, la cual tiene que ser allegada por el instructor, operador judicial y sujetos procesales, según el caso. Cuando hablamos de "la prueba" lo que deseamos es recopilar los principios de derecho probatorio y analizarlos a la luz de lo dispuesto en la Constitución y en la Ley, especialmente según lo dispuesto en los códigos vigentes. La incorporación y la evaluación de la prueba al proceso debe sujetarse en los siguientes principios: principio de la Necesidad de la Prueba; principio de la Eficacia Jurídica y de la Legalidad de la Prueba; principio de la Unidad de la Prueba; principio de Interés Público de la Función de la Prueba; principio de la

Preclusión de la Prueba; principio de la Inmediación y de la Dirección del funcionario judicial en la Producción de la Prueba; principio de la Originalidad de la Prueba; principio de Concentración de la Prueba; principio de la Libertad de la Prueba; principio de Pertinencia, Idoneidad y Utilidad de la Prueba; principio de la inmaculación de la Prueba; principio de la Evaluación o apreciación de la Prueba; principio de la Comunidad de la Prueba; principio de Interés Público de la Función de la Prueba; principio de la Lealtad y de Probidad o de Veracidad de la Prueba; principio de la Obtención Coactiva de los Medios Naturales de la Prueba.

La Prueba pericial: La prueba, ha sido definida como: "todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición". La certeza está en nosotros, la verdad en los hechos. En la prueba pericial puede incluirse: Huellas dactilares; Pruebas de caligrafía; Videograbación con cámaras ocultas selladas, con programación de tiempo y fecha; Audiograbación y verificación de voz; Rastreo de información en la memoria y archivos de las computadoras; Recuperación de datos "borrados" en el disco duro de las computadoras; Análisis de documentos.

Diferencias entre indicio, evidencia de auditoría, prueba, operación inusual, operación sospechosa, delito autónomo, conexo y extinción de dominio:

Indicio: signo que permite presumir algo con fundamento cuestionable;

Evidencia de auditoría: es la información obtenida por el auditor para llegar a una conclusión sobre la cual basa su opinión. La evidencia de auditoría

comprenderá documentos fuente y registros; Prueba: forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad de un hecho; Operación inusual: se denominan operaciones inusuales aquellas cuya cuantía o características no guardan relación con la actividad económica del cliente o que por su número, por las cantidades transadas o por sus características particulares o especiales, se salen de los parámetros de normalidad establecidos dentro del segmento de mercado en el cual se halle ubicado. Para la detección de operaciones inusuales es importante que los funcionarios tengan presente, además del monto y de la frecuencia de las transacciones, las señales de alerta identificadas para cada negocio, al igual que conozcan los parámetros del segmento de mercado en el cual se mantiene el cliente. Cuando se detecten operaciones inusuales, éstas se deben informar, debidamente soportadas (anexas copia de los documentos inherentes a la misma), al área de control.

Operación sospechosa: es aquella apreciación fundada en conjeturas, en apariencias o avisos de verdad, que determinará hacer un juicio negativo de la operación por quien recibe y analiza la información, haciendo que desconfíe, dude o recele de una persona por la actividad profesional o económica que desempeña, su perfil financiero, sus costumbres o personalidad, así la ley no determine criterio en función de los cuales se puede apreciar el carácter dudoso de una operación. Es un criterio subjetivo basado en las normas de máxima experiencia de hecho.

Delito autónomo: hecho que quebranta la ley y que para ser sancionado se trata de manera independiente.

Delito conexo: conjunto de delitos relacionados que para su sanción requieren depender uno del otro.

Extinción de dominio: expropiación del derecho de dominio por parte del Estado, a tenedores de bienes y dinero procedentes de fuentes que la ley considera ilícitas.

Conversión de la evidencia en prueba.

Las evidencias se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos de ley: Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias; Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación; No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia; No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien; No debe obtenerse evidencia por un solo investigado; Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos: Fecha, hora y lugar; Nombre de los investigadores; Relación de las evidencias y declaraciones juradas.

Cano (2004), iniciar un servicio de auditoría forense con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración de organizaciones, es establecer una metodología que conste

de elementos definidos, consistentes e integrales. Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorías forenses consideramos adecuado las siguientes actividades: 1. Definición y reconocimiento del problema; 2. Recopilación de evidencias de fraude; 3. Evaluación de la evidencia recolectada; 4. Elaboración del informe final con los hallazgos; 5. Evaluación del riesgo forense; 6. Detección de fraude; 7. Evaluación del Sistema de Control Interno. El objetivo es señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindarán la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido, por ello no se profundiza en ellas. La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y las Declaraciones sobre normas de auditoría (SAS), en cuanto a las etapas del proceso de auditoría (Planeación, Ejecución e Informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo. Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal a la contratación estatal. En lo concerniente al establecimiento de áreas de riesgo, se utiliza la evaluación del sistema de control interno, según el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission). En lo concerniente al Control Financiero, se utiliza la práctica por ciclos transaccionales y el Control de Legalidad. El término "hallazgo" es entendido como las deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría y que hacen parte de los comentarios que el auditor redacta sobre los aspectos saltantes encontrados durante el proceso.

Definición y reconocimientos del problema: Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de un posible fraude. Un indicio es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación del fraude. Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación del directorio de la organización ya que una auditoría de fraude es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha organización. Es de gran importancia para el proceso de auditoría, el previo conocimiento de la entidad auditada, a partir del análisis de la información que al respecto pueda existir en la base de datos. Lo anterior permite que se cumpla con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, así como la identificación de las actividades propias de la organización. El primer paso para conocer una entidad es comprender el medio en el cual se debe mover, es decir, el entorno. El "quehacer" de toda organización se encuentra limitado por una serie de factores que, de manera directa o indirecta, inciden en sus resultados, en las metas que debe trazarse, e incluso en su desarrollo o sobre vivencia. El auditor forense deberá, por lo tanto, conocer las implicancias del medio a fin de evitar el sesgo en el momento de presentar sus conclusiones e incluso de

preparar sus programas de auditoría. Algunos factores externos que deben ser considerados por el auditor, para entender el comportamiento de las organizaciones, son: Sector económico al cual pertenece; Leyes y normatividad que le rigen; Leyes y normatividad en curso; Localización; Proveedores de materia prima, productos y servicios; Clientes; Estabilidad de la industria, Acciones legales en contra. Con el fin de identificar áreas de la organización susceptibles al fraude e irregularidades, se hace fundamental conocer el medio en el cual se desarrolla, el «día a día» de la organización y que se pueden prestar a prácticas inadecuadas por parte del personal de la entidad, entre ellas: La negociación de los contratos con el fin de favorecer a amigos, familiares o conocidos; Soborno para la obtención privilegiada de servicios, licencias, entre otros; Dar información privilegiada, Pérdida, sustracción o daño a bienes del Estado cuando hay conocimiento de liquidaciones o cierres del ente; Errores cometidos a propósito y que obligan a la organización a cancelar demandas o verse inmersa en procesos legales. Una vez conocido el medio en el cual se mueve la organización, se hace necesario reconocer las actividades principales de la organización y las áreas en las cuales se desarrolla, así como, la situación económica y financiera de la misma, el personal que labora y los procedimientos en general. Con el fin de determinar las principales áreas de actividad funcional, el auditor debe considerar aspectos tales como: Naturaleza del negocio; Presupuesto por áreas (Inversión-Gastos); Personal asignado por áreas; Niveles de contratación; Manuales de procedimientos y de funciones; Estructura

orgánica; Misión-Visión; Reglamentos internos; Planes, programas y proyectos. Algunos factores internos que el auditor debe tener en cuenta, a fin de establecer deficiencias o puntos vulnerables en la entidad, son: Ciclos transaccionales; Poder del Sindicato; Utilización, adquisición y disposición de los bienes y activos; Métodos de archivo; Sistematización y base de datos; Sistemas de recaudación de ingresos; Actitudes y valores de los funcionarios. Cuando el auditor conoce la entidad, establece las áreas de actividad en las cuales puede florecer el fraude, asimismo determina el campo de aplicación e incluso cuenta con elementos que le permitan definir o modificar el equipo de auditoría. Algunas prácticas irregulares que se pueden presentar son: "Negociaciones" irregulares entre líderes del gobierno y los sindicatos; Excesiva concentración de poderes en manos de pocos funcionarios; Pérdidas o sustracción de inventarios; Negligencias; Adquisición de bienes innecesarios; Asientos contables inusuales; Conflicto de intereses.

La Recopilación de evidencias de fraude: Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si el fraude ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar Quién, Qué, Cuándo, Dónde, Por qué, Cuánto y Cómo se ha cometido el fraude. Para la determinación de las evidencias de fraude debemos considerar las siguientes causas: Síntomas de creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo,

activos que han desaparecido o han sido sustraídos, individuos que han dispuesto de estos activos, modos en que ha sucedido el evento, métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude, racionalizaciones que se han podido usar para justificar el gasto, controles internos vulnerados, referirse a la “investigación” con una palabra menos intimidatorio como (trabajo especial, auditoría, consultoría de procesos, etc.), iniciar las tareas usando técnicas de investigación que sean pocos reconocibles, involucrar el menor número de asistentes y referentes de la organización, trabajar gradualmente en forma perimetral al evento denunciado.

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contra demanda o pedir la anulación del juicio. El objetivo de esta fase es efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en ellos. Iniciar los trabajos de auditoría de resultados de operación y otras a fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final. El desarrollo de esta etapa, incluye efectuar pruebas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad; pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Se definirá el plan de muestreo a seguir. Es práctica común que, durante la etapa intermedia de un trabajo de revisión de

información financiera, además de lo señalado anteriormente, se inicie en si la auditoría partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación. La ejecución de una auditoría financiera se estructura en tres fases: 1. **Análisis y planificación.** Consiste en completar la comprensión del auditor sobre la naturaleza del negocio, la actividad de la sociedad y su organización, y la legislación específica aplicable, así como de los sistemas de control interno establecidos por la dirección, para obtener un entendimiento básico de la sociedad. La finalidad de la revisión de los sistemas es identificar aquellos controles en los que se puede confiar e identificar si las hubiera, aquellas áreas de riesgo a efectos de poder limitar al mínimo y enfocar correctamente las pruebas sobre los saldos contables incluidos en las cuentas anuales. Las etapas más importantes son: i) Revisión y evaluación de los sistemas administrativos y de control interno con el objeto de determinar, por un lado, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a ejecutar y, por otro, extraer aquellos aspectos que, bajo una óptica positiva, permitan mejorar los sistemas de control interno y los procedimientos administrativos y contables; ii) Aplicación de procedimientos analíticos de revisión que permitan conocer el desarrollo de la entidad e investigar fluctuaciones significativas; iii) Elaboración de un plan de enfoque del trabajo en virtud de las conclusiones obtenida de los procedimientos anteriores. Además, se configurarán los programas de trabajo, en los que se indicarán los procedimientos específicos a aplicar que permitan conseguir un nivel de evidencia necesario, con el mínimo coste en

términos de horas profesionales; iv) Confirmación de información con terceros relacionados con la entidad, a través de envío de una carta en la que se requiere datos de determinados asuntos, saldos, transacciones, etc. para poderla contrastar con la desprendida de los registros contables.

2. Revisión mediante pruebas substantivas de la información contable. En esta fase, se desarrollan los procedimientos orientados principalmente al análisis y pruebas sobre registros contables y extracontables. Dichos procedimientos fundamentalmente son: Examen de registros contables y extracontables: mayor, diario, balances, inventarios, etc.; Examen de documentos y soportes: facturas, extractos bancarios, albaranes, etc.; Observación física: existencias, inmovilizado material, etc.; Conversaciones con el personal de la empresa - Cálculos aritméticos; Pruebas analíticas de revisión.

3. Verificación de las cuentas anuales. Esta base consistirá en revisar que el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria del ejercicio expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente.

2.1.2.9. El informe de auditoría forense

Analizando a Mantilla (2004), el informe de auditoría forense, viene a ser la opinión firmada por el Auditor después de efectuar el examen para el que fue contratado. Existen dos formas de Informe: i) Informe Corto, es cuando el auditor presenta su opinión escrita a cerca de la razonabilidad de la evaluación realizada, y que fueron revisados y estudiados de acuerdo a los alcances de las normas correspondientes. En la práctica este informe contiene los fundamentos de hecho y de derecho formulados con el apoyo de abogados; ii) Informe Largo, es cuando el auditor forense presenta su opinión escrita sobre la situación en las que se realizaron las operaciones y registros de la empresa o entidad, y abarca la parte administrativa y los sistemas internos de control. Este informe servirá a la alta dirección de la empresa o entidad para la toma de decisiones que incluya acciones correctivas.

2.1.2.10. Procedimientos de auditoría forense.

Rozas (2009), los procedimientos de auditoría forense, constituyen el conjunto de técnicas que en forma simultánea se aplican para poder obtener la evidencia suficiente, competente, relevante y útil que permita sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales o el Directorio que lo contrata. Los tipos de evidencia que aporta el auditor forense son de carácter analítico, documental, físico y testimonial y dependerán del tipo de compromiso asumido. El plan estratégico que se

utilice en la selección y enfoque de los procedimientos de auditoría, permitirán que la ejecución y el desarrollo de la auditoría forense no se aparten de los objetivos fijados. Al desarrollar un plan de auditoría, el auditor deberá considerar los factores que influyen en el riesgo de la auditoría, relacionado con varios o todos los saldos de las cuentas y adquirir un entendimiento de la estructura del control interno.

Los procedimientos de auditoría para evaluar los fraudes, corrupciones, malversaciones, disputas comerciales, valoraciones, lavado dinero serían inagotables, debido a las innumerables formas imaginativas que existen de hacer fraudes y corrupciones. Sin embargo, si existe la necesidad de preparar y agrupar las mejores prácticas que se vienen utilizando en diversos países de manera que constituyan una guía para el desarrollo de la auditoría forense. En tal sentido, recogiendo este vacío estamos formulando una guía de procedimientos de auditoría forense orientados y relacionados con los campos de acción en los que puede prestar servicio el auditor forense, habiéndolos clasificado en procedimientos generales y específicos de acuerdo a la naturaleza del caso. Al respecto se tiene los siguientes procedimientos generales: 1. Analizar los alcances de los términos contractuales de la Auditoría Forense con la finalidad de que todos los auditores que participan conozcan el propósito de la auditoría, de tal manera que no existan dudas y se pueda alcanzar los fines propuestos. 2. Obtener conocimiento apropiado de la materia y del ambiente específico

del compromiso en el que se realizará la Auditoría Forense, de manera que permitan preparar procedimientos de auditoría que nos den conclusiones valederas y apropiadas que permitan sustentar ante las partes involucradas el informe correspondiente. Este conocimiento se adquiere con las discusiones con el cliente y abogados, revisando las hipótesis del problema, entrevistas y documentación involucrada. 3. Evaluar el control interno utilizando el modelo de Enterprise Risk Management bajo el esquema COSO. 4. Coordinar en forma permanente con los asesores legales con la finalidad de no incurrir en faltas que invaliden la opinión. 5. Establecer una estrategia que permita obtener en forma detallada las declaraciones de las partes involucradas, debiéndose tener la precaución de obtener la declaración escrita y siendo complementada por videos, grabaciones etc.

Entre los procedimientos específicos, están relacionados con el tipo de compromiso en el que se desenvuelve el servicio de la auditoría forense, al respecto se tiene procedimientos orientados a determinar operaciones de lavado de dinero: 1. Analizar el origen de los depósitos inusuales de dinero en efectivo por montos significativos, por parte de una persona natural o jurídica cuyas actividades habituales no debieran normalmente producir ingresos de este tipo. 2. Investigar las transferencias en efectivo de importantes sumas de dinero hacia localidades que no tienen relación con el giro del negocio. 3. Verificar los depósitos y retiros de montos elevados

que exceden en forma importante los ingresos normales de una persona natural o jurídica. 4. Evaluar el origen y naturaleza del movimiento que se está realizando en cuentas que estuvieron inactivas por un determinado tiempo. 5. Analizar los depósitos efectuados por importes significativos que provengan de cheques endosados de terceros, para verificar si corresponden a operaciones normales. 6. Solicitar a los Registros Públicos el movimiento de compra o venta de inmuebles del cliente sin un objetivo claro o evidente o en circunstancias que parecen poco habituales con relación a la actividad normal del cliente. 7. Investigar si se realizan operaciones vinculadas con paraísos fiscales o plazas Offshore que no tienen que ver con el giro del negocio. 8. Investigar si se realizan operaciones celebradas con personas que se han constituido (personas jurídicas) y/o que han tenido o tienen actividades, negocios u operaciones, en los denominados «países y territorios no cooperantes» en materia de prevención de lavado de activos. La relación o lista de los mismos es elaborada periódicamente por el GAFI (o FATF por sus siglas en inglés). 9. Verificar si las garantías otorgadas a los bancos provienen del giro normal del cliente. 10. Investigar si las cancelaciones efectuadas en forma anticipada de los préstamos bancarios solicitados se han efectuado con los recursos propios de la empresa. 11. Investigar y evaluar el movimiento patrimonial de la persona o empresa.

Entre los procedimientos orientados a detectar sustracción de activos se tiene: 1. Realizar pruebas cuadradas de las conciliaciones bancarias. 2. Revisar la antigüedad de las partidas conciliatorias e investigar si estas obedecen efectivamente a documentaciones que son transitorias. 3. Efectuar arquezos de caja en forma inopinada. 4. Efectuar arquezos de documentos valorados de la empresa. 5. Solicitar confirmaciones de terceros de las principales cuentas del balance. 6. Evaluar que las transacciones de compras y ventas relacionadas con mercaderías del giro del negocio, estén de acuerdo a las condiciones de mercado. 7. Evaluar los informes de los precios de transferencia que sustentan las ventas de mercaderías o servicios entre empresas vinculadas. 8. Evaluar las políticas de descuentos en las ventas si están de acuerdo a las políticas comerciales de la empresa. 9. Evaluar las utilizaciones de cuentas inactivas. 10. Revisar los cargos a las cuentas de resultados. 11. Revisar el programa de cálculos de intereses que se cobran a los clientes. 12. Revisar la correspondencia recibida por la empresa y que amerite. 13. Verificar si todas las cobranzas son depositadas en forma intacta. 14. Inspeccionar los activos fijos. 15. Examinar los inventarios.

Entre los procedimientos orientados a la detección del crimen de «cuello blanco» se tiene: 1. Efectuar un análisis de la situación financiera y económica de la empresa que nos permita determinar si las decisiones tomadas por la alta dirección generaron valor o de lo contrario destruyeron

valor, la misma que debe ser comparada tanto con los planes estratégicos de la empresa y contrarrestada con la tendencia del sector al que pertenece el negocio. 2. Analizar los resultados obtenidos por cada uno de los centros de ingreso de la empresa e incidir sobre las líneas de negocio que originaron pérdidas y destruyeron el valor del negocio de la empresa. 3. Preparar indicadores de gestión, tales como ROE, ROA, volumen de negocios, productividad, tipos de ingresos, gastos y determinar si están de acuerdo al sector económico y a los planes estratégicos de la empresa. 4. Solicitar las Actas de Directorio y de Junta General de Accionistas para determinar si todos los acuerdos de inversión y de negocio fueron debidamente ejecutadas por las respectivas gerencias. 5. Investigar si las gerencias constituyeron empresas «outsourcing» y si éstas prestan servicios a la compañía, con la finalidad de poder determinar si estos servicios están de acuerdo con las necesidades de la compañía y están a precios de mercado. 6. Investigar sobre los niveles patrimoniales que han obtenido los gerentes desde su permanencia en la empresa, de manera que se pueda identificar incrementos patrimoniales no justificados. 7. Revisar los legajos personales y extraer los nombres de los familiares y de las participaciones que pudieran tener en otras empresas para tomarles en cuenta cuando se revisen compras, proveedores, castigos, préstamos, descuentos otorgados, etc. 8. Analizar la evolución de la estructura de los activos para determinar si éstos han crecido y generado valor, debiendo efectuarse, desde la fecha en que se nombró al gerente general y su equipo

gerencial. 9. Evaluar las provisiones contables determinadas y aprobadas por el Directorio. 10. Analizar con detalle las razones de las cuentas de clientes que son castigadas y si estas tienen alguna relación con las gerencias. 11. Evaluar los motivos que originan que una empresa o persona tengan participaciones accionarias en otras empresas y efectuar el seguimiento de las rentabilidades obtenidas en dicha participación. 12. Verificar si los gerentes tienen préstamos que han sido aprobados por el Directorio. 13. Verificar si se han efectuado, con los recursos de la empresa, préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias. 14. Verificar si los pagos efectuados por compra de inmuebles están de acuerdo con los precios de mercado. 15. Verificar si existen facturaciones incluidas en los resultados y que en los próximos días son anuladas, de tal manera que pretenden dar la apariencia de que las metas presupuestales están siendo cumplidas. 16. Verificar si los resultados obtenidos en las ventas de activos son reconocidos en el período. 17. Verificar si existen acuerdos de recompra que permitan o difieran el reconocimiento de pérdidas para el futuro. 18. Verificar si la gerencia adquiere posiciones especulativas ocultas de tipo de cambio, precios de mercaderías (Bolsa de Productos) no autorizadas por el Directorio. 19. Verificar que el Activo Subyacente que sustenta la emisión de bonos o Certificados de Titulización, se realice a precio de mercado y que éste sirva de base para su registro contable. 20. Verificar las ventas de los activos subyacentes de las titulaciones y su relación con el valor inicial de

registro en el patrimonio fideicometido. 21. Verificar que la determinación del cálculo del gasto de las participaciones gerenciales, están de acuerdo a lo aprobado por el Directorio. 22. Evaluar los reportes de excepciones aprobadas por la Gerencia y determinar las excepciones son los beneficiarios. 23. Evaluar la estructura de comisiones cobradas, estableciendo una relación entre ingresos de tarifas preferenciales y normales. 24. Investigar si existe algún tipo de relación entre las empresas beneficiadas por las tarifas, comisiones preferenciales y la gerencia.

Entre los procedimientos orientados a la detección de quiebras fraudulentas de empresas: 1. Obtener conocimiento de las razones que han estipulado los accionistas para declarar la quiebra de una empresa. 2. Evaluar si se han seguido con todos los requisitos que exige la Ley de Sociedades. 3. Analizar los estados financieros de los últimos periodos anteriores a la fecha de insolvencia o de la declaración de quiebra y determinar las posibles razones que han determinado la insolvencia o quiebra de la empresa. 4. Determinar qué decisiones tomadas en los últimos periodos originaron que la empresa sea declarada en quiebra. 5. Analizar los gastos registrados en los últimos meses de la gestión. 6. Determinar si es que existe algún tipo de beneficio oculto que resulta de la quiebra.

Entre los procedimientos orientados en la valuación de empresas: 1. Solicitar los Estados Financieros y los parámetros que utilizan para valuar

el activo. 2. Verificar si éstos se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados. 3. Solicitar los Estados Financieros Auditados de la empresa. 4. Evaluar la evolución de las utilidades de la empresa. 5. Verificar si la empresa cotiza en bolsa y cuál es el precio de cotización. 6. Preparar un flujo descontado de la empresa que permita establecer su valor y compararlo con los valores patrimoniales y de cotización de la empresa.

Contraloría General de la República (2009), los procedimientos de auditoría forense son operaciones específicas que se aplica en el desarrollo de una evaluación e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos pueden agruparse en: Pruebas de control; Procedimientos analíticos; y, Pruebas sustantivas de detalle. Las referencias básicas acerca de los procedimientos de auditoría forense, al igual que las técnicas de auditoría, se refieren a la auditoría de estados financieros, y su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría. Asimismo, se puede considerar que los procedimientos de auditoría forense son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos y circunstancias relativas al examen mediante los cuales el auditor forense obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Durante la fase de ejecución de la auditoría forense, el equipo se aboca a la obtención de evidencias y realizar pruebas sobre las mismas, aplica procedimientos y técnicas de auditoría general y forense en particular,

desarrolla hallazgos, desarrolla los fundamentos de hecho y derecho, desarrolla las observaciones, conclusiones y recomendaciones. Los procedimientos de auditoría forense son operaciones específicas que se aplican en una auditoría forense e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias, de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos no están sueltos ni dispersos, por el contrario, están contenidos en los programas de auditoría forense.

2.1.2.10.1. Programas de auditoría forense

Rodríguez (2002) el programa de auditoría forense, es el procedimiento a seguir, en el examen a realizarse, el mismo que es planeado y elaborado con anticipación y debe ser de contenido flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en cada Auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen. El Programa de Auditoría, significa la tarea preliminar trazada por el Auditor y que se caracteriza por la previsión de los trabajos que deben ser efectuados en cada servicio Profesional que presta, a fin de que este cumpla íntegramente sus finalidades dentro de la Normas. El programa de Auditoría o plan de Auditoría, es el resultado que se desea obtener, la línea de conducta a seguir dentro de los principios y preceptos de la Auditoría. El programa de Auditoría, es la línea

de conducta a seguir, las etapas a franquear, los medios a emplear. Es una especie de cuadro anticipado en el cual los acontecimientos próximos se han previsto con cierta precisión, según la idea que uno se ha formado de ellos. El método a emplearse en la elaboración del plan o programa de Auditoría, según apreciación de los Contadores Públicos Colegiados que se dedican a la Auditoría, debe ser preparado especialmente para cada caso, ya que no existen dos casos de Auditoría exactamente iguales, así como es imprescindible dar a cada Programa de Auditoría la autonomía necesaria. En la preparación del programa de Auditoría se debe tomar en cuenta: Las Normas de Auditoría; Las Técnicas de Auditoría; Las experiencias anteriores; Los levantamientos iniciales; Las experiencias de terceros. El hecho de no existir una norma patrón para la elaboración del plan o programa de Auditoría, no excluye la existencia de normas generales que se aplican a todos los casos y que constituyen los fundamentos de la técnica de la Auditoría en un determinado sector. Lo que no se debe perder de vista es que el programa de Auditoría debe ser una guía segura e indicadora de lo que deberá ser hecho y posibilite la ejecución fiel de los trabajos de buen nivel Profesional, que acompañe el desarrollo de tal ejecución.

Cano (2004), un programa de Auditoría forense, es un procedimiento de revisión lógicamente planeado. Además de servir como una guía lógica de procedimientos durante el curso de una auditoría, el programa de auditoría elaborado con anticipación, sirve como una lista de verificación a medida que se desarrolle la auditoría en sus diversas etapas y a medida que las fases sucesivas del trabajo de auditoría se terminen. El programa de Auditoría forense, deberá ser revisado periódicamente de conformidad con las condiciones cambiantes en las operaciones del Cliente y de acuerdo con los cambios que haya en los principios, normas y procedimientos de Auditoría. Al planear un programa de Auditoría, el Auditor debe hacer uso de todas las ventajas que le ofrecen sus conocimientos Profesionales, su experiencia y su criterio personal.

Panez (2008), es la experiencia del Auditor, lo que se encarga de dar las pautas y aspectos necesarios e importantes a ser tomados en el programa de Auditoría que elabora para poder realizar un trabajo Profesional determinado. El programa de Auditoría bien elaborado, ofrece las siguientes ventajas: Fija la responsabilidad por cada procedimiento establecido; Efectúa una adecuada distribución del trabajo entre los componentes del equipo de

Auditoría, y una permanente coordinación de labores entre los mismos; Establece una rutina de trabajo económico y eficiente; Ayuda a evitar la omisión de procedimientos necesarios; Sirve como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuros trabajos; Facilita la revisión del trabajo por un supervisor o socio; Asegura una adherencia a los Principios y Normas de Auditoría; Respalda con documentos el alcance de la Auditoría; Proporciona las pruebas que demuestren que el trabajo fue efectivamente realizado cuando era necesario. La elaboración del programa de Auditoría es una responsabilidad del Auditor, casi tan importante como el Informe de Auditoría que emite. Es esencial que el programa de Auditoría sea elaborado por el Auditor jefe del equipo de Auditoría, para lo cual se basará en experiencias anteriores y deberá tomar necesariamente en cuenta las Leyes, Principios, Normas y Técnicas a aplicarse en cada caso. Es importante también que los Socios y el Auditor Supervisor, revisen el programa de Auditoría evaluando su eficiencia y eficacia. Sin embargo es necesario apuntar que la responsabilidad de la elaboración del programa de Auditoría y su ejecución, está a cargo del Auditor jefe de equipo, el cual no solo debe encargarse de distribuir el trabajo y velar por el logro del programa, sino esencialmente evaluar de manera continua la eficiencia del

programa, efectuando los ajustes necesarios cuando las circunstancias lo ameriten.

Rodríguez (2002), el objetivo de los procedimientos de auditoría forense, es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionaran bases para rendir su informe o emitir su opinión. Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados Procedimientos de auditoría.

2.1.2.10.2. Técnicas de auditoría forense

Contraloría General de la República (2009), las técnicas de auditoría forense son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional. Su objetivo consiste en proporcionar elementos técnicos que

pueden utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a su examen. Las técnicas más utilizadas al realizar al realizar pruebas de transacciones y saldos son: Técnicas de verificación ocular; Técnicas de verificación oral; Técnicas de verificación escrita; Técnicas de verificación documental; Técnicas de verificación física.

Técnicas de verificación ocular: i) **Comparación**, es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos. Dentro de la fase de ejecución de la auditoría se efectúa la comparación de resultados, contra criterios aceptables, facilitando de esa forma la evaluación por el auditor y la elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones; ii) **Observación**, es el examen ocular realizado para cerciorarse como se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente, de manera abierta o discreta, como el personal de la entidad ejecuta las operaciones; iii) **Indagación**, es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios

responsables de la entidad. La respuesta a una pregunta formulada por el auditor, comprende una porción insignificante de elementos de juicio en los que puede confiarse, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes. Es de especial utilidad la indagación en la auditoría de gestión, cuando se examinan áreas específicas no documentadas; sin embargo, sus resultados por si solos no constituyen evidencia suficiente y competente; iv) **Las Entrevistas**, pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o actividades a su cargo. Para obtener mejores resultados debe prepararse apropiadamente, especificar quienes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes y su utilización aceptada por la persona entrevistada; v) **Las Encuestas**, pueden ser útiles para recopilar información de un gran universo de datos o grupos de personas. Pueden ser enviadas por correo u otro método a las personas, firmas privadas y otros que conocen del programa o el área a examinar. Su ventaja principal radica en la economía en términos de costo y tiempo; sin embargo, su desventaja se manifiesta en su

inflexibilidad, al no obtenerse más de lo que se pide, lo cual en ciertos casos puede ser muy costoso. La información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada en base a entrevistas efectuadas por los auditores. Por lo tanto, debe ser utilizada con mucho cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que la corrobore.

Técnicas de verificación escrita: i) **Analizar**, consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes. Los procedimientos de análisis están referidos a la comparación de cantidades, porcentajes y otros. De acuerdo a las circunstancias, se obtienen mejores resultados si son obtenidos por expertos que tengan habilidad para hacer inferencias lógicas y juicios de valor al evaluar la información recolectada. Las técnicas de análisis son especialmente útiles para determinar las causas y efectos de los hallazgos de auditoría; ii) **Confirmación**, es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan o realizan las operaciones sujetas a examen (confirmación interna),

por lo que están en disposición de opinar e informar en forma válida y veraz sobre ellas. Otra forma de confirmación, es la denominada confirmación externa, la cual se presenta cuando se solicita a una persona independiente de la organización auditada (terceros), información de interés que sólo ella puede suministrar;

iii) **Tabulación**, es la técnica de auditoría que consiste en agrupar los resultados obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados, de manera que se facilite la elaboración de conclusiones. Un ejemplo de aplicación de esta técnica lo constituye la tabulación de los resultados obtenidos en el inventario físico de bienes practicado en el almacén de la entidad en una fecha determinada; iv) **Conciliación**, implica hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre si y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

Técnicas de verificación documental: i) **Comprobación**, técnica que se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las

operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que las justifican; ii) **Computación**, es la técnica que se utiliza para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado. Se prueba solamente la exactitud de un cálculo, por lo tanto, se requiere de otras pruebas adicionales para establecer la validez de las cifras incluidas en una operación; iii) **Rastreo**, es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva, de un punto a otro de un proceso interno determinado o, de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada. Al efectuar la comprensión de la estructura de control interno, se seleccionan determinadas operaciones relativas a cada partida o grupo, para darles seguimiento, desde el inicio hasta el final dentro de sus procesos normales de ejecución, para con esto asegurarse de su regularidad y corrección. Esta técnica puede clasificarse en dos grupos: a) rastreo progresivo, que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial de ésta; y, b) rastreo regresivo, que es inverso al anterior, es decir, se parte de los resultados de las operaciones para llegar a la autorización inicial; iv) **Revisión selectiva**, consiste en el examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas, actividades o documentos elaborados, con fines de separar mentalmente asuntos que no son

normales, dado el alto costo que representaría llevar a cabo una revisión amplia o, que por otras circunstancias, no es posible efectuar un análisis profundo.

Técnicas de verificación física: i) **Inspección**, es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. La aplicación de esta técnica es de mucha utilidad, especialmente, en cuanto a la constatación de efectivo, valores, activo fijo y otros equivalentes. Generalmente, se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación.

Rudloff (1999), cuando el Auditor Forense se enfrenta a su trabajo investigativo, debe planificar en base a las siguientes fases: Introducción, Recopilación de Información, Investigación, Conclusión, Fase de Investigación y Entrega de Informes.

En la **Fase de Introducción**: Una vez que el Auditor Forense ha sido asignado, intenta determinar y realizar una evaluación preliminar de los hechos acontecidos, en especial aquellos de donde se pueda obtener información que indique los indicios y evidencias susceptibles de convertirse en pruebas, en ese sentido debe determinar los siguientes aspectos útiles para el desarrollo del trabajo: Las fuentes de información útiles para el desarrollo de su

investigación. ¿Quiénes son los informantes potenciales? ¿Cuáles son las razones que le motivan a ser informantes? ¿Tiene algún valor la información proporcionada? ¿Es convincente la información?

En la **Fase de Recopilación de Información**: Luego de precisar las fuentes de donde se pueden obtener los indicios y evidencias susceptibles a convertir en prueba., se procede a la Fase de Recopilación de Información, donde se pretende responder las siete preguntas básicas: ¿Qué sucedió? ¿Cuándo sucedió? ¿Dónde sucedió? ¿Con qué sucedió? ¿Por qué sucedió? ¿Quién lo ocasionó? ¿Cómo Ocurrió? Estas preguntas sencillas, ayudan al Auditor Forense a valorar los indicios y evidencias, así como la información que aportan los interesados y testigos, en ese sentido se debe tener en cuenta los siguientes aspectos: Pertinencia de la información con lo investigado; Veracidad comprobable; Pureza jurídica del dato.

En la **Fase de Investigación**, se hace realmente el trabajo de campo, donde se van a recabar los indicios, evidencias y/o pruebas, según sea el caso, de los elementos que responderán las preguntas expuestas en la Fase II. En ésta, el equipo de Investigación realizará las siguientes actividades: Asegurar el “escenario”, Obtener indicios, evidencias y/o pruebas, Testimonio de testigos y expertos, Seguimiento de Rumores, Mantenimiento de registros y sistema de

clasificación. Esta es una de las fases más importante de toda la investigación y es aquí donde queda en evidencia las recomendaciones que al respecto nos hacen los expertos en Auditoría Forense.

Nos señala también, que el objetivo central no es otro que preservar el estado original de los documentos que serán sometidos a los diferentes análisis contables, grafotécnicos, etc. Igualmente, nos señala que también entra dentro de esta categoría la protección y aseguramiento de los equipos de computación (laptops, main frames, servidores, discos duros, etc.), los archivos de usuario, del sistema operativo y drivers (manejadores del sistema operativo) de comunicación y de protocolos de Red.

Igualmente, deben hacerse copias de los documentos en papel, los cuales el Auditor Forense procederá (en las copias) a colocar su marca de investigador forense, todo esto en el marco de proteger la integridad de los documentos levantados, con el fin de no contaminarlos en pro de someterlos a la jurisdicción correspondiente y así convertirlos en prueba. Señala Ruddlof “Yo recomiendo marcar los originales con un número de referencia, con el único propósito de realizar procesos de seguimiento o trazas” contemplados en los procedimientos de cadena de custodia. En cuanto a las computadoras, en ningún sentido deben ser cambiados

en cuanto a su configuración física y electrónica, estas deben ser manipuladas por profesionales del área de Tecnología de la Información, deben protegerse, precintarse y realizar una copia de seguridad de todo el disco duro, abarcando archivos, programas personales y del sistema operativo, es importante destacar que dado el avance de la tecnología, no se deben pasar por alto los sistemas y hardware de almacenamientos remotos y/o portátiles. Existen otros aspectos, a considerar dentro de esta fase, que rondan alrededor del lugar donde se ha cometido el delito o de quienes lo han consumado, como son la recolección de mensajes telefónicos, notas manuscritas, fotografías, papeles de trabajo, diarios, calendarios, agendas, minutas, etc. Los gabinetes, bibliotecas, telefoneras y cualquier otro lugar de almacenaje deben ser asegurados, incluyendo precintos donde el auditor/investigador colocará su marca para asegurar que la misma no sea violentada y sus contenidos corrompidos. Otro aspecto a cumplir en esta fase, lo constituye el testimonio de testigos y expertos que según lo levantado en la Fase I y II proporcionaran información relevante, útil, suficiente y competente para el esclarecimiento del hecho investigado. Estos testimonios deben ser obtenidos bajo el pleno derecho de las garantías constitucionales consagradas en la Constitución, sin emplear ningún medio de coacción, en cuanto a los expertos, peritos y consultores técnicos, estos deben someterse

a lo estipulado en las normas legales correspondientes. Otro aspecto es el de seguimiento de rumores, estos deben ser sometidos al filtro de la fase II y con mucho cuidado, el Auditor Forense programará las diligencias necesarias para que sus investigadores realicen la adecuada evacuación dentro de los protocolos establecidos en las leyes respectivas. Finalmente, el equipo de auditoría prepara un sencillo sistema de mantenimiento de registros y clasificación de las actuaciones realizadas, indicios, evidencias y pruebas recolectadas, señalando el lugar de su recolección, la fecha, hora y características de la misma, señalando la referencia que permita su posterior seguimiento, aplicando así los procedimientos de cadena de custodia contemplado en las leyes correspondientes.

En la **Fase de Interrogatorios**: El equipo de Auditoría Forense, deberá contemplar los siguientes aspectos: Programación y ubicación; Protección de evidencia; Observación (comportamientos); Técnicas de Interrogatorios; Declaraciones escritas; Acusaciones. El éxito en el logro de los objetivos planificados en un interrogatorio, reside en el cuidado que deben poner sus ejecutores en la programación, hay algunos aspectos como son el ambiente donde se va a desarrollar el interrogatorio, los interrogadores, el tipo y redacción de las preguntas y su secuencia lógica, las repreguntas para validar las respuestas del interrogado

entre otras, que deben ser cuidadosamente analizadas y evaluadas antes de iniciar un interrogatorio. Lo primero que debe determinar el investigador, es precisar si tiene toda la información requerida para llevar adelante el interrogatorio, para esto debe evaluar los componentes de la siguiente lista: Se ha efectuado un escrutinio exhaustivo en búsqueda de pruebas materiales en el lugar de los hechos?, en ese sentido los entendidos en la materia, recomiendan que el investigador debe volver al lugar del crimen a repasar todos los elementos recabados; Sabemos con certeza, que no se ha pasado ninguna evidencia o indicio por alto?; Se examinaron todas las personas que tienen algún conocimiento al respecto?; Testigos; Informantes; Se les ha tomado declaraciones bajo juramento; La reconstrucción del hecho demostró compatibilidad entre todos los sucesos o eventos conocidos y los datos que se poseen?; Se obtuvo y evaluó todo el material probatorio?; El análisis y valoración de todas las pruebas demostró compatibilidad recíproca con todos los hechos y daños obtenidos?; Se verificaron los archivos de información?; Concluyó la investigación de antecedentes del sospechoso o investigado?; Se estableció el motivo del hecho a investigar?; Se constataron los diversos elementos de pruebas legales?; Se establecieron e investigaron satisfactoriamente los movimientos del sospechoso o investigado el día del suceso?; Se revisaron las posibles coartadas del sospechoso o investigado?; Ha

sido terminada la investigación del caso?; Esta lista y dispuesta la sala de interrogatorio?; El interrogador estableció un plan con su respectivo enfoque?; Están fijados en la mente del investigador, todos los hechos conocidos y datos disponibles?. Además de los tópicos anteriores, también es necesario la selección del enfoque de la entrevista y el estilo de preguntar a ser aplicadas: **Enfoque dirigido:** Focalización de la entrevista en áreas o tópicos preseleccionados para la discusión. Dirigido a extraer información. **Enfoque No dirigido:** Permite al entrevistado explorar o hablar sobre tópicos en una manera más libre y espontánea. Dirigido a solicitar opiniones y percepciones. **Enfoque de Patrón:** Combinación del enfoque Dirigido y No Dirigido. Dentro de la planificación el interrogador deberá: Desarrollar una agenda que permita al entrevistado conocer el propósito del proyecto/reunión, el tiempo aproximado requerido para la entrevista y los principales tópicos a ser cubiertos. Identificar temas o preguntas para estimular al entrevistado a pensar de manera más profunda y ofrecer más detalles. Para construir una pregunta, el investigador debe tener claro los códigos lingüísticos que debemos usar. Conocimiento del tipo o características de la persona que se está investigando, de esta forma tendremos la certeza de que el interrogado comprenderá la pregunta y nos responderá en función de lo que se está indagando. **Preguntas**

Informativas: Las preguntas informativas no son confrontativas ni amenazantes, y se hacen con el propósito de recabar información. Buscan sonsacar información objetiva e imparcial. Un buen entrevistador estará alerta en cuanto a inconsistencias en los hechos o comportamiento. Existen tipos generales de preguntas que se pueden hacer: Abiertas, Cerradas y que insinúan la respuesta:

Preguntas Abiertas Se utilizan en la fase de recabar información para estimular la conversación y hacer que el entrevistado hable abiertamente y de mayores detalles sobre los hechos. Las preguntas abiertas se hacen de manera que **dificulta un “sí” o un “no” por respuesta.** La típica pregunta abierta requiere una respuesta monólogo y pueden ser respondidas de muchas maneras distintas. Utilice preguntas abiertas para recabar: análisis, opiniones, juicios, percepciones, sentimientos o descripciones. **Preguntas Cerradas** Las preguntas cerradas requieren una respuesta precisa, generalmente un “sí” o un “no”. Las preguntas cerradas también tratan detalles específicos, tales como cifras, fechas y horas. Siempre que sea posible se deben evitar las preguntas cerradas en la parte informativa de la entrevista. Se utilizan extensamente en la parte de preguntas de cierre de la entrevista. **Preguntas que insinúan la respuesta** Las preguntas que insinúan la respuesta contienen la respuesta como parte de la pregunta. Muy comúnmente se utilizan para confirmar hechos ya conocidos. Aunque

generalmente no se estimula hacer este tipo de preguntas en los procesos judiciales, se pueden utilizar efectivamente en situaciones de entrevistas.

Técnicas de Interrogatorio informativo: Comience con preguntas que probablemente no hagan que el entrevistado se ponga a la defensiva o se torne hostil; Haga las preguntas de manera que desarrollen los hechos, en el orden en que ocurrieron o con otro orden sistemático; Solo haga una pregunta a la vez, fórmúlela de manera que solo se requiera una respuesta; Haga preguntas directas y francas; en general evite enfoques astutos o jerga técnica; Dé al entrevistado bastante tiempo para contestar; no lo apure; Trate de ayudar al entrevistado a recordar, pero no sugiera respuestas; tenga cuidado de implicar alguna respuesta particular mediante expresiones faciales, gestos, métodos de hacer las preguntas o tipo de preguntas utilizadas; Dar al entrevistado tiempo para calificar sus respuestas; Separe los hechos de las deducciones; Haga que el entrevistado dé comparaciones en porcentajes, fracciones, estimados de tiempo y distancia y otras de ese tipo para asegurar la precisión; Obtener todos los hechos; casi cualquier entrevistado le puede dar información más allá de que se suministró inicialmente; Después de que el entrevistado ha dado un relato narrativo, hágale preguntas sobre los asuntos discutidos; Al terminar el

interrogatorio directo, resuma los hechos y haga que el entrevistado verifique que esas conclusiones son las correctas. **Técnicas de Interrogatorio de evaluación:** Las preguntas de evaluación van después de las fases introductoria e informativa de la entrevista y se realizan si el entrevistador tiene razones para creer que el entrevistado lo está engañando, se pueden formular ciertos tipos de preguntas hipotéticas. Las preguntas de evaluación se utilizan solamente cuando el entrevistador considera que las declaraciones previas del entrevistado son inconsistentes: Establezca un tema que justifique preguntas adicionales; Este tema normalmente se puede presentar diciendo, “tengo unas cuantas preguntas adicionales”; No indique de ninguna manera que estas preguntas son para un propósito distinto a buscar información; Observe las respuestas orales y no-orales del entrevistado a estas preguntas a fin de tratar de evaluar la credibilidad del entrevistado con un cierto grado de precisión; Es importante, durante el interrogatorio, que el equipo de interrogadores preste especial atención a la postura física del interrogado, si se muestra seguro y confiado, nervioso, tartamudo, sudoroso, con la mirada perdida, etc., de manera que puedan precisar cuáles preguntan lo incomodan o si pudiera estar mintiendo; Las declaraciones escritas deben realizarse en el marco de lo establecido en la Constitución de la República, deben ser obtenidas por medio de la propia voluntad del

declarante sin que medie la coacción o métodos violentos, en ningún caso, según la legislación Venezolana, se debe culpar al investigado/interrogado, pues se debe respetar el debido proceso y el derecho a la defensa y solo el Juez en la fase de sentencia de un juicio es quién puede hacerlo. En la **Conclusión de la fase de Investigación:** Antes de finalizar, el equipo auditor deberá hacer seguimiento a las partidas que se encuentran en circulación, de manera que se pueda probar el hecho en pleno desarrollo, para ello preparará los papeles de trabajo que le permitan dibujar y demostrar la cadena causal de estos hechos debidamente respaldados con las evidencias correspondientes. Toda la Información recolectada debe ser clasificada y categorizada en forma adecuada y lógica, de manera que proporcione información útil y competente. Finalmente, antes de preparar el producto final, el Auditor Forense someterá el producto de su investigación una valoración jurídica al abogado de corte penalista del equipo investigador, aun cuando este ha debido estar presente a lo largo de toda la investigación, cuidando que la misma se hace dentro del parámetro legal que conlleven al éxito jurídico en cuanto al establecimiento de los hechos, sus responsables y los efectos causados.

En la fase de **Entrega de Informes:** En los casos que son requeridos por la instancia jurisdiccional, la norma correspondiente,

establece que “el dictamen pericial deberá contener, de manera clara y precisa, el motivo por el cual se práctica, la descripción de la persona o cosa que sea objeto del mismo, en el estado o del modo en que se halle, la relación detallada de los exámenes practicados, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto del peritaje realizado, conforme a los principios o reglas de su ciencia o arte.

El dictamen se presentará por escrito, firmado y sellado, sin perjuicio del informe oral en la audiencia”. En ambos casos (instancia jurisdiccional o privada), el informe deberá estar respaldado por un archivo lógicamente secuenciado y debidamente foliado, producto de los elementos recabados de la investigación. Su contenido será **real, sin opinión ni conjeturas**, pues es una base para la evaluación y la decisión que deberá tomar el juez, cuando se trate de una investigación de corte privado que potencialmente pueda ser sometido a una corte, el resultado debe ser sometido a la Gerencia requirente, el Comité de Auditoría, la Junta Directiva, El Comisario y las autoridades legales pertinentes según el caso.

2.1.2.11. Evidencia de auditoría forense

Según la Contraloría General de la República (2009), el auditor forense debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la

aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto a la entidad que sea objeto de la auditoría. A continuación agrega, se denomina evidencia de auditoría a la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones con las cuales sustenta su opinión. La evidencia de auditoría comprende los documentos fuente (originales) y los registros contables que soportan los estados financieros y la información que proviene de otras fuentes. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la apropiada combinación de pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Según Mantilla (2009) la evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias. Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información «interna» proveída por partes interesadas. El auditor debe permanecer independiente y objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos. En este contexto, el enfoque de la auditoría podría verse afectado en su: Enfoque y objetivos; Alcance y alcance de las pruebas; Estimado de tiempo; Composición y número de auditores;

Preparación del informe. Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que correspondan. Sin embargo, los equipos auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejan la evidencia apropiadamente. Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda. El equipo auditor debe ser el primero en acceder a documentos importantes. Deben hacerse fotocopias de la documentación anotando el funcionario responsable por los originales. Recolectar evidencia por computadora requiere una cuidadosa planeación y ejecución. Si los funcionarios a cargo de las computadoras están inmiscuidos en las irregularidades, es posible que oculten o destruyan la evidencia tan pronto como estén advertidos que se efectuará una investigación. Al toque de un botón toda la evidencia puede desaparecer es por eso que requiere la mayor rapidez en su ejecución. Para el caso específico de la evidencia que sustenta el hallazgo de fraudes e irregularidades, el auditor deberá tener especial cuidado, pues ésta debe cumplir las especificaciones de suficiencia, competencia y pertinencia. La evidencia debe respaldar los hallazgos de la auditoría, por ello se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles. La suficiencia hace referencia al volumen o cantidad de la misma. Cuando la evidencia permite que cualquier persona pueda llegar a las mismas conclusiones expuestas por el auditor, se determina que es competente y cumple con los requisitos

de veracidad que se da al ser ésta adecuada y convincente. La pertinencia de la evidencia está relacionada con su validez, relevancia y relatividad con el hallazgo. Por esta razón, los papeles de trabajo acumulados tienen una relación directa con el mismo y las recomendaciones presentadas. La diferencia entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal estriba en que la primera puede conllevar a procesos judiciales y, por lo tanto, se encontrará sujeta a las disposiciones legales. La evidencia recogida por el abogado está destinada a determinar si se recomienda transferir el caso a las entidades reguladoras y con ello se iniciará el procesamiento que implique la falta. La evidencia en el proceso de auditoría puede ser de carácter legal, administrativo, operacional y financiera y de todo tipo. Puede clasificarse en: Evidencia física, testimonial, documental y analítica. La evidencia física, se obtiene cuando el auditor realiza una inspección u observación directa de las actividades ejecutadas, de los registros o de hechos. La evidencia testimonial, es la información obtenida mediante cartas, entrevistas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones. Estos resultados deben figurar en los papeles de trabajo. Cuando se trata de indagaciones es importante que los resultados de las entrevistas sean firmados por los entrevistados. La evidencia documental, es la forma más común y consiste en contar con documentos que sustentan los hallazgos y que pueden clasificarse según su procedencia, en externos (se originan fuera de la entidad) e internos (se originan en la entidad misma). La evidencia analítica, se obtiene al verificar o analizar la información que es

suministrada por la entidad a través de informes, o listados computarizados, leyes y reglamentaciones. Lo importante de la evidencia es que se encuentre debidamente sustentada y comprobada; por ello, el auditor deberá registrarlos en los respectivos papeles de trabajo que deben ser elaborados conservando los criterios de orden y legibilidad. **La evidencia, por lo tanto, se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla.** Se le clasifica como directa y circunstancial. Evidencia directa, es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de los sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la Corte (tribunal). Evidencia circunstancial, Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico. Tanto la evidencia directa y circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada. También merecen especial atención la evidencia documental y la evidencia secundaria. Evidencia documentaria, es aquella que está contenida por escrito y en documentos diferenciándola claramente de la evidencia oral.

La mejor regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo. Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero estos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.

Evidencia secundaria, Es toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.). De hecho tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

El Informe Final con los hallazgos, contiene normalmente la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única sustentatoria de la investigación realizada, es de tal importancia puesto que las demandas judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado. Para la elaboración de un buen informe de fraude debemos tener en cuenta que el mismo debe ser: Preciso, Oportuno, Exhaustivo, Imparcial, Claro, Relevante, Completo.

2.1.2.11.1. Evidencia suficiente

Yarasca y Álvarez (2006), la realización de procedimientos de auditoría es la principal actividad en la ejecución de un examen. Estos se efectúan con el objeto de obtener evidencia que permita al auditor formarse una opinión sobre la evaluación realizada. La evidencia suficiente es la medida de la cantidad de evidencias obtenidas y se refiere al alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados. La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando consiste en elementos de evidencia que provienen de diferentes fuentes o son de distinta naturaleza, pero guardan coherencia entre ellas. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado mayor de confiabilidad que considerando individualmente tales elementos de evidencia. En un sentido contrario, cuando la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver dicha situación.

2.1.2.11.2. Evidencia competente

Según Océano Centrum (2005), la evidencia competente, es la medida de la calidad de las evidencias obtenidas, su aplicabilidad respecto a una aseveración en particular, y su confiabilidad. En este contexto entra en juego la calidad de la evidencia de auditoría

forense referida a la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ejecutarse. El considerar la naturaleza de los procedimientos de auditoría, puede ser útil para el auditor considerar que: la evidencia de auditoría obtenida de fuentes externas es más confiable que la proveniente de fuentes internas; la evidencia de auditoría que se obtenga de terceros no relacionados o creada por ellos, es más convincente que aquella que es obtenida de entes relacionados; la evidencia de auditoría que se obtenga dentro de la entidad es más convincente cuando el control interno es efectivo; la evidencia de auditoría que se obtenga directamente mediante comparación, inspección, observación o examen físico, es más convincente que aquella que es obtenida indirectamente mediante indagaciones con otros; la evidencia de auditoría que se obtenga de varias fuentes que sugieran la misma conclusión es más convincente que aquella conseguida de una sola fuente; la evidencia de auditoría bajo la forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que bajo la forma de declaraciones orales.

Interpretando al IFAC (2005), el auditor necesita apoyarse en evidencias que son más persuasivas que concluyentes y, con frecuencia, busca evidencias de diferentes fuentes o distinta naturaleza para sustentar una misma aseveración. El auditor

forense no examina, por lo general, toda información disponible, pues es posible establecer conclusiones a partir del análisis de un hecho, un saldo de cuenta o un tipo de transacción, mediante el uso del criterio o procedimientos de muestreo estadístico. Para determinar la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia el auditor puede considerar los siguientes factores: la evaluación del auditor sobre la naturaleza y nivel del riesgo inherente, en relación con los estados financieros y los saldos de cuenta o tipos de transacciones; la naturaleza de los sistemas de contabilidad y control interno y la evaluación del riesgo de control y sus aspectos de diseño y funcionamiento; la materialidad de la partida que examina. El auditor forense obtiene evidencia por uno o más de los siguientes procedimientos de auditoría: inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos. La oportunidad de estos procedimientos depende, en parte, de los períodos en que la evidencia buscada se encuentre disponible.

2.1.2.11.3. Evidencia relevante

Interpretando a Holmes (1999), la relevancia de la evidencia se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho.

Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia. Para realizar una auditoría eficiente y efectiva, el auditor debe obtener un apropiado entendimiento de la estructura de control interno de la entidad examinada. El grado de confianza que pueda tener el auditor sobre el sistema de control interno de una entidad depende de muchos factores, dentro de los cuales, se incluye al ambiente de control, el diseño y operación del sistema de contabilidad y los procedimientos de control. Durante el desarrollo de la auditoría financiera el auditor puede detectar asuntos importantes relativos a la estructura de control interno de la entidad que deberían ser informados. Tales asuntos se denominan "Hallazgos de Auditoría Forense" aunque, generalmente, se les identifica como debilidades materiales o importantes, errores o irregularidades y, también como condiciones reportables. Los hallazgos de auditoría en la auditoría financiera, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración en los estados financieros. Los hallazgos de auditoría pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno,

entre otros: ambiente de control, sistema de contabilidad o procedimientos de control. Los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden considerarse como hallazgos: **Sobre deficiencias en el diseño de la estructura de control interno:** estas pueden estar referidas a: inadecuada segregación de funciones en relación con los objetivos de control establecidos; ausencia de revisiones y aprobaciones apropiadas de transacciones, registros contables o informes; inadecuados procedimientos para evaluar la aplicación correcta de los principios de contabilidad generalmente aceptados; evidencia de errores en el sistema para suministrar información completa y correcta, debido a deficiencias en su diseño; inadecuadas normas internas para salvaguardar los activos de la entidad. **Sobre errores o irregularidades en la operación de la estructura de control interno:** Estos pueden estar referidos específicamente a: errores en los controles identificados para prevenir o detectar omisiones en la información contable; errores en el sistema para suministrar información completa, correcta y consistente, de acuerdo con los objetivos de control de la entidad; como consecuencia de omisiones en la aplicación de procedimientos de control interno; errores en la protección de activos, de pérdidas, daños o sub-valoraciones; errores intencionales, tanto de empleados, como de la gerencia o, en la evidencia sustentatoria;

errores en la realización de tareas propias de la estructura de control interno; errores consistentes en la omisión intencional en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados; incorrectas representaciones de la gerencia; falta de entrenamiento y capacidad de los empleados o la gerencia para el cumplimiento de sus funciones; manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o documentación sustentatoria (irregularidades).

Cano (2004), si el auditor determina que una opinión puede ser expresada sobre la aseveración de la gerencia acerca de algunos o todos los objetivos de control, el tipo de opinión a emitirse dependerá si la aseveración de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos, está razonablemente presentada y si están identificados los hallazgos de auditoría pertinentes. En la auditoría forense los hallazgos pueden clasificarse en el siguiente orden: debilidades materiales, situaciones que no son consideradas debilidades importantes (condiciones reportables); y, otras debilidades menos significativas. Una debilidad material, representa una situación que debe ser comunicada en la cual, el diseño u operación de uno o más elementos de la estructura de control interno, no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo de errores o irregularidades en montos que podrían ser

importantes en relación a los estados financieros que están siendo examinados, que puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el curso normal de sus tareas asignadas dentro del período. Si existen o no debilidades materiales al final del período auditado, el auditor debe concluir que los controles de la entidad son inefectivos o efectivos. La existencia de una debilidad importante impide opinar en el sentido de que la estructura de control interno es efectiva en relación con sus objetivos. Si una debilidad material se relaciona sólo con un objetivo de control, el auditor debe determinar si los otros controles son efectivos en alcanzar el resto de objetivos. Lo expuesto anteriormente, no exime al auditor de la responsabilidad de informar a la entidad, distintas situaciones y sugerencias, con relación a las actividades que por su naturaleza van más allá que los asuntos propios de la estructura de control interno. Tales asuntos podrían estar referidos a la eficiencia operacional en algunas áreas administrativas o en otras partidas importantes de la entidad. Las debilidades materiales identificadas en una auditoría financiera son consideradas como hallazgos. Los elementos del hallazgo de auditoría son la: i) Condición: constituida por la situación actual o "lo que es"; ii) Criterio: representado por la norma o la unidad de medida que se compara con la condición o "lo que debe ser"; iii) Causa: razón o las

razones por la que ocurrió la condición; iv) Efecto: consecuencia o impacto posible pasado o futuro (cuando sea aplicable). Desarrollar en forma completa todos los elementos del hallazgo en una auditoría financiera, no siempre podría ser posible. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar determinada debilidad importante identificada en la estructura de control interno. La extensión mínima de cada hallazgo de auditoría dependerá de cómo éste debe ser informado, aunque por lo menos, el auditor debe identificar la condición, el criterio, la causa y el posible efecto (como naturaleza, no necesariamente el monto), a efecto de permitir que los funcionarios responsables determinen el efecto y adopten la acción correctiva apropiada y oportuna.

2.1.2.12. La prueba o la evidencia de auditoría forense

Estupiñán y Cano (2009), es la actividad dirigida a tomar una convicción, el medio utilizado para llegar a esa convicción, los motivos que sustentan esa convicción y, finalmente, la convicción misma. La prueba como actividad se emplea para referirse al procedimiento llevado a cabo para probar, para demostrar algo; denota la peculiar actividad que se desarrolla durante el proceso vinculada con la producción y valoración de la prueba. La prueba como medio se utiliza para referirse a los medios probatorios utilizados para llevar al juzgador al convencimiento de los hechos, es decir,

a los vehículos o instrumentos de la prueba; así la prueba es peritaje, los documentos, las manifestaciones, los testimonios, etc. La prueba como motivo se refiere a las razones o motivos que sirven al juzgador como sustento de su convencimiento. Estas razones o motivos surgen de los medios probatorios y justifican la apreciación que el juzgador podría razonar que el documento que contiene el contrato prueba la existencia del acuerdo de voluntades y su contenido. La prueba como convicción puede ser entendida como el resultado subjetivo de la actividad probatoria, es decir, como el convencimiento producido en la mente del juzgador; esta acepción se utiliza cuando en la resolución se establece que tales o cuales hecho están debidamente probados.

La prueba se define como la actividad procesal, realizada con el auxilio de los medios autorizados por la ley, y encaminada a crear la convicción judicial acerca de la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes en sus alegaciones. Probar es aportar al proceso, por los medios y procedimientos aceptados en la ley, los motivos o las razones que produzcan el convencimiento o la certeza del juez sobre los hechos.

La prueba en el procedimiento de fiscalización tributaria, como actividad procesal impulsada por la ley y encaminada a crear la convicción del auditor fiscal acerca de la existencia o inexistencia de los hechos que generan obligaciones tributarias o configuran ilícitos tributarios. La prueba sirve para descubrir la verdadera realización de los hechos que dan lugar al

nacimiento de obligaciones tributarias, determinan su cuantía o configuran ilícitos tributarios. Así, la importancia de la prueba en el procedimiento de fiscalización tributaria radica en que es el único camino que puede utilizar el auditor fiscal para conocer los hechos que le permitan tomar contacto con la realidad y a partir de esa comprobación determinar la obligación tributaria o aplicar sanciones. Para alcanzar esta certeza, la administración tributaria puede utilizar cualquier de los medios probatorios a su alcance, sin límite ni restricción alguna, los cuales deberán ser valorados en forma conjunta por el auditor utilizando su apreciación razonada. El auditor se encuentra en medio de un minúsculo círculo de luces; fuera de dicho círculo todo es tiniebla, detrás del círculo se encuentra el enigma del pasado y dentro del círculo el enigma del futuro y ese minúsculo centro es la prueba. Ese centro luminoso del que habla Carnelutti (1955), es una cuestión esencial en el desarrollo del procedimiento de fiscalización. Su importancia es decisiva para descubrir la realización de las operaciones económicas que generan obligaciones tributarias, fijar su cuantía y comprobar la realización de hechos que configuran ilícitos tributarios. Pero la prueba no es una creación del propio derecho, Surge de la convivencia social y se aplica en todas las expresiones del saber. La prueba ilumina todas las manifestaciones de la vida humana y es utilizada por todos los sectores de la sociedad. Desde el ama de casa, que debe probar cuál de sus hijos inició la pelea para aplicar la sanción que estime conveniente, hasta el historiador, el periodista o el arqueólogo, que tendrán necesariamente que probar los

hechos, los resultados, los efectos y las causas, reconstruyendo el pasado, analizando el presente y previendo el futuro. En el procedimiento de fiscalización tributaria, la prueba sirve para convencer al auditor. Sin ella, la Administración Tributaria no podría descubrir la verdadera realización de los hechos económicos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias, permiten fijar su cuantía o configuran ilícitos tributarios como el lavado de activos. Así, la importancia de la prueba en el procedimiento de fiscalización tributaria radica en que es el único camino que puede utilizar el auditor para conocer los hechos que le permitirán tomar contacto con la realidad y a partir de esa comprobación determinar la obligación tributaria o aplicar sanciones. En el estudio de la institución de la prueba es necesario acudir a la noción de la verdad. En un sentido religioso-filosófico, la verdad se confunde con el concepto de lo divino. La verdad, desde esta perspectiva, es única y existe per se, independientemente de su relación con el sujeto, quien puede intentar representarla, pero nunca aprehenderla. Esta verdad, negada a la razón de los hombres, escapa por supuesto del ámbito del procedimiento de fiscalización. El auditor fiscal no se encuentra obligado a alcanzar la verdad de los hechos que son objeto de la revisión, pero es necesario que se encuentre convencido de su propia verdad. Dicho convencimiento, como es obvio, debe alcanzarse a través de la prueba, la cual puede ser proporcionada por los administradores o ser obtenida por la propia Administración Tributaria. Sobre el particular debe señalarse que en el procedimiento de fiscalización, el auditor fiscal no solo tiene la

iniciativa, sino también el deber de investigar los hechos, no encontrándose limitado por las actuaciones de los administrados, pudiendo actuar de oficio todas las pruebas que requiera para lograr el convencimiento de la verdad real. En ese sentido, el auditor fiscal está obligado a descubrir la verdad histórica o material de los hechos, que no coincide necesariamente con la verdad que los administrados pudieran presentarle.

Estupiñán y Cano, los principios procesales constituyen una especie de los principios generales del derecho que califican como fuentes de nuestro ordenamiento positivo y se conciben como ideas fundamentales, directrices u orientaciones en que se inspiran los procesos para estructurar las normas de procedimientos y servir como verdaderos instrumentos de interpretación de dichas normas. En este contexto se puede entender como principios orientadores de la prueba, a aquellas ideas o nociones fundamentales que estructuran la institución de la prueba dentro del proceso y a su vez sirven de al usuario del derecho procesal como herramientas para su interpretación. Considerando las particularidades del procedimiento de fiscalización tributaria, los principios generales que deben orientar la actuación probatoria de dicho procedimiento son los siguientes: Principio de la necesidad de la prueba; Principio de la eficacia jurídica y legal de la prueba; Principio de los medios probatorios admisibles; Principio de la unidad de la prueba; Principio de la comunidad de la prueba; Principio del interés público en la función de la prueba; Principio de la lealtad y probidad

o veracidad de la prueba, Principio de la contradicción de la prueba; Principio de igualdad; Principio de eventualidad/preclusión procesal; Principio de publicidad de la prueba; Principio de economía procesal; Principio de la formalidad y legitimidad de la prueba; Principio de la libertad de la prueba; Principio de la pertinencia y conducencia o idoneidad de la prueba; Principio de la naturalidad y licitud de la prueba y del respeto de la persona humana; Principio de la obtención coactiva de los medios materiales de prueba.

El concepto de carga de la prueba y sus reglas de distribución han sido desarrollados extensamente por la doctrina procesal civil, para la cual constituye la espina dorsal del proceso civil y sólidos postulados de seguridad jurídica. En el proceso civil, el concepto de carga de la prueba se refiere, en realidad a dos nociones distintas: a) una regla para el juzgador que le indica cómo debe resolver cuando no encuentra la prueba de los hechos sobre los actuales debe construir su decisión, evitando el non liquet, o sentencia inhibitoria por falta de pruebas; y, b) una regla de conducta para las partes, que les señala cuales son los hechos que a cada una les interesa probar. Según esta doble noción, puede decirse que la carga de la prueba constituye una regla dirigida al juzgador, que le señala el cómo de decidir cuando falta la prueba de los hechos que originan la controversia y simultáneamente determina que hechos debe probar cada parte para no resultar perjudicada. La carga de la prueba es una noción procesal que contiene la regla de juicio, por medio de la cual se le indica al juez como

debe fallar cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes interesa la prueba de tales hechos, para evitarse las consecuencias desfavorables. La carga de la prueba es una medida imprescindible de sanidad jurídica y una condición sine qua non de toda buena administración de justicia. Además, si no existiera esta regla sería muy frecuente el fracaso del proceso y la consiguiente pérdida de tiempo, trabajo y dinero para el Estado y las partes. La justicia y la función jurisdiccional del Estado resultarían entorpecidas y frustradas en infinidad de ocasiones al no ser posible la sentencia de mérito (sobre el fondo del asunto controvertido), a la vez que se fomentaría la incertidumbre jurídica en las relaciones sociales, la repetición indefinida de procesos por el mismo litigio, y se permitiría que quienes tengan interés en esa situación caótica puedan fácilmente burlar los fines de interés público del proceso y la jurisdicción ocultando pruebas y entorpeciendo la actividad oficiosa del juez. En el proceso penal, en cambio, debido a la vigencia del principio de investigación y, sobre todo como consecuencia de la presunción de inocencia, se dice que no existe carga de la prueba en sentido formal. A conclusión similar llega un sector de la doctrina respecto a la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, en tanto, que por aplicación de los principios de oficialidad e instrucción que rigen este procedimiento, dicha carga debe afectar exclusivamente a la administración. En contra, la doctrina más moderna considera que la existencia de la carga de la prueba

es independiente de la naturaleza dispositiva o inquisitiva del proceso y puede admitirse en procesos, no regidos por el principio dispositivo, como el penal, el tributario y el laboral. En todo proceso entiende esta doctrina, existe necesidad de fallar y se produce el fenómeno de la carga de la prueba, aunque sus consecuencias o reglas de juicio para resolverlo puedan ser diversas según los principios inspiradores de cada proceso.

En los últimos años, se viene escuchando de manera insistente a través de diversos medios, sobre el delito de lavado de activos, lavado de dinero o legitimación de capitales. Sea cual fuere el término que se utilice, se refiere al proceso mediante el cual el dinero, bienes y ganancias ilegales, pretenden legalizarse a través del sistema financiero, bursátil, comercial o por otros medios, con la finalidad de evitar su detección y decomiso. Para hablar del lavado de activos, debemos referirnos de manera breve, a sus antecedentes históricos. Sin pretender hacer un recuento histórico de hechos que se vinculan con esta actividad, debe precisarse que los estudiosos de este tema, se remontan hasta el tiempo de los "Caballeros Templarios", quienes tuvieron su origen en un pequeño grupo de nueve caballeros seculares que formaron una Orden después de la primera cruzada en el año de 1118. Fueron el primer ejército que contaba con una estructura definida, práctica administración de recursos y estrategias. Su vestimenta se caracterizaba por un traje blanco acompañado de una cruz en el centro. Con ello, la Orden llegaría a tener el respaldo de la Santa Sede y de las monarquías europeas

en su conjunto. El Papa Inocente II eximió a la Orden de responder a las leyes de hombre y junto con la creación de distintos capítulos o sedes de la Orden a través de Europa, en 180 años, los Templarios obtuvieron un poder capaz de desafiar a todos los tronos europeos. Durante esa época, la iglesia prohibía los préstamos con intereses, lo cual era condenado como usura. La astucia y visión de los Templarios les habilitó el cambiar la manera en que los préstamos eran pagados y fueron capaces de evitar esta prohibición, financiando incluso a reyes. Debido a su vasta riqueza, exceso de materiales y administración, los historiadores consideran que los Templarios inventaron los servicios y sistema bancario como lo conocemos. Con el paso de los años el concepto de lavado de dinero surge en el tiempo de las grandes mafias en Chicago y Nueva York en 1899, proveniente de una familia de inmigrantes. Al Capone sólo asistió a la escuela hasta el sexto grado y ahí se une a una pandilla callejera, liderada por Jhonny Torrio e integrada por otros connotados futuros mafiosos como Lucky Luciano y Meyer Lansky, quien luego pasó a ser el cerebro financiero del grupo de Capone y después la mente financiera escondida de las Vegas. Allá por los años de 1920, Al Capone se unió a Torrio en Chicago, quien se tornó en el hombre fuerte de la familia Colosito. Los disturbios que se originaron debido a la Prohibición de Alcohol o Ley Volstead, crearon un campo fértil para que surgieran las "industrias criminales de mayor crecimiento": la preparación, destilación y distribución de la cerveza y licor. Torrio apoyado por Capone, decidió hacer suyo el tema y con el objetivo de brindar la

"apariencia" de hombres de negocio, desarrollaron intereses en negocios como el lavado y entintado de textiles, para de esta forma crear empresas de pantalla. Debido a la sugerencia de Meyer Lansky, administrador del Grupo Torrio-Capone, las ganancias provenientes de las actividades ilícitas eran presentadas como parte de los ingresos del negocio de lavado de textiles y eran declarados al IRS (especie de SUNAT) de los Estados Unidos de América. Las ganancias provenientes de extorsión, tráfico de armas, alcohol y prostitución se combinaban con las de lavado de textiles y con ello lograban sorprender por bastante tiempo a las autoridades norteamericanas. Es en este momento que surge el concepto de "lavado de dinero". Por la problemática que ocasiona, se considera al lavado de dinero como un fenómeno de carácter social y económico, en vista que tiene un origen que está condicionado por diversas acciones ilegales, que a su vez se gestan en el desorden y la descomposición social. Esto quiere decir que el fenómeno del lavado de dinero tiene como fuentes a otros fenómenos sociales que lo alimentan y fortalecen. Asimismo en base a su connotación es económica, en vista que su accionar se desarrolla, se genera y se moviliza al interior del Sistema Financiero de cada uno de los países, y para ello requiere necesariamente de dinero fresco en efectivo o de bienes en general. En el transcurso de los últimos diez años el lavado de dinero ha adquirido mayor envergadura, ya que no se limita a una circunscripción territorial determinada, pues por lo regular, su ámbito de acción es de carácter internacional, afectando no solo intereses individuales sino lo que es más

importante, también colectivos. En su realización intervienen casi siempre organizaciones de índole delictiva que disimulan sus operaciones bajo aparentes actividades lícitas que bien pueden ser empresariales, comerciales o bancarias.

El lavado de dinero va a definirse de múltiples formas, pero generalmente siempre debe tenerse en cuenta el fin que persiguen los delincuentes, y ello se refiere a la intención de querer darle una apariencia lícita, para evitar ser vinculados con el delito de donde se obtuvo las ganancias ilegales. Bajo este contexto la mayoría de naciones han aceptado la definición aprobada por la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas de 1988; sin embargo por ser limitante el delito precedente de tráfico Ilícito de Drogas, se vio la necesidad de ampliar este concepto, entendiendo que no solo el TID generaba grandes cantidades de dinero, sino otras formas de delitos organizados, como el tráfico de armas, tráfico de personas, corrupción, delitos aduaneros, secuestros, etc. Por este motivo en el Perú el 26 de Junio del 2002 se promulgó la Ley Penal contra el Lavado de Activos (Ley N° 27765), la misma que extiende el Lavado de activos a otros delitos como fuentes generadoras de ganancias ilegales, y esta norma nació a consecuencia de las disposiciones internacionales y por las recomendaciones del GAFI, así como por las limitaciones, carencias y deficiencias legales para la prevención y control de Lavado de Activos, que

se pudieron apreciar con mucha claridad en los sonados casos de corrupción de la década pasada, a cuyos actores no se les pudo aperturar procesos por Lavado, en vista de la carencia de normatividad adecuada. Pese a la nueva normativa y a los avances de la tecnología para la obtención de información, en el Perú aún no tenemos un sistema antilavado debidamente cohesionado, en vista que pese a la existencia de la Unidad de Inteligencia Financiera, a requerimiento de instancias internacionales, y a su labor descollante en los primeros años de su existencia, aún persiste la desconexión entre los entes que luchan contra esta nueva modalidad de crimen organizado.

Según la Ley No. 27693 el lavado de activos, es el conjunto de operaciones realizadas por una o más personas naturales o jurídicas, tendientes a ocultar o disfrazar el origen ilícito de bienes o recursos que provienen de actividades delictivas. El delito de lavado de dinero se desarrolla usualmente mediante la realización de varias operaciones, encaminadas a encubrir cualquier rastro de origen ilícito de los recursos. El lavador de activos persigue principalmente: dar apariencia legal a los activos provenientes de una actividad ilícita, confundir el origen de los recursos creando rastros, documentos, y transacciones inexistentes o complicadas, legitimar el dinero mezclando el dinero sucio con actividades aparentemente lícitas. Las consecuencias negativas que pueden generarse son, entre otras: el debilitamiento de la integridad de los mercados

financieros, competencia desleal, la pérdida del control de la política económica, la pérdida de rentas públicas y riesgo para la reputación del país.

Conforme a lo establecido en la Ley Penal contra el Lavado de Activos, los delitos precedentes del lavado son el: tráfico ilícito de drogas, secuestro, proxenetismo, tráfico de menores, defraudación tributaria, delitos contra la administración pública, delitos aduaneros y cualquier otro que genere ganancias ilícitas a excepción del delito de receptación. La sanción penal por la comisión del delito de Lavado de Activos puede ser como mínimo de ocho (08) a veinticinco (25) años de pena privativa de la libertad.

2.1.3. Relevancia de la auditoría forense en la administración de justicia

El término forense se vincula con la investigación legal para facilitar la administración de la justicia, en la medida en que se busca el aporte de evidencias para que se conviertan en pruebas en el foro, para nuestros tiempos, la corte. En términos contables y de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de presentar evidencias especialmente documentales. Se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; es así como se abre un amplio espacio en el campo de la investigación, que irá más allá de la simple investigación administrativa de fraudes y delitos. En la Auditoría forense, las estrategias, procedimientos y métodos investigativos,

son especialmente estudiados con el fin de preservar y priorizar el interés público. Un Auditor interno o externo, puede tener mucha experiencia en los procesos de evaluación de control interno y de presentación de informes con valor agregado ante el ente que contrata sus servicios, pero para el caso de investigaciones de fraudes y delitos requiere conocimientos en el campo judicial, especialmente en el levantamiento de indicios y evidencias, las cuales se deben relacionar con delitos tipificados en los códigos penales, para que fácilmente se puedan convertir en pruebas que requiere la justicia para sus sentencias. La Auditoría Forense, es de hecho, una herramienta muy valiosa en la aplicación de la justicia, y debe por lo tanto ser un proceso legal que se deriva de una serie de protocolos, como son la autorización de una entidad oficial (Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, una Corte Civil o Criminal, etc.).

Este procedimiento como es de tipo investigativo y lo que se persigue es la judicialización y a la postre la penalización o exoneración, debe ser ejecutado bajo Normas Internacionales de Auditoría Especial, para evitar cometer errores que por insignificantes que puedan ser, anulen totalmente la investigación y el caso en la Corte o tribunal de Justicia pueda ser desestimado por un Juez. Es por esta razón que la Auditoría Forense, se convierte en una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención, pues no necesariamente la Auditoría Forense está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos y exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa

o entidad que haya sido acusada de un fraude con la intención de obtener beneficios económicos. A raíz de los escándalos contables generados principalmente por el Gobierno Corporativo de empresas de clase mundial como Merck, Nortel, Worldcom, Global Crossing, AIG, Enron, Ahold, Parmalat, Drogas la rebaja y Grupo empresarial Grajales, se ha retomado la auditoría y la contabilidad forense, como una actividad que facilita desenmascarar especialmente a los delincuentes de cuello blanco que hacen parte de la alta directiva de las organizaciones y que con sus actuaciones no garantizan transparencia ni confiabilidad para preservar el interés público, por ello el auditor forense debe tener en cuenta que cualquier funcionario de una compañía tiene que informar de un hecho delictivo que descubra durante sus funciones, si de alguna forma omite, oculta o manipula la información, estará claramente en violación de la ley, incurriendo en los delitos de "Obstrucción a la Justicia", "Encubrimiento", "Omisión", "Ceguera intencional", "Complicidad", o "Falsedad". Estos delitos lo convierten automáticamente en parte comprometida en un proceso de investigación criminal y será el auditor forense el encargado de obtener evidencia para probar el conocimiento, la intención y la voluntad del imputado. Por otra parte el auditor forense no debe estar ajeno a comprender que ante la globalización se vienen firmando acuerdos bilaterales o entre bloques comerciales; esto aceleró la estandarización de normas y leyes no solo de tipo penal para proteger los negocios, sino comerciales y de información, estos hechos ponen en plena vigencia la homologación de las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas de

Información Financiera, conocidas como las NIA"s, NIC"s y NIF's adicionalmente están en pleno vigor leyes extraterritoriales como "USA Patriot", "Victory Act" y "Sarbanes-Oxley". Lo anterior, obliga a los auditores forenses a prepararse no solamente en el campo contable y financiero, sino en el campo jurídico y legal, para que en sus investigaciones abarquen el entorno global y no solo el local. Además de estas leyes, también están las normas de aplicación y las recomendaciones "mandatorias" es decir tomando un modismo anglo "Mandatory" que en su traducción al español sería como decir "recomendaciones de uso y aplicación obligada". Estas recomendaciones están compiladas en el nuevo marco del "Gobierno Corporativo", el nuevo sistema de Control Interno C.O.S.O. ERM y el acuerdo Basilea II.

2.1.4. Fraude Financiero

Para el Glosario de Términos de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, 2007), el fraude financiero se refiere a un acto intencional por uno o más individuos dentro de la administración, empleados o terceras partes, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros.

Los casos de fraude son muy variados, a manera de ejemplo se mencionan:

- Alteración de registros.
- Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa.
- Apropiación indebida de efectivo o activos de la empresa.
- Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.

- Defraudación tributaria.
- Inclusión de transacciones inexistentes.
- Lavado de dinero y activos.
- Obtener beneficios económicos ilegales a través del cometimiento de los delitos informáticos.
- Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos, gastos.
- Ocultamiento de faltante de efectivo mediante sobrevaloración del efectivo en bancos, aprovechando los períodos de transferencias entre cuentas.
- Omisión de transacciones existentes.
- Pérdidas o ganancias ficticias.
- Sobre o subvaloración de cuentas.
- Sobrevaloración de acciones en el mercado, entre otras.

El porcentaje de las pérdidas por fraude, de acuerdo a lo presentado por la Association of Certified Fraud Examiners, es mayor mientras aumentan los niveles dentro de la organización de quienes la cometen (Ver Cuadro 1), por ello, se establece una relación inversa entre el porcentaje de personal en un determinado nivel organizacional y el porcentaje de pérdidas por fraude que provoca.

Cuadro 1:

Porcentaje de Pérdidas por Fraude

Nivel Organización	Pérdidas por Fraude
10% El 10% de los ejecutivos de máximo nivel, provoca el 75% de las pérdidas por fraude.	75%
30% El 30% de los gerentes y jefes provocan un 20% de las pérdidas por fraude.	20%
60% El 60% de los fraudes son cometidos por los empleados de bajo y medio nivel que provocan un 5% de pérdidas por fraude.	5%

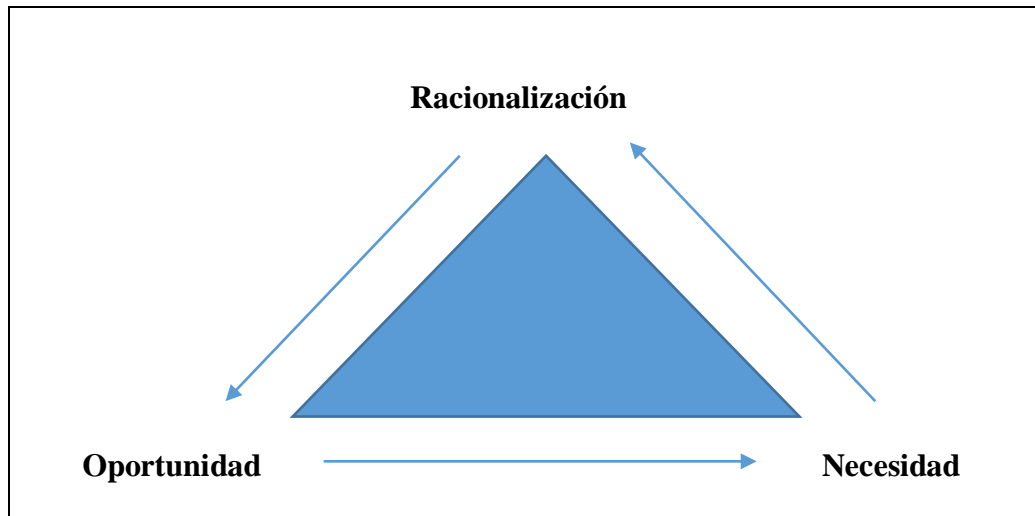
Fuente: Rogers (2006). Auditoria Forense.

Con respecto al fraude, el denominado “triángulo del fraude” (Ver cuadro N°.2), denominado así por los sicólogos son: Oportunidad, surge cuando los controles son débiles y/o cuando los individuos se encuentran en una posición de confianza; Presión de tipo financiero, para cumplir con los objetivos y; Racionalización, como todos los demás lo hacen, por qué no hacerlo.

De acuerdo con Leyva (2007), la Oportunidad, como el nombre lo indica, es lo primero que lleva a que alguien haga algo que no deba; se da por diferentes razones: exceso de confianza, acceso a información privilegiada o falta de control. Entonces, cuando alguien ve una oportunidad o se abre la misma, es muy probable

que pueda hacer algo en contra de la ética para alcanzar lo que quiere. Lo segundo, es la necesidad, que es obvia, ya que es el deseo latente de conseguir algo, o simplemente porque a alguien le falta dinero, no necesariamente alguien hace cosas indebidas porque es mala. Y la tercera es la racionalización. Es la mejor parte del triángulo de acuerdo a la opinión del autor mencionado, ya que después de que se ha presentado una oportunidad y hay necesidad, es el momento en que la persona divaga y divaga, habla consigo mismo/a y se convence de que lo que está haciendo "no está tan mal".

Cuadro 2. Triángulo de Oportunidades.



Fuente: Leyva (2007). El Árbol de Moras.

En el mismo orden de ideas, Urcia (s/f), agrega indicadores en cada uno de ellos, a saber:

- Oportunidad:

- a. Exceso de confianza: Es uno de los indicadores más notables de la oportunidad del fraude y ocurre generalmente con algunos empleados cercanos que tienen la autorización de sus jefes para agilizar la documentación administrativa.
- b. Acceso privilegiado: Que tienen algunas personas para ingresar a lugares exclusivos, como archivos confidenciales, base de datos, registro de firmas, entre otros; y les permite tener una gran fuente de información.
- c. Conocimiento del terreno: A partir de la observación del movimiento financiero y de las actividades propias de la institución, calculan sus riesgos de responsabilidad, orientando sus actividades a lo ilícito.
- d. Falta de control: Es uno de los factores que impulsan a cometer inicialmente irregularidades administrativas y luego actividades ilícitas, pues se piensa que no hay posibilidad de ser descubierto.
- e. Predisposición psicológica: Abre oportunidades al falsario, pues la verificación documentaria muchas veces se hace rutinaria.
- f. Carencia de medios de seguridad en los documentos fiduciarios: Motivan que el falsario pueda agenciarse con facilidad del papel, tintas y sistemas de impresión para hacer sus reproducciones, logrando incluso en algunos casos que “sus imitaciones sean mejores que los originales“.
- g. Desconocimiento de las medidas de seguridad: Permite que el falsario pueda sorprender con facilidad.

- Necesidad:

- a. Situación económica: Ocasiona ciertos cambios de actitud hacia la institución donde laboran, permitiendo con ello involucrarse en fraudes documentarios.
- b. Necesidades legítimas o circunstanciales: No encuentran una salida honrada al problema, sino más bien buscan la menor oportunidad para cometer fraudes.

- Racionalización:

- a. Motivo ideológico: Es un indicativo que induce a las personas a mantener pensamientos o ideas confusas, sugiriendo un razonamiento erróneo al tratar de convertirse en “Robin Hood” y afirmar “cometo fraudes para ayudar a los pobres y desamparados”; sin embargo, ello es sólo un pretexto para incurrir en ilícitos penales.
- b. Sentimiento de injusticia: originado por la falta de reciprocidad entre empleador y empleados, pues se aduce trabajos extras sin recompensa e incentivos no cumplidos, generando así desmoralización y revanchismo contra la propia institución.

2.1.5. Tipos de fraude Financiero

Dentro de este contexto, Wesberry (2004), indica que los auditores internos deben familiarizarse con las dos formas principales de crimen económico contra el negocio, como son: el crimen corporativo que son los cometidos por funcionarios de la empresa a favor de la empresa y por la empresa misma y el crimen

ocupacional que son los delitos cometidos por individuos en el curso de sus ocupaciones.

Fraude Corporativo. El fraude corporativo es la distorsión de la información financiera realizada por parte de la alta gerencia con ánimo de causar perjuicio a los usuarios de los estados financieros. Igualmente es denominado “Reporte Financiero Fraudulento”, “Revelaciones Financieras Engañosas”, “Fraude de la Administración”, “Crimen Corporativo o “Crimen de Cuello Blanco”. Éste se materializa cuando una empresa deshonesto, dependiendo de las irregularidades y fines que persiga, puede tender a distorsionar los estados financieros, que generalmente se hace con dos sentidos: Aparentar fortaleza o debilidad financiera. Para aparentar fortaleza financiera, las empresas tienden a: Sobre-valorar los activos y los ingresos y a Sub-valorar los pasivos y gastos. Para aparentar debilidad financiera, las empresas fraudulentas tienden a: Sobrevalorar los pasivos y gastos y Sub-valorar los activos e ingresos.

Cano y Lugo (2004), señalan opinan que la Auditoría Forense, se convierte en una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención, pues no necesariamente la Auditoría Forense está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos y exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa o entidad que haya sido acusada de un fraude con la intención de obtener beneficios económicos.

Desde este punto de vista y a raíz de los escándalos contables generados principalmente por el Gobierno Corporativo de empresas de clase mundial como Merck, Nortel, Worldcom, Global Crossing, AIG, Enron, Ahold, Parmalat, Drogas la rebaja y Grupo empresarial Grajales, se ha retomado la auditoria y la contabilidad forense, como una actividad que facilita desenmascarar especialmente a los delincuentes de cuello blanco que hacen parte de la alta directiva de las organizaciones y que con sus actuaciones no garantizan transparencia ni confiabilidad para preservar el interés público, por ello el auditor forense debe tener en cuenta que cualquier funcionario de una compañía tiene que informar de un hecho delictivo que descubra durante sus funciones, si de alguna forma omite, oculta o manipula la información, estará claramente en violación de la ley, incurriendo en los delitos de “Obstrucción a la Justicia”, “Encubrimiento”, “Omisión”, “Ceguera intencional”, “Complicidad”, o “Falsedad”. Estos delitos lo convierten automáticamente en parte comprometida en un proceso de investigación criminal y será el auditor forense el encargado de obtener evidencia para probar el conocimiento, la intención y la voluntad del imputado.

Por otra parte el auditor forense no debe estar ajeno a comprender que ante la globalización se vienen firmando acuerdos bilaterales o entre bloques comerciales; esto aceleró la estandarización de normas y leyes no sólo de tipo penal para proteger los negocios, sino comerciales y de información, estos hechos ponen en plena vigencia la homologación de las Normas Internacionales de Auditoria, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas de Información Financiera,

conocidas como las NIA's, NIC's y NIF's adicionalmente están en pleno vigor leyes extraterritoriales como "USA Patriot", "Victory Act" y "Sarbanes-Oxley".

Fraude Laboral. Cuando se hace referencia a fraude laboral, se alude a la distorsión de la información financiera (malversación de activos) con ánimo de causar perjuicio a la empresa. Uno o varios empleados fraudulentamente distorsionan la información financiera para beneficiarse indebidamente de los recursos de la empresa.

Igualmente el fraude laboral es denominado "apropiación indebida de activos", otros autores lo denominan "desfalco" o "crimen ocupacional".

Para Cano y Lugo los que a continuación se señalan son algunos ejemplos de fraude laboral:

- Caja-Bancos:

- Adquirir bienes o servicios con sobreprecio beneficiándose del mismo, incluso
- en complicidad con los proveedores.
- Alterar los cheques de la empresa en valores y/o beneficiarios a fin de cobrarlos el empleado, puede actuar en colusión con otros empleados o incluso con los proveedores.
- Omitir el registro de ventas para retenerse el dinero.
- Registrar facturas personales en la contabilidad de la empresa.

- Retener el dinero de los depósitos bancarios y presentar en la empresa comprobante de depósitos falsos.
 - Retrasar el depósito y contabilización de las recaudaciones de efectivo.
 - Vender con sobreprecio los productos, luego registrar en libros al precio correcto y quedarse con la diferencia cobrada en exceso.
- **Cuentas – Documentos por Cobrar:**
- Efectuar cobranza y ocultarla.
 - Efectuar ventas a crédito a familiares o testaferros para posteriormente declararlas incobrables.
 - Realizar ventas de contado y decir que fueron a crédito.
 - Registrar préstamos vinculados que más tarde son dados de baja.
 - Registrar ventas ficticias para cobrar comisiones o bonos indebidamente.
- **Activos:**
- Adquirir activos innecesarios para obtener una “comisión” del proveedor.
 - Adquirir ficticiamente activos.
 - Apropiarse indebidamente de inventarios o activos de la empresa.
 - Cambiar activos de menor calidad por activos adquiridos por la empresa (suplantación).
 - Utilizar para beneficio personal activos de la empresa.

- **Nómina:**

- Alterar el sistema (software) del rol de pagos de tal manera que los centésimos del valor líquido de todo el personal sean redondeados y se acrediten esos valores en la cuenta del empleado deshonesto.
- Cargar descuentos propios a otros empleados.
- Cobrar comisiones, dietas, horas extras, viáticos u otros rubros indebidamente.
- Cobrar sueldos de empleados que salieron de la organización.
- Incluir empleados ficticios en la nómina.

Estupiñán (2004), en su libro “Control Interno y Fraudes”, señala, entre otros, los principales métodos usados en los desfalcos:

- El hurtar los sellos de correo y timbres fiscales.
- El hurtar mercancías, herramientas y otras partidas del equipo.
- El apropiarse de pequeñas sumas de los fondos de caja y de registradoras.
- El colocar en la caja chica vales o cheques sin fecha, con fecha adelantada o con fecha atrasada.
- El no registrar algunas ventas de mercancía y apropiarse del efectivo.
- El crear sobrantes en los fondos de caja y en las registradoras, no registrando o registrando por menos, determinada transacción.
- El sobrecargar las cuentas de gastos con gastos ficticios (Kilometrajes, gastos de representación, entre otros).

- El malversar el pago recibido de un cliente y sustituirlo con pagos posteriores a éste o de otros.
- El apropiarse de pagos hechos por clientes y emitir el recibo en un pedazo de papel.
- El cobrar una cuenta atrasada, guardar el dinero y cargarla a cuentas incobrables.
- El cobrar una cuenta ya cargada a cuentas incobrables y no informarlo.
- El acreditar falsos reclamos de clientes o por mercancías devueltas.
- El no depositar diariamente en los bancos o depositar sólo parte de lo cobrado.
- El alterar las fechas en las planillas de depósito para cubrir apropiaciones.
- El hacer los depósitos por sumas redondas tratando de cubrir los faltantes a fin de mes.
- El mostrar personal imaginario en las nóminas de pago.
- Mantener en las nóminas de pago a empleados con posterioridad a la fecha de su despido.
- El falsear los cálculos y las sumas en las nóminas de pago.
- El destruir las facturas de venta.
- El alterar las facturas de venta después de entregar la copia al cliente.
- El anular las facturas de venta por medio de falsas explicaciones.
- El retener dinero proveniente de ventas al contado usando una falsa cuenta deudora.
- El registrar descuentos de caja que son injustificables.

- El aumentar las sumas de los pagos hechos al contabilizar los gastos.
- El uso de copias de comprobantes o facturas cuyo original ya fue pagado

2.1.6. La Corrupción como Fraude en la Administración Pública

Para el desarrollo de la presente investigación, se hace necesario ahondar el tema de la corrupción como fraude en la Administración Pública, para lo cual:

Klitgaard (2001), en su libro “La Corrupción Gubernamental”, de manera apropiada, considera la corrupción como un fraude en la Administración Pública y expresa que ésta existe tanto en el sector privado como en el público, además de diagnosticarla como un hecho sistemático, que es producido por incentivos perversos y no por motivación de orden moral.

Al tipificarla, destaca que sus diferentes manifestaciones producen daños diferenciales. En este sentido, singulariza que la principal enemiga de las instituciones y de la sociedad es la corrupción que socava las reglas del juego.

Cuando la corrupción se convierte en la norma, sus efectos son incapacitantes. Esta es sistémica, distorsiona los incentivos, mina las instituciones y redistribuye la riqueza y el poder en forma injusta.

Cuando la corrupción compromete el derecho de propiedad, el imperio de la Ley y los incentivos a la inversión, el desarrollo económico se paraliza. Igualmente señala este autor que se han establecido normas que rigen la conducta que debe asumir el servidor público, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, así como la

tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deberán aplicarse a quienes causen daño al patrimonio público.

Patrimonio Público

Por todo lo señalado anteriormente y entendiendo que la corrupción es considerada un fraude en la Administración Pública.

Cabe mencionar a Morales (2001), quien en su investigación sobre la corrupción administrativa define al patrimonio público en un sentido más amplio, como un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una evaluación pecuniaria constitutivo de una universalidad de hechos que tiene como titular a una persona jurídica. Con relación al patrimonio del Estado o Nacional, la define como la totalidad de bienes, derechos, obligaciones y recursos financieros donde el Estado es el propietario, que sirven para el cumplimiento de sus atribuciones, conforme al derecho positivo.

En este mismo orden de ideas, para Toro (2006), el patrimonio del Estado es el conjunto de bienes recursos e inversiones que se destinan o afectan en forma permanente, a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos o a la realización de los objetivos o finalidades de política social o económica.

Es por ello que el Estado, en virtud de los fines que persigue, cuenta con un patrimonio cuyo manejo le corresponde, donde las dimensiones de las tareas

estatales y la importancia económica y estratégica de su totalidad, siendo necesario una adecuada administración y control del mismo.

2.1.7. Corrupción administrativa

Según Ramírez (2009), en términos generales, la corrupción política es el mal uso público (gubernamental) del poder para conseguir una ventaja ilegítima, generalmente secreta y privada. El término opuesto a corrupción política es transparencia. Por esta razón se puede hablar del nivel de corrupción o transparencia de un Estado o Nación, la cual se ejerce por discrepancia. La corrupción es “el mal uso o el abuso del poder público para beneficio personal y privado”, entendiendo que este fenómeno no se limita a los funcionarios públicos. También se define como el "conjunto de actitudes y actividades mediante las cuales una persona transgrede compromisos adquiridos consigo mismo, utilizando los privilegios otorgados, esos acuerdos tomados, con el objetivo de obtener un beneficio ajeno al bien común". Por lo general se apunta a los gobernantes o los funcionarios elegidos o nombrados, que se dedican a aprovechar los recursos del Estado para enriquecerse.

Todos los tipos de gobierno son susceptibles a la corrupción política. Las formas de corrupción varían, pero las más comunes son el uso ilegítimo de información privilegiada, el tráfico de influencias, el pucherazo, el patrocinio, sobornos, extorsiones, influencias, fraudes, malversación, la prevaricación, el caciquismo, el compadrazgo, la cooptación, el nepotismo y la impunidad. La corrupción facilita a menudo otro tipo de hechos criminales como el tráfico de drogas, el lavado de

dinero y la prostitución ilegal; aunque no se restringe a estos crímenes organizados, y no siempre apoya o protege otros crímenes.

Ramírez, también ha señalado que el concepto de corrupción difiere dependiendo del país o la jurisdicción. Lo cierto es que algunas prácticas políticas pueden ser legales en un lugar e ilegales en otros. En algunos países, la policía y los fiscales deben mantener la discreción sobre a quién arrestan y acusan, y la línea entre discreción y corrupción puede ser difícil de dibujar. En países con fuertes intereses de grupos políticos, las prácticas de corrupción se dan con más facilidad. La corrupción política es una realidad mundial; su nivel de tolerancia o de combate evidencia la madurez política de cada país. Por esta misma razón existen entidades nacionales e internacionales, oficiales y privadas, con la misión de supervisar el nivel de corrupción administrativa internacional, como es el caso de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización de los Estados Americanos (OEA) y Transparencia Internacional. Además, la corrupción no es sólo responsabilidad del sector oficial, del Estado o del Gobierno de turno, sino que incluye muy especialmente al sector privado, en cuyo caso se puede hablar de corrupción empresarial o de tráfico de influencias entre el sector privado y el público. En muchos países, como en los de Latinoamérica, dicho sector tiene una gran influencia estatal y por lo tanto el nivel de corrupción presente en esos países tiene mucho que ver con la manera en la que se comporta el sector privado en conjunto con los sistemas políticos. Una situación de corrupción política sin

restricciones se conoce como cleptocracia, término que significa literalmente "gobierno por ladrones".

Ramírez, a su vez señala las causas de la corrupción pueden ser endógenas (internas) o exógenas (externas): Entre las muchas causas endógenas (las que tienen que ver con el individuo) podemos enlistar las siguientes: Falta de valores humanistas, Carencia de una conciencia social, Falta de educación, Desconocimiento legal, Baja autoestima, Paradigmas distorsionados y negativos (materialistas). Como elementos exógenos de la corrupción (los que dependen de la sociedad), tenemos: Impunidad en los actos de corrupción, Modelos sociales que transmiten antivalores (valores negativos), Excesivo poder discrecional del funcionario público, Concentración de poderes y de decisión en ciertas actividades del gobierno, Soborno internacional, Control económico o legal sobre los medios de comunicación que impiden se expongan a la luz pública los casos de corrupción, Salarios demasiado bajos, Falta de transparencia en la información concerniente a la utilización de los fondos públicos y de los procesos de decisión, Poca eficiencia de la administración pública, Extrema complejidad del sistema.

Ramírez, contempla que la corrupción puede tener efectos en política, administración e instituciones. La corrupción hace peligrar seriamente el desarrollo. En el terreno político socava la democracia y el buen gobierno ya que supone un desacato e incluso una subversión de los procesos formales. La corrupción en las elecciones y en los cuerpos legislativos los convierte en más

irresponsables y distorsiona la representatividad de las políticas diseñadas; En el terreno judicial, la corrupción pone en entredicho el imperio de la ley o estado de derecho; y en las administraciones públicas da como resultado una ineficiente provisión de servicios. De un modo más general, la corrupción erosiona la capacidad institucional del gobierno, ya que se desprecian los procedimientos, se desvían los recursos y se venden y compran los puestos y cargos públicos. Al mismo tiempo, la corrupción socava y mina la legitimidad del gobierno y también los valores democráticos, tales como la confiabilidad y la tolerancia.

La corrupción mina el desarrollo económico ya que genera ineficiencia y distorsiones considerables. En el sector privado, la corrupción incrementa el coste de los negocios y actividades empresariales ya que a éste hay que sumar el precio de los propios desembolsos ilícitos, el coste del manejo de las negociaciones con los cargos públicos y el riesgo de incumplimiento de los acuerdos o de detección. Aunque hay quien argumenta que la corrupción reduce los costes al sortear una posible burocracia excesiva, la disponibilidad de sobornos puede inducir también a los cargos públicos a inventar nuevas reglas y retrasos. Eliminar abiertamente las regulaciones costosas y prolongadas es mejor que permitir encubiertamente que sean sorteadas utilizando sobornos. Allí donde la corrupción infla el coste de los negocios, también distorsiona el terreno de juego, blindando a las firmas con conexiones frente a las competidoras, sustentando, en consecuencia, a empresas ineficientes.

La corrupción también genera distorsiones en el sector público al desviarse inversiones públicas a proyectos de capital en los que los sobornos y mordidas son

más abundantes. Los funcionarios pueden incrementar la complejidad de los proyectos del sector público para ocultar o allanar el camino para tales tratos, distorsionando de este modo todavía más la inversión. La corrupción también hace descender el cumplimiento de las regulaciones relacionadas con la construcción, el medio ambiente u otras, reduce la calidad de los servicios e infraestructura gubernamentales e incrementa las presiones presupuestarias sobre el gobierno.

La corrupción facilita la destrucción medioambiental. Los países corruptos pueden tener formalmente una legislación destinada a proteger el ambiente, pero no puede ser ejecutada si los encargados de que se cumpla son fácilmente sobornados. Lo mismo puede aplicarse para los derechos sociales, la protección laboral, la sindicación y la prevención del trabajo infantil. La violación de estos derechos legales permite a los países corruptos ganar una ventaja económica ilegítima en los mercados internacionales.

Está en aumento la escala de la ayuda humanitaria a las regiones pobres e inestables del mundo, pero es muy vulnerable a la corrupción, siendo la ayuda alimentaria, a la construcción y otras ayudas valiosas las que están sometidas a mayor riesgo. La ayuda alimentaria puede ser desviada de su destino intencional directa y físicamente, o indirectamente a través de la manipulación de las evaluaciones de necesidades, registro y distribución para favorecer a ciertos grupos o individuos. Del mismo modo, en la construcción y acogida hay numerosas oportunidades de desviación y beneficio a través de una ejecución de calidad inferior, mordidas o contratos y favoritismos en la provisión de material de acogida adecuado. Por ello, aunque las agencias de ayuda humanitaria tratan de

contrarrestar la desviación de la ayuda incluyendo un exceso de la misma, los recipientes, por su parte, están sobre todo preocupados por su exclusión. El acceso a la ayuda puede terminar quedando limitado a aquellos con conexiones, a aquellos que pagan sobornos o que son forzados a proporcionar favores sexuales. Del mismo modo, quienes son capaces de hacer esto, pueden manipular las estadísticas para inflar el número de beneficiarios y trasvasar la ayuda adicional.

Uno de los organismos internacionales que monitoriza el nivel de corrupción y transparencia en 180 estados del mundo es Transparencia Internacional, con sede en Berlín, que presenta un informe anual de todos los países y les da una puntuación de 1,0 a 10,0. De acuerdo con el informe de 2009, el país con el más alto nivel de transparencia del mundo y que ocupaba el primer puesto con una puntuación de 9,4 era Nueva Zelanda. Por otro lado, el estado con el nivel de transparencia política más bajo del mundo y que ocupaba el puesto 180 era Somalia, con 1,1.

Según Cano (2009), el fraude es un engaño hacia un tercero, abuso de confianza, dolo, simulación, etc. El término fraude se refiere al acto intencional de la Administración, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros, pudiendo implicar: Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos; Malversación de activos; Supresión u omisión de los efectos de ciertas transacciones en los registros o documentos; Registro de transacciones sin sustancia o respaldo; Mala aplicación

de políticas contables. Se considera que hay dos tipos de fraudes: el primero de ellos se realiza con la intención financiera clara de malversación de activos de la empresa. El segundo tipo de fraude, es la presentación de información financiera fraudulenta como acto intencionado encaminado a alterar las cuentas anuales.

Los fraudes denominados internos son aquellos organizados por una o varias personas dentro de una institución, con el fin de obtener un beneficio propio. Los fraudes conocidos como externos son aquellos que se efectúan por una o varias personas para obtener un beneficio, utilizando fuentes externas como son: bancos, clientes, proveedores, etc. Se considera que hay fraudes por: Falta de controles adecuados; Poco y mal capacitado personal; Baja / alta rotación de puestos; Documentación confusa; Salarios bajos; Existencia de activos de fácil conversión: bonos, pagares, etc.; Legislación deficiente; Actividades incompatibles entre sí. Es un hecho demostrado que evitar fraudes es responsabilidad de todos los empleados. Por ello, es importante crear una cultura empresarial encaminada a minimizar el riesgo de fraude. Para que exista un fraude debe existir una oportunidad. Esta puede ser provocada por la falta de controles. La respuesta más sencilla contra el fraude es la de mejorar el control administrativo, implementar prácticas y políticas de control, analizar los riesgos que motiven a un fraude, tener la mejor gente posible, bien remunerada y motivada.

Según Mantilla (2009), la presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el ejercicio de un criterio adecuado en la realización de las estimaciones necesarias en aquellas áreas en donde existan incertidumbres y el suficiente desglose de aspectos significativos, además de los elementos básicos, que son la adecuación y validez de las operaciones y saldos. Los errores, se consideran que se producen sin intención, mientras que las irregularidades se producen intencionalmente. Puesto que es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores. Las posibles irregularidades que efectúan las operaciones de caja y bancos y de sus saldos pueden clasificarse, desde el punto de vista de su ejecución de la siguiente forma:

i) Desfalcos: 1. Interceptación – efectuar cobros antes de que estos se registren (ejemplos: ventas al contado o cobros de cuentas a cobrar no registrados); 2. Sustracciones – Hacerse con una cantidad en efectivo después de haberla registrado (Ejemplo: apoderarse de una cantidad de los cobros registrados pero no depositados, de fondos fijos o cuentas bancarias); 3.- Desviaciones – Hacer que un desembolso que en un principio es legítimo se desvíe de su destino correspondiente; ii) Distorsiones: Modificación de los estados financieros sin obtener ningún activo. Los errores pueden ser consecuencia de fallos matemáticos o administrativos en los registros contables, aplicación errónea de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o mal interpretación de los hechos existentes. Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de una mal interpretación u omisión deliberadas de los efectos de

hechos u operaciones u otros cambios intencionados en los registros contables básicos. Se han identificado los errores más comunes: En la clasificación del activo que no sería material en cuanto a su cantidad, si está afectada a dos categorías de la planta o el equipo; Error en un principio, un cambio de un principio debe ser evaluado en cuanto a sí: el principio contable adoptado es generalmente aceptado, el método contable por el efecto de cambio está en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El Error tolerable: se especifica generalmente como un componente de la precisión deseada. El sistema de control debe ser adecuado para detectar errores, así como desfalcos. Se consideran los siguientes tipos de errores: 1. **Errores de Omisión:** no son intencionales, son errores humanos y los más numerosos y costosos en la industria, pues contribuyen en más al gasto o la falta de beneficio. 2. **Errores intencionales:** son los desfalcos y falsificaciones de registros. 3. **El Error de Muestreo.-** se produce cuando se utiliza incorrectamente el valor de una variable incluida en la muestra como por ejemplo, cuando se lista un saldo de una cuenta de 67, 65 anotando en su lugar 76. 65.

2.1.8. Causas de la Corrupción Administrativa

Klitgaard (2001), identifica como causas básicas de la corrupción los monopolios, el poder discrecional de los agentes y la falta de rendición de cuentas por parte de éstos, señalando que la corrupción es un “Crimen de cálculo, no un crimen pasional” Para entender cabalmente las raíces de la corrupción en el sector público, se hace necesario examinar a fondo las relaciones establecidas entre la

Administración Pública, Nacional o Regional y los negocios privados, incluido el narcotráfico, el triángulo de hierro, en cuyas vértices se sitúan administradores de la cosa pública, políticos y nuevos empresarios que se coaligan para adjudicar y obtener contratos, eliminar la competencia, obtener tratamientos favorables en materia tributaria, apropiarse privadamente de rentas públicas y recibir subsidios a través de leyes que procuran tal efecto, es lo que se conoce como la verdadera corrupción sistémica.

Igualmente, de manera no tan sistémica, se presenta la connivencia entre funcionarios públicos y empresas particulares que diseñan y llevan a cabo estrategias para manipular la adjudicación de contratos de todo orden. Lo que ocurre por la hoja remuneración que perciben los funcionarios públicos, además de la falta de sanciones severas que sean aplicadas por los organismos encargados de la administración de justicia.

2.1.9. Impacto de la Corrupción Administrativa

De acuerdo a lo señalado por Frish (2005), ex Director General de Desarrollo de la Comisión Europea, uno de los impactos es el económico, el cual engloba:

- Incremento de los costos de los bienes y servicios.
- Incremento de la deuda de un país.
- Adquisición de bienes de baja calidad o tecnología inapropiada o innecesaria.

- Prevalencia del capital sobre la mano de obra (lo que es más lucrativo para quien comete la corrupción), pero puede ser menos útil desde el punto de vista del desarrollo.

Por otra parte, Moreno (1993), en cuanto al impacto político destaca:

- Reproducción y consolidación de la desigualdad social.
- Mantenimiento de redes de complicidad en élites políticas y económicas.
- Clase politiquera: mantenimiento de su clientela.
- Administración corrupta: ineficiencia burocrática y formas parasitarias de intermediación.
- Pérdida de credibilidad en el Estado y erosión de la legitimidad necesaria para su funcionamiento adecuado.

2.1.10. Modalidades de Corrupción Administrativa

En atención al análisis que se viene realizando y basado en los autores anteriores, se considera que la corrupción es el conjunto de actitudes y actividades por las cuales los gobernantes y funcionarios no buscan el bien común para el cual han sido electos o nombrados en esencia, y se dedican a aprovechar los recursos del Estado para enriquecerse.

Klitgaard (2001), dentro de las modalidades de corrupción en el sector público señala:

La prevaricación, la cual es el incumplimiento malicioso o por ignorancia inexcusable de las funciones públicas que se desempeñan. Es la injusticia dolosa o culposa cometida por un Juez, e igualmente el quebrantamiento de los deberes profesionales por cualquier empleado o funcionario público; el cohecho o soborno, que es el acto mediante el cual un funcionario público es tocado en sus sentimientos morales, a través del ofrecimiento de dinero, bienes o ascenso, en perjuicio del patrimonio público, por realizar el acto que constituya delito o sea injusto, el nepotismo, el cual se considera el abuso de poder o autoridad del cual se vale un funcionario público, favoreciendo a parientes, amigos, entre otros, que consiste en el hurto de propiedades del erario público por aquel a quien está confiada su administración.

2.1.11. Acciones anticorrupción en las instituciones públicas

Interpretando a Bielsa (2009), las instituciones públicas están manejados por personas, las mismas que muchas veces caen en actos de corrupción, por codicia personal, familiar o social. Comportamiento mal hecho por la persona que ha sido designada para llevar las riendas de la administración pública, "esto se debe a que la tan famosa corrupción se ha convertido en el fenómeno generalizado, contagioso e invencible de nuestra época, un problema en el que ha caído la sociedad actual, generalmente por la falta de valores, dada la precaria formación ética que ofrece el sistema educacional, por el afán de dinero fácil, por la ley del menor esfuerzo, etc., es decir, por razones o causas que toman al dinero como la medida de todas las cosas, y que a la vez dan como resultado una inmoralidad administrativa, puesto

que están vinculadas, esto es, la una es consecuencia de la otra" que se refleja en autoridades procesadas judicial y administrativamente por actos de corrupción.

Los factores que conducen al estado de corrupción se pueden resumir en cuatro: i) Sensualidad del poder: para alcanzar el poder todo vale, el poder nos atrae, se pierde el control de los modos éticos de la conducta; ii) Hedonismo y la ambición de riqueza: en nuestra sociedad la mayor cantidad de bienes materiales da prestigio, lo vemos como una virtud, algo digno de admiración (en lugar de reprocharlo); iii) Inactividad, inoperancia o desnaturalización funcional de los organismos de control y de sanción, establecidos con la consiguiente impunidad; por ejemplo lo voy a hacer, si no me va a pasar nada, al otro no le pasa a mí tampoco; iv) Falta de opinión pública: la opinión pública es muy importante (generalmente no se equivoca), y la prensa es la encargada de transmitirlo. La opinión pública, por silenciosa, por falta de conocimiento, por indiferencia, esto es un modo de permitir la corrupción, por eso si tiene como expresarse, como manifestarse, podría entonces poner frenos, esto se logra a través de la prensa. Los dos primeros factores se encuentran en la intimidad del propio sujeto y es controlable por el mismo, los otros dos son ajenos al sujeto son controlables desde afuera por la sociedad".

"Bielsa dice que corrupción en la función pública, es la desnaturalización o desviación del regular ejercicio de la función pública, entendida esta como la entera actividad del Estado, esta no es solo las funciones del poder ejecutivo como poder administrador, sino como lo define Núñez el ejercicio de las funciones

legislativos, ejecutivas y judiciales, nacionales, provinciales y municipales, frente al comportamiento de sus titulares o al de terceros destinatarios o no del acto funcional".

2.1.12. Control en las instituciones públicas

Cuando hablamos de instituciones públicas del Perú, el encargado de velar por el control es el Auditor que depende funcionalmente de la Contraloría General de la República. Este es el ente gubernamental encargado de súper vigilar la marcha de las dotaciones económicas que reciben las instituciones públicas y realizar las denuncias a los funcionarios y servidores públicos que incurran en delitos o faltas.

2.1.13. Transparencia de la gestión pública

De acuerdo a la LEY N° 27806.- Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública se promueve la transparencia de los actos del Estado y regular el derecho fundamental del acceso a la información consagrado en el numeral 5 del Artículo 2° de la Constitución Política del Perú. El derecho de acceso a la información de los Congresistas de la República se rige conforme a lo dispuesto por la Constitución Política del Perú y el Reglamento del Congreso.

Para efectos de la Ley se entiende por entidades de la Administración Pública a las señaladas en el Artículo I del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Todas las actividades y disposiciones de las entidades comprendidas en la Ley están sometidas al principio de publicidad. Los funcionarios responsables de brindar la información correspondiente al área de su competencia deberán prever una adecuada infraestructura, así como la organización, sistematización y publicación de la información a la que se refiere esta Ley. En consecuencia: 1. Toda información que posea el Estado se presume pública, salvo las excepciones expresamente previstas por el Artículo 15° de la Ley. 2. El Estado adopta medidas básicas que garanticen y promuevan la transparencia en la actuación de las entidades de la Administración Pública. 3. El Estado tiene la obligación de entregar la información que demanden las personas en aplicación del principio de publicidad. La entidad pública designará al funcionario responsable de entregar la información solicitada.

Todas las entidades de la Administración Pública quedan obligadas a cumplir lo estipulado en la presente norma. Los funcionarios o servidores públicos que incumplieran con las disposiciones a que se refiere esta Ley serán sancionados por la comisión de una falta grave, pudiendo ser incluso denunciados penalmente por la comisión de delito de Abuso de Autoridad a que hace referencia el Artículo 377° del Código Penal. El cumplimiento de esta disposición no podrá dar lugar a represalias contra los funcionarios responsables de entregar la información solicitada.

Las entidades de la Administración Pública establecerán progresivamente, de acuerdo a su presupuesto, la difusión a través de Internet de la siguiente

información: 1. Datos generales de la entidad de la Administración Pública que incluyan principalmente las disposiciones y comunicados emitidos, su organización, organigrama, procedimientos, el marco legal al que está sujeta y el Texto Único Ordenado de Procedimientos Administrativos, que la regula, si corresponde. 2. La información presupuestal que incluya datos sobre los presupuestos ejecutados, proyectos de inversión, partidas salariales y los beneficios de los altos funcionarios y el personal en general, así como sus remuneraciones. 3. Las adquisiciones de bienes y servicios que realicen. La publicación incluirá el detalle de los montos comprometidos, los proveedores, la cantidad y calidad de bienes y servicios adquiridos. 4. Actividades oficiales que desarrollarán o desarrollaron los altos funcionarios de la respectiva entidad, entendiéndose como tales a los titulares de la misma y a los cargos del nivel subsiguiente. 5. La información adicional que la entidad considere pertinente. Lo dispuesto en este artículo no exceptúa de la obligación a la que se refiere el Título IV de esta Ley relativo a la publicación de la información sobre las finanzas públicas. La entidad pública deberá identificar al funcionario responsable de la elaboración de los portales de Internet.

Las entidades públicas deberán contar con portales en Internet en los plazos que a continuación se indican: a) Entidades del Gobierno Central, organismos autónomos y descentralizados, a partir del 1 de julio de 2003; b) Gobiernos Regionales, hasta un año después de su instalación; c) Entidades de los Gobiernos Locales Provinciales y organismos desconcentrados a nivel provincial, hasta un

año desde el inicio del nuevo período municipal, salvo que las posibilidades tecnológicas y/o presupuestales hicieran imposible su instalación; d) Entidades de los Gobiernos Locales Distritales, hasta dos años contados desde el inicio del nuevo período municipal, salvo que las posibilidades tecnológicas y/o presupuestales hicieran imposible su instalación; e) Entidades privadas que presten servicios públicos o ejerzan funciones administrativas, hasta el 1 de julio de 2003. Las autoridades encargadas de formular los presupuestos tomarán en cuenta estos plazos en la asignación de los recursos correspondientes.

Toda persona tiene derecho a solicitar y recibir información de cualquier entidad de la Administración Pública. En ningún caso se exige expresión de causa para el ejercicio de este derecho.

Las entidades obligadas a brindar información son las señaladas en el artículo 2° de la Ley. Dichas entidades identificarán, bajo responsabilidad de su máximo representante, al funcionario responsable de brindar información solicitada en virtud de la presente Ley. En caso de que éste no hubiera sido designado las responsabilidades administrativas y penales recaerán en el secretario general de la institución o quien haga sus veces. Las empresas del Estado están sujetas al procedimiento de acceso a la información establecido en la Ley.

Las entidades de la Administración Pública tienen la obligación de proveer la información requerida si se refiere a la contenida en documentos escritos, fotografías, grabaciones, soporte magnético o digital, o en cualquier otro formato, siempre que haya sido creada u obtenida por ella o que se encuentre en su posesión

o bajo su control. Asimismo, para los efectos de esta Ley, se considera como información pública cualquier tipo de documentación financiada por el presupuesto público que sirva de base a una decisión de naturaleza administrativa, así como las actas de reuniones oficiales.

El acceso a la información pública se sujeta al siguiente procedimiento: a) Toda solicitud de información debe ser dirigida al funcionario designado por la entidad de la Administración Pública para realizar esta labor. En caso de que éste no hubiera sido designado, la solicitud se dirige al funcionario que tiene en su poder la información requerida o al superior inmediato; b) La entidad de la Administración Pública a la cual se haya presentado la solicitud de información deberá otorgarla en un plazo no mayor de siete (7) días útiles; plazo que se podrá prorrogar en forma excepcional por cinco (5) días útiles adicionales, de mediar circunstancias que hagan inusualmente difícil reunir la información solicitada. En este caso, la entidad deberá comunicar por escrito, antes del vencimiento del primer plazo, las razones por las que hará uso de tal prórroga, de no hacerlo se considera denegado el pedido. En el supuesto de que la entidad de la Administración Pública no posea la información solicitada y de conocer su ubicación y destino, esta circunstancia deberá ser puesta en conocimiento del solicitante, c) La denegatoria al acceso a la información se sujeta a lo dispuesto; d) De no mediar respuesta en los plazos previstos en el inciso b), el solicitante puede considerar denegado su pedido; e) En los casos señalados en los incisos c) y d) del presente artículo, el solicitante puede considerar denegado su pedido para

los efectos de dar por agotada la vía administrativa, salvo que la solicitud haya sido cursada a un órgano sometido a superior jerarquía, en cuyo caso deberá interponer el recurso de apelación para agotarla, f) Si la apelación se resuelve en sentido negativo, o la entidad correspondiente no se pronuncia en un plazo de diez (10) días útiles de presentado el recurso, el solicitante podrá dar por agotada la vía administrativa; g) Agotada la vía administrativa, el solicitante que no obtuvo la información requerida podrá optar por iniciar el proceso contencioso administrativo, de conformidad con lo señalado en la Ley N° 27584 u optar por el proceso constitucional del Hábeas Data, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 26301.

2.1.14. De la Región Áncash

Áncash es un departamento del Perú situado en la parte central y occidental del país. Limita con el océano Pacífico al oeste, al norte con el departamento de la Libertad, al este con Huánuco y al sur con Lima. Abarca gran parte de la costa norte en su parte occidental y una gran sección de la cordillera de los Andes. Con una población estimada al año 2009 de 1'110,849 habitantes, tiene una superficie de 36 mil km² que representa el 2,8% del territorio nacional.

Está compuesto por veinte provincias. Su capital es Huaraz, y la ciudad más poblada es Chimbote. Ambas son sedes de sendas cortes superiores de justicia.

En el plano geográfico, dentro del departamento se diferencian claramente dos tipos de paisajes: la llanura costera árida que domina toda la zona occidental de la región con un ancho máximo promedio de 15 Km. Y las zonas montañosas que ocupan 72 % del territorio departamental, comprendiendo a los accidentes geográficos de las cordilleras Blanca, Negra, Huallanca, Huayhuash, la Sierra Oriental de Áncash y el Cañón del Marañón que en conjunto poseen 20 picos por encima de los 6.000 msnm. Estos accidentes geográficos, ubicadas en la divisoria de aguas continental, dan origen a ríos muy importantes como el Santa y el Pativilca que desembocan en el océano Pacífico, y el Marañón, afluente del Amazonas.

La historia de Áncash está vinculada a las tradiciones culturales más tempranas del Antiguo Perú, desde el desarrollo de las tradiciones líticas del Arcaico hacia el 13.000 a.C, con el hombre de la Cueva del Guitarrero. Hasta la influencia de la civilización caral-supe, además haber sido seno de la chavín que posteriormente influyó en las culturas recuay y wari, para finalmente pertenecer al Tahuantinsuyo hasta la llegada de los colonizadores españoles que aprovecharon su gran potencial minero y marítimo por 300 años. Hoy en día estas actividades económicas continúan siendo el eje de crecimiento de la región pero enmarcadas dentro de una conformación socio-económica más amplia donde la clase media aún incipiente es el principal agente de crecimiento.

Áncash cuenta con un rico patrimonio histórico y natural, entre los que destacan los dos yacimientos arqueológicos preincas Chavín de Huantar (Patrimonio de la

Humanidad) y Sechín, y un tramo bien conservado de 50 km del Camino Inca (Patrimonio de la Humanidad). También posee 340.000 hectáreas dedicadas a espacios naturales protegidos en el Parque Nacional Huascarán (Patrimonio de la Humanidad) y la Zona Reservada de la Cordillera de Huayhuash que se emplazan en la sierra departamental.

El departamento es la quinta economía del país por aportar al Valor Agregado Bruto nacional un 3,5%. La importancia relativa de la región en el país es mayor en el caso de los sectores minero y pesquero. El 47,8% de la población empleada labora en el sector terciario, seguido del 37% en el sector primario, y el 15,2% restante en el sector secundario.

2.2. Definición de términos usados

Apropiación de bienes públicos: es todo aprovechamiento indebido de bienes o fondos que pertenecen a una institución o a terceros y a los cuales se ha tenido acceso gracias a las funciones que desempeña el individuo.

Auditoría: es un instrumento de gestión, donde se incluye la evaluación sistemática, documental y objetiva, a fin de optimizar los recursos económicos y financieros de las compañías.

Auditoría Forense: la función de esta auditoría se basa en investigar los delitos y fraudes de las entidades estatales y empresas privadas, por lo cual es considerada un complemento de las auditorías tradicionales.

Cohecho propio: es un delito el cual consiste en sobornar a un juez o a un funcionario en el ejercicio de sus funciones, o en la aceptación del soborno por parte de aquellos.

Conflicto de Intereses: Se entiende por conflicto de intereses toda situación o evento en que los intereses personales, directos o indirectos, de los asociados, administradores o funcionarios de la sociedad, se encuentren en oposición con los de la sociedad, interfieran con los deberes que le competen a ella, o lo lleven a actuar en su desempeño por motivaciones diferentes al recto y real cumplimiento de sus responsabilidades.

Contraloría: La Contraloría General de la República (CGR) es el máximo órgano de control fiscal del Estado. Como tal, tiene la misión de gestionar el buen uso de los recursos y bienes públicos y ayudar a la modernización del Estado, mediante acciones de progreso y mejora continua en las distintas entidades públicas.

Corrupción: consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dineros a los funcionarios del

gobierno para acelerar trámites de asuntos comerciales que correspondan a su jurisdicción, pagos de dinero para demorar u omitir trámites o investigaciones y el desfalco, entre otros.

Desfalco: Es el hecho de sustraer parte de los valores o fondos que han sido confiados a una persona por razón de su empleo o cargo. Es un delito equiparado a la estafa y penado por la ley de acuerdo con su gravedad.

Diligencia: tramitación, cumplimiento al momento de ejecución de un acto o actividad.

Fiscalización: función de control que ejercen ciertos órganos estatales sobre la actividad administrativa de comprobar que los ingresos y gastos públicos se ajustan a lo descrito en los presupuestos del Estado.

Fraude: son acciones encaminadas a la apropiación de bienes de otro por medio del engaño, inexactitud, inconsistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

Hallazgo: es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera de interés o utilidad para los funcionarios del organismo.

Lavado de dinero: Es el mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país.

Malversación de fondos: apropiación indebida u otras formas de desviación de bienes por un funcionario público, en beneficio propio.

Nepotismo: se llama al afán desmedido de un gobernante o político por querer nombrar a cargos públicos a los familiares.

Peculado por apropiación: es cuando el servidor público se apropia para beneficio suyo o de un tercero de los bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga.

Peculado por uso: se da cuando el servidor público indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas donde él tenga parte como servidor.

Prevaricato: es cuando un servidor público voluntariamente comete faltas en el cargo que se desempeña, Se prevarica por omisión y por acción, también es un delito doloso dando lugar al abuso de la función pública.

La prueba: es un hecho utilizado para demostrar una acción.

Tráfico de influencia: Este se realiza cuando el funcionario de marras influye para conseguir a favor de alguien allegado una contrata de obras públicas; o cualquier otra actividad en la que esté involucrada una posición o un trabajo de beneficio.

2.3. Hipótesis:

La auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 – 2011

2.4 Variables

Variable Independiente: X. La Auditoría Forense

Indicadores:

X1. Procedimientos de auditoría.

X2. Informe de auditoría.

Variable Dependiente: Y. Corrupción Administrativa

Indicadores:

Y1. Acciones anticorrupción.

Y2. Toma de decisiones judiciales.

III. METODOLOGÍA

3.1 Diseño de la investigación.

El diseño es el plan o estrategia que se ha desarrollado para obtener la información requerida en la investigación. El diseño que se aplicado es el no experimental: Descriptivo.

Esquema:

M ----- O

M: Es la muestra en quien se realiza el estudio

O: Información de interés recogida.

3.2. Población y la muestra

3.2.1. Población de la investigación

La población de la investigación estuvo conformada por 10,000 personas entre el presidente regional, ex presidentes regionales, consejeros, ex consejeros, alcalde, ex – alcaldes, regidores, ex – regidores, funcionarios, trabajadores y ciudadanos de la Región Áncash.

3.2.2. Muestra de la investigación

La muestra estuvo compuesta por 370 personas entre el presidente regional, ex presidentes regionales, consejeros, ex consejeros, alcalde, ex – alcaldes, regidores, ex – regidores, funcionarios, trabajadores y ciudadanos de la Región Áncash.

Para definir el tamaño de la muestra se utilizó el método probabilístico y aplicando la fórmula generalmente aceptada para poblaciones menores de 100,000.

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

Donde:

n: Es el tamaño de la muestra que se va a tomar en cuenta para el trabajo de campo.

Es la variable que se desea determinar.

p y q: Representan la probabilidad de la población de estar o no incluidas en la muestra. De acuerdo a la doctrina, cuando no se conoce esta probabilidad por estudios estadísticos, se asume que p y q tienen el valor de 0.5 cada uno.

z: Representa las unidades de desviación estándar que en la curva normal definen una probabilidad de error= 0.05, lo que equivale a un intervalo de confianza del 95 % en la estimación de la muestra, por tanto el valor $Z = 1.96$.

N: El total de la población. Este caso 10,000 personas, considerando solamente aquellas que pueden facilitar información valiosa para la investigación.

EE: Representa el error estándar de la estimación, en este caso se ha tomado 5.00%.

Sustituyendo:

$$n = (0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2 \times 10,000) / (((0.05)^2 \times 9,999) + (0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2))$$

$$n = 370$$

3.3 Técnicas e instrumentos

3.3.1 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

- 1) **Encuestas.**- Se aplicó a las personas que conforman la muestra para obtener sus respuestas en relación a la auditoría forense y la corrupción administrativa en las instituciones públicas.
- 2) **Toma de información.**- Se aplicó para tomar información de libros, textos, normas y demás fuentes de información sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas.
- 3) **Análisis documental.** - Se utilizó para evaluar la relevancia de la información sobre la auditoría forense como herramienta de gestión en las instituciones públicas en la región Áncash.

Los instrumentos que se utilizaron en la investigación son los cuestionarios, fichas de encuesta y Guías de análisis.

- 1) **Cuestionarios.**- Contienen las preguntas de carácter cerrado por el poco tiempo que dispusieron los encuestados para responder sobre la investigación. También contiene un cuadro de respuesta con las alternativas correspondientes. Las preguntas estuvieron referidas a la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región de Áncash.

- 2) **Fichas bibliográficas.** - Se utilizaron para tomar anotaciones de los libros, textos, revistas, normas y de todas las fuentes de información correspondientes sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región de Áncash.
- 3) **Guías de análisis documental.** - Se utilizaron como hoja de ruta para disponer de la información que realmente se va a considerar en la investigación sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región de Áncash.

3.3.2 Técnicas de procesamiento de datos

- 1) **Ordenamiento y clasificación.**- Se aplicaron para tratar la información cualitativa y cuantitativa en forma ordenada, de modo de interpretarla y sacarle el máximo provecho.
- 2) **Registro manual.**- Se aplicó para digitar la información de las diferentes fuentes.
- 3) **Proceso computarizado con Excel.**- Se aplicó para determinar diversos cálculos matemáticos y estadísticos de utilidad para la investigación.

3.3.3 Técnicas de análisis de datos

- 1) **Análisis documental.** - Esta técnica permitió conocer, comprender, analizar e interpretar cada una de las normas, revistas, textos, libros, artículos de

Internet y otras fuentes documentales sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash.

- 2) **Indagación.** - Esta técnica facilitó disponer de datos cualitativos y cuantitativos de cierto nivel de razonabilidad sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash.
- 3) **Conciliación de datos.**- Mediante esta técnica los datos de algunos autores sobre la auditoría forense y corrupción administrativa; han sido conciliados con otras fuentes, para que sean tomados en cuenta.
- 4) **Tabulación de cuadros con cantidades y porcentajes.** - Mediante esta técnica la información cuantitativa sobre la auditoría forense y la corrupción administrativa en la Región Áncash; han sido ordenadas en cuadros que indican conceptos, cantidades, porcentajes y otros detalles de utilidad para la investigación.
- 5) **Comprensión de gráficos.** - Se utilizó esta técnica para presentar información sobre la auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash y para comprender la evolución de la información entre periodos, entre elementos y otros aspectos.

IV. RESULTADOS

4.1. Resultados

Tabla 1. ¿Se puede aceptar que entre los varios tipos de auditoría, la auditoría forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con actos de corrupción administrativa?.

Categorías	Frecuencia	%
Si	311	84,0
No	59	16,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

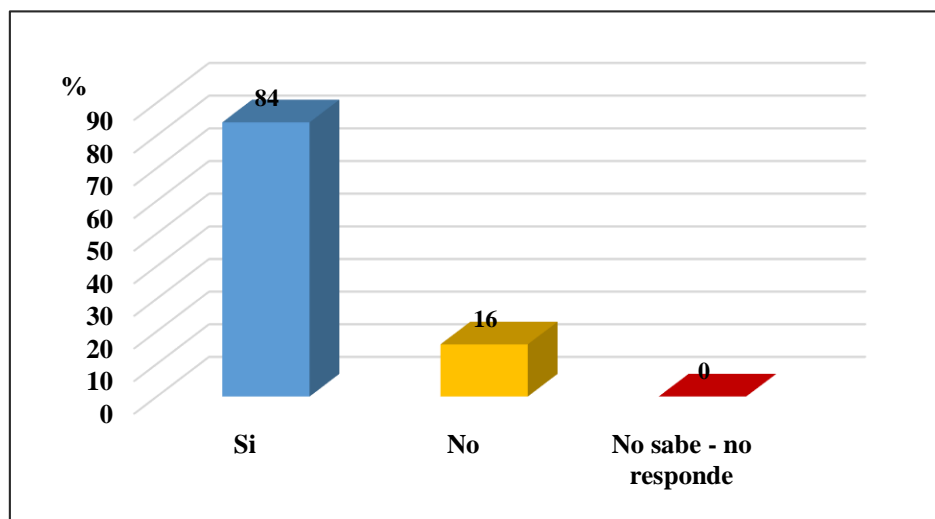


Figura 1. ¿Se puede aceptar que entre los varios tipos de auditoría, la auditoría forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con actos de corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 1.

Tabla 2. ¿La auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de encontrar la prueba relacionada con los actos de corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	315	85,0
No	55	15,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

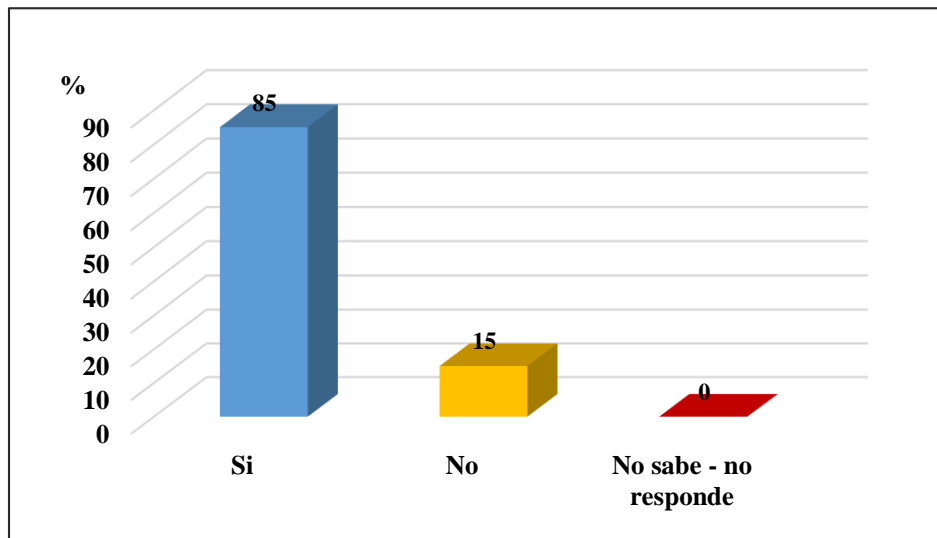


Figura 2. ¿La auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de encontrar la prueba relacionada con los actos de corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 2.

Tabla 3. ¿La auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a actos de corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

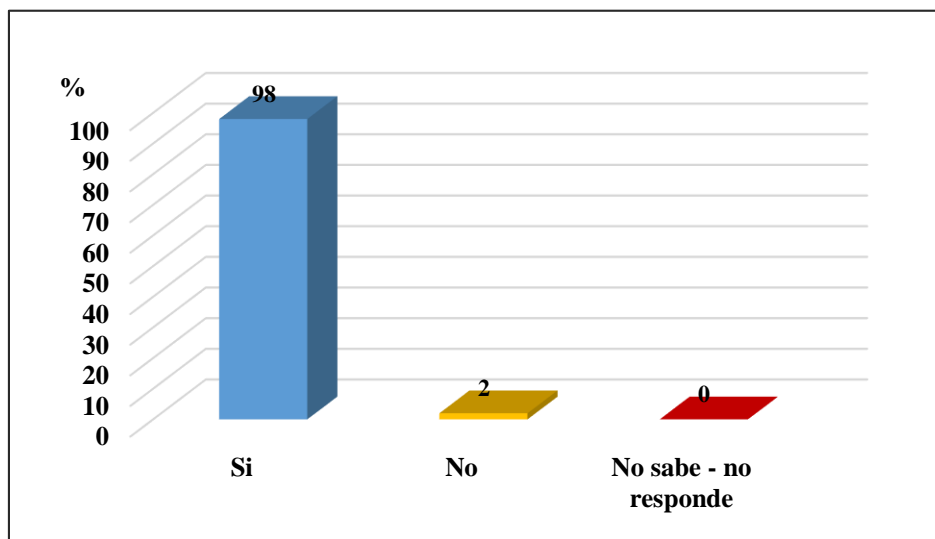


Figura 3. ¿La auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a actos de corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 3.

Tabla 4. ¿Es objetivo de la auditoría forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como acto de corrupción administrativa, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

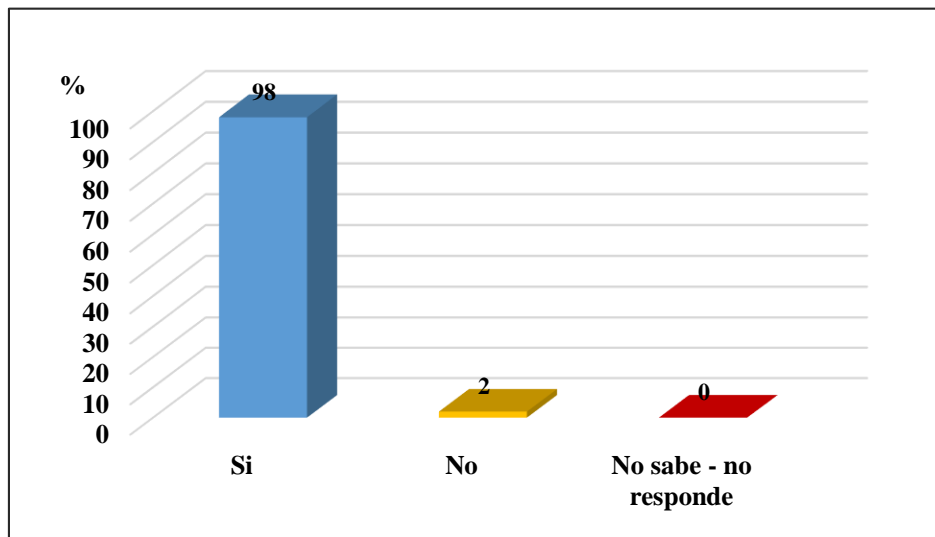


Figura 4. ¿Es objetivo de la auditoría forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como acto de corrupción administrativa, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes?

Fuente: Tabla 4.

Tabla 5. ¿La auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

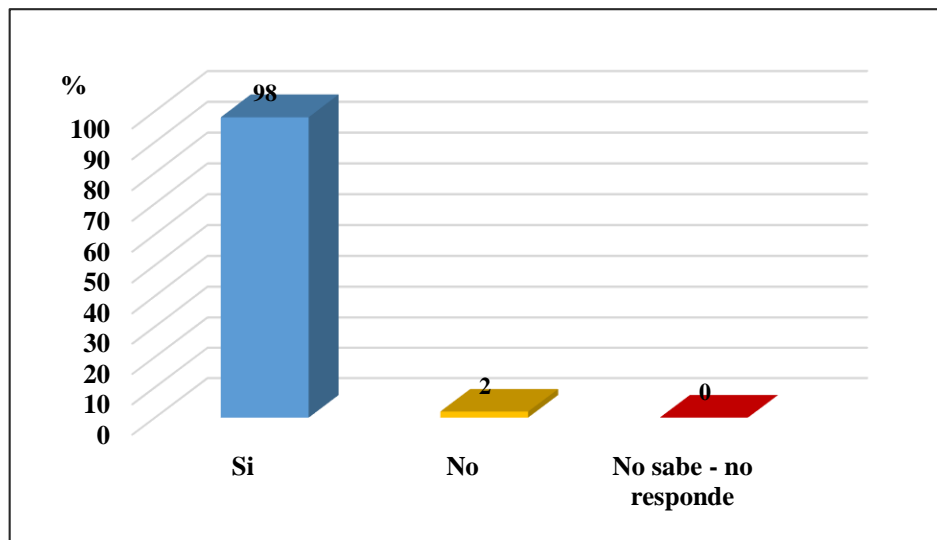


Figura 5. ¿La auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 5.

Tabla 6. ¿La auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de fraudes, lavado de dinero, malversaciones y en general todo acto de corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	359	97,0
No	11	3,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

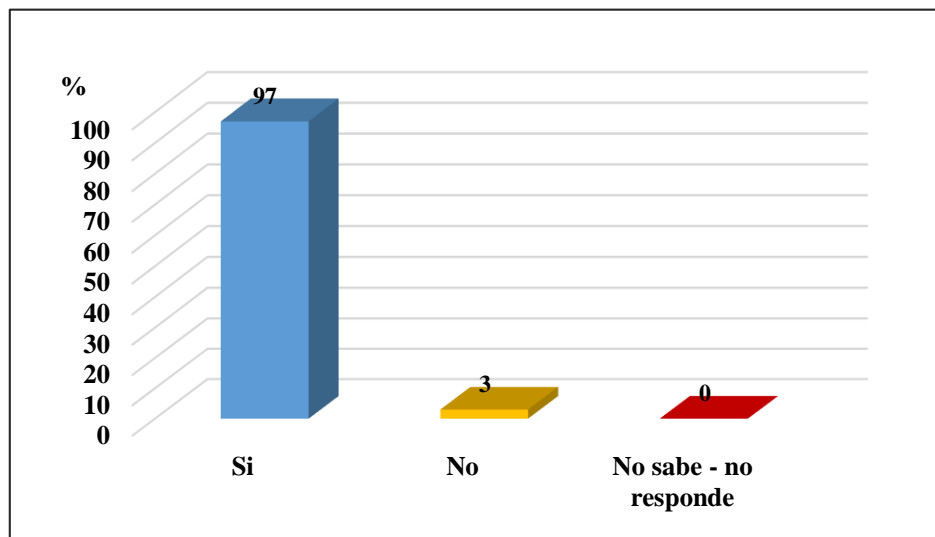


Figura 6. ¿La auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de fraudes, lavado de dinero, malversaciones y en general todo acto de corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 6.

Tabla 7. ¿La auditoría forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

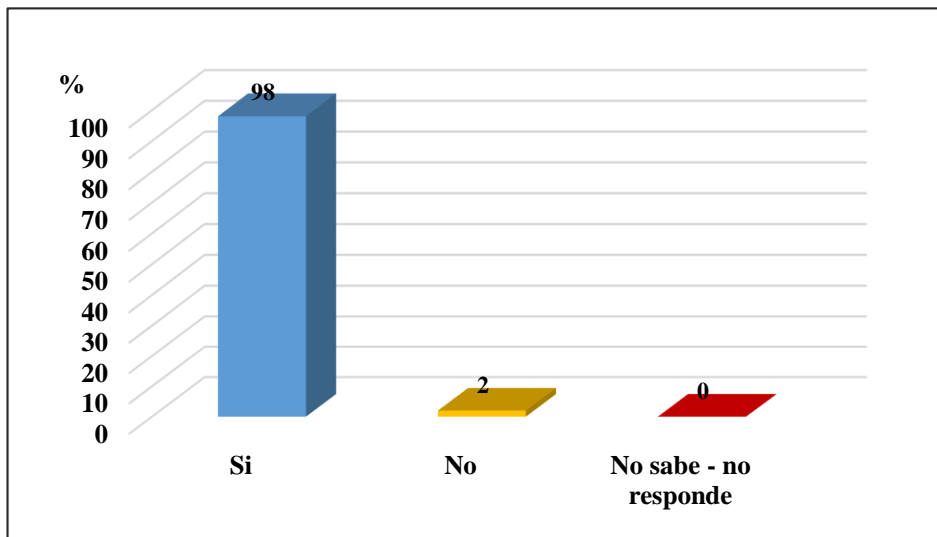


Figura 7. ¿La auditoría forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento?

Fuente: Tabla 7

Tabla 8. ¿Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	359	97,0
No	11	3,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

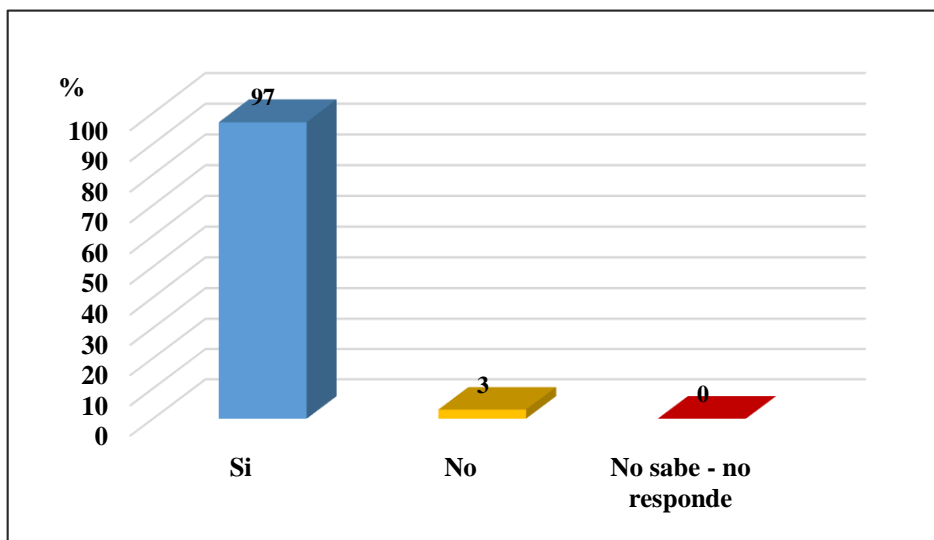


Figura 8. ¿Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 8.

Tabla 9. ¿Los procedimientos de auditoría forense permiten obtener prueba suficiente, competente y relevante de los actos relacionados con la corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

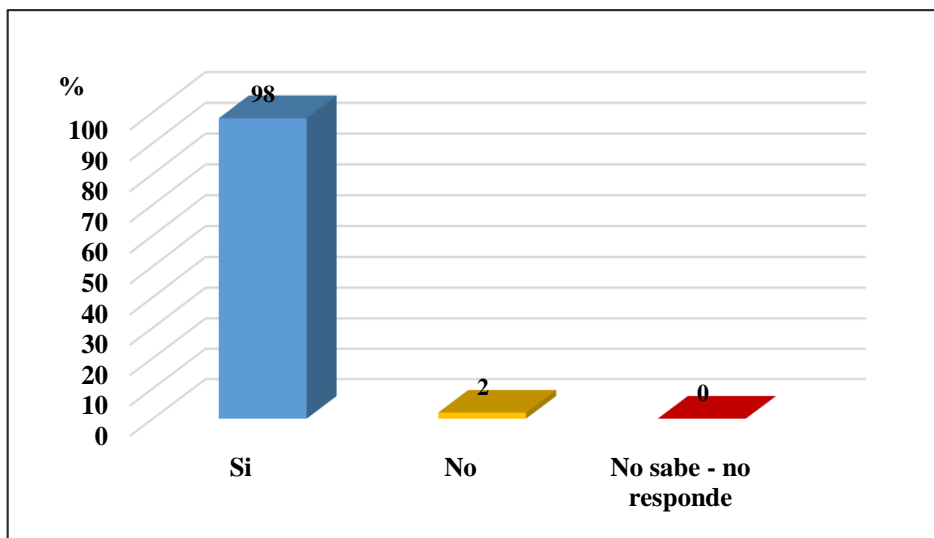


Figura 9. ¿Los procedimientos de auditoría forense permiten obtener prueba suficiente, competente y relevante de los actos relacionados con la corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 9

Tabla 10. ¿La auditoría forense previene, detecta e informa los actos relacionados con la corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	359	97,0
No	11	3,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

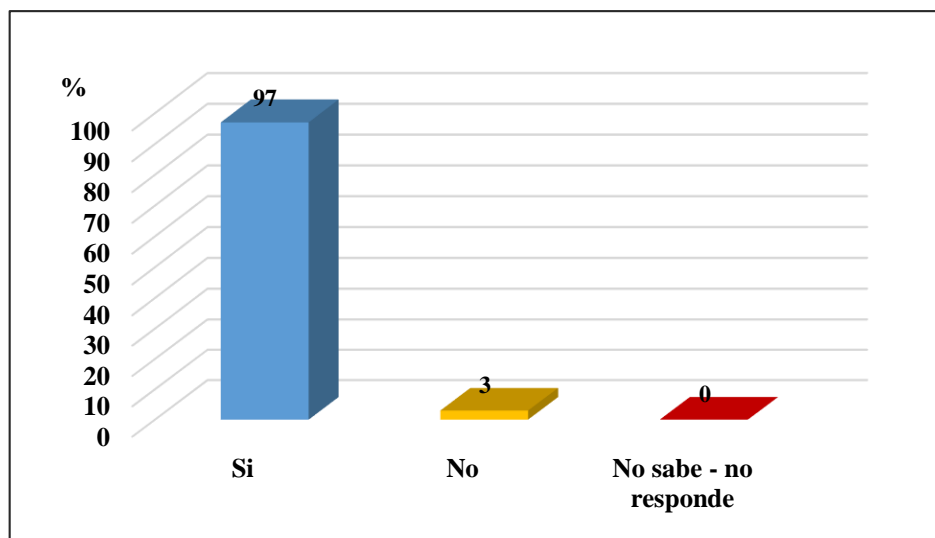


Figura 10. ¿La auditoría forense previene, detecta e informa los actos relacionados con la corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 10.

Tabla 11. ¿La corrupción administrativa es todo acto contrario a las leyes y normas que involucran la comisión de irregularidades (fraudes)?

Categorías	Frecuencia	%
Si	333	90,0
No	37	10,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

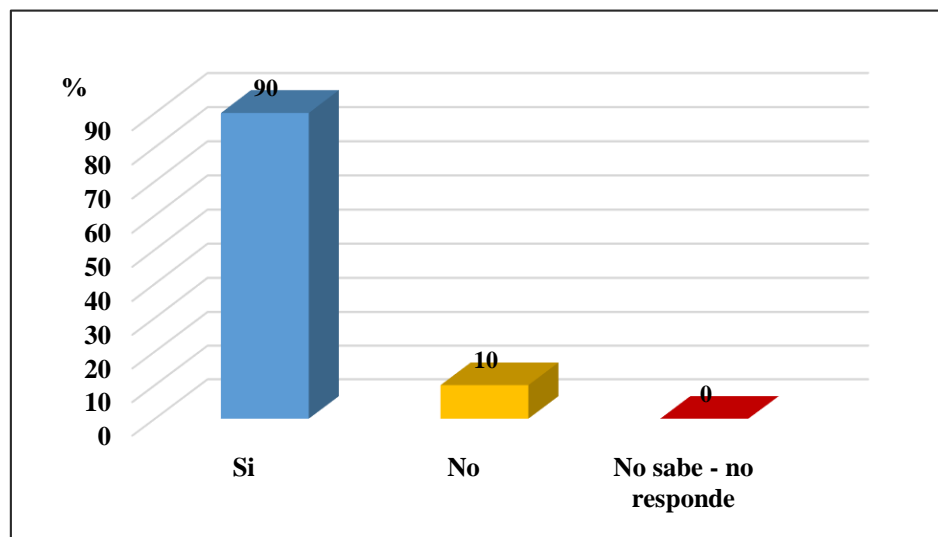


Figura 11. ¿La corrupción administrativa es todo acto contrario a las leyes y normas que involucran la comisión de irregularidades (fraudes)?

Fuente: Tabla 11.

Tabla 12. ¿Se considera que cuando más monopolio haya en una institución pública, cuanto más discrecionalidad tengan los funcionarios y menos transparencia tenga su actividad; entonces habrá mayores posibilidades de actos corruptos?

Categorías	Frecuencia	%
Si	326	88,0
No	37	10,0
No sabe- No responde	07	2,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

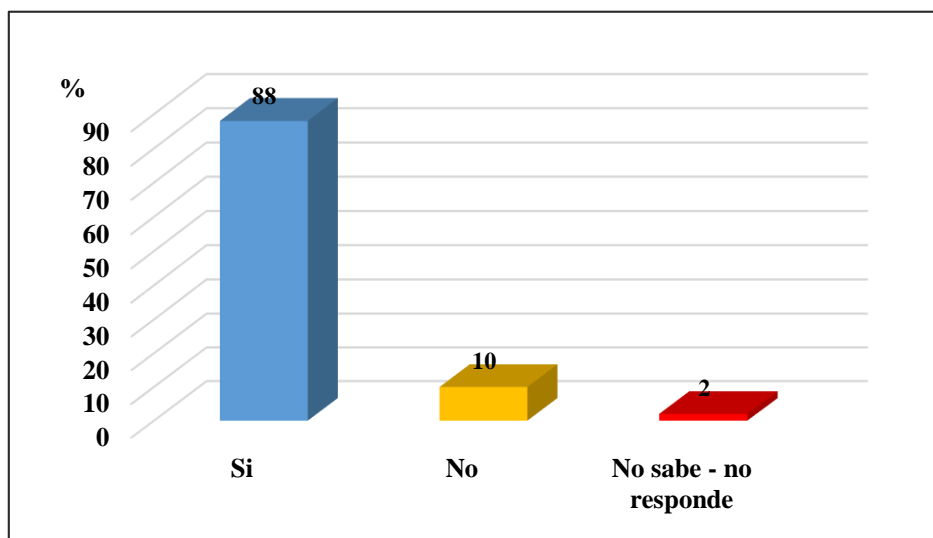


Figura 12. ¿Se considera que cuando más monopolio haya en una institución pública, cuanto más discrecionalidad tengan los funcionarios y menos transparencia tenga su actividad; entonces habrá mayores posibilidades de actos corruptos?

Fuente: Tabla 12.

Tabla 13. ¿Se considera como condiciones o eventos que aumentan el riesgo de corrupción: La administración dominada por una persona o grupo; estructura corporativa compleja; la continua falla para corregir debilidades de control interno; el alto porcentaje de rotación de personal clave; los cambios frecuentes de asesores legales y auditores, etc.?

Categorías	Frecuencia	%
Si	352	95,0
No	18	5,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

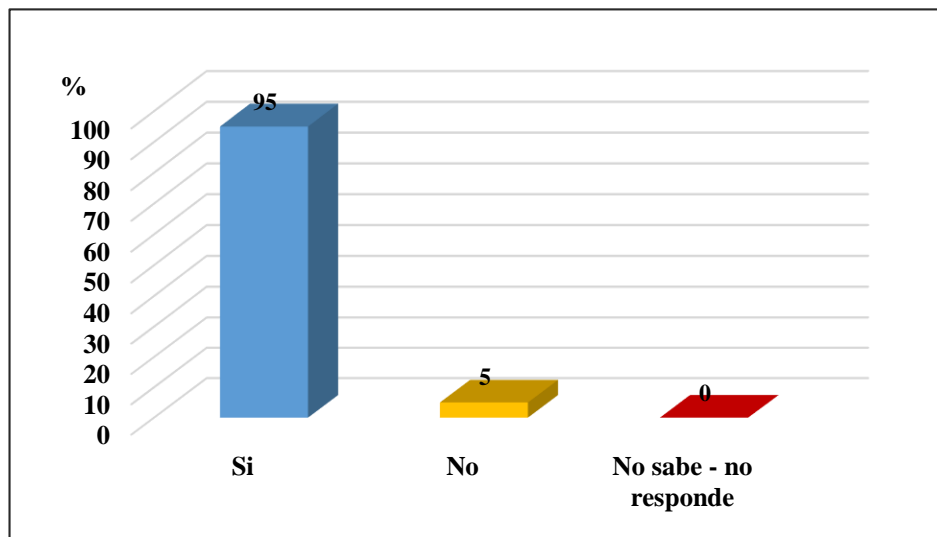


Figura 13. ¿Se considera como condiciones o eventos que aumentan el riesgo de corrupción: La administración dominada por una persona o grupo; estructura corporativa compleja; la continua falla para corregir debilidades de control interno; el alto porcentaje de rotación de personal clave; los cambios frecuentes de asesores legales y auditores, etc.?

Fuente: Tabla 13.

Tabla 14. ¿Las fases o hechos que pueden motivar corrupción son los siguientes: Facturas imaginarias; errores de sumas y cálculos intencionados; gastos particulares; facturas asentadas duplicadamente; gastos sin comprobantes; alteraciones de facturas, materiales no recibidos; manipulación, falsificación de registros o documentos; registro de transacciones inexistentes; aplicación indebida de políticas contables?

Categorías	Frecuencia	%
Si	363	98,0
No	07	2,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

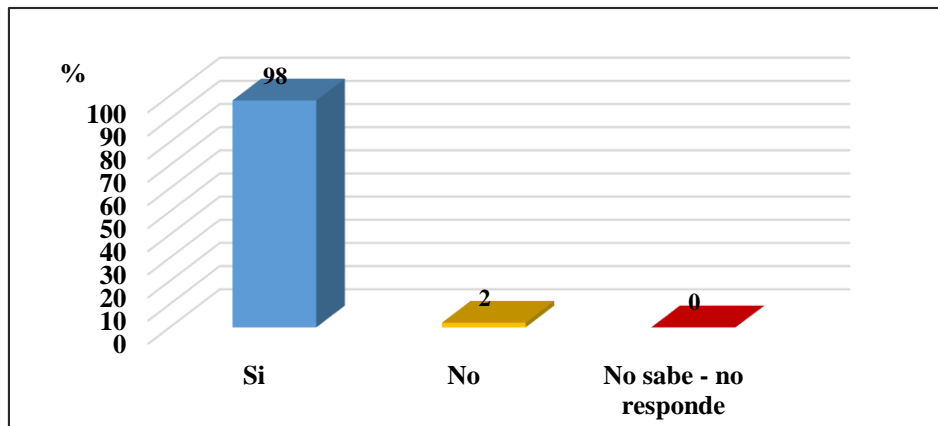


Figura 14. ¿Las fases o hechos que pueden motivar corrupción son los siguientes: Facturas imaginarias; errores de sumas y cálculos intencionados; gastos particulares; facturas asentadas duplicadamente; gastos sin comprobantes; alteraciones de facturas, materiales no recibidos; manipulación, falsificación de registros o documentos; registro de transacciones inexistentes; aplicación indebida de políticas contables?

Fuente: Tabla 14.

Tabla 15. ¿Constituyen mecanismos de prevención contra la corrupción: Construir un perfil de los fraudes potenciales; utilizar software de análisis de datos; investigar y profundizar en los patrones que surjan del análisis de datos; llevar a cabo una supervisión y control continuos?

Categorías	Frecuencia	%
Si	370	100,0
No	00	0,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

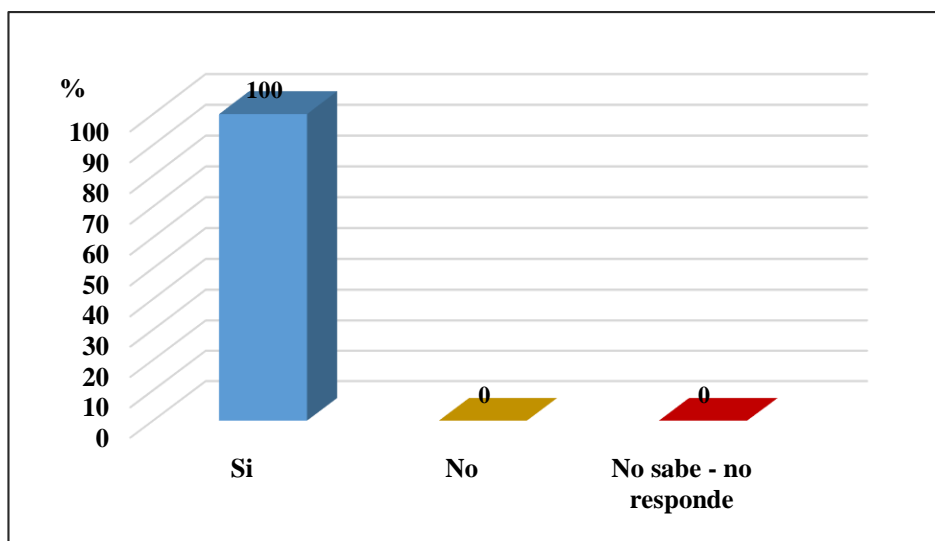


Figura 15. ¿Constituyen mecanismos de prevención contra la corrupción: Construir un perfil de los fraudes potenciales; utilizar software de análisis de datos; investigar y profundizar en los patrones que surjan del análisis de datos; llevar a cabo una supervisión y control continuos?

Fuente: Tabla 15.

Tabla 16. ¿Se puede considerar a la auditoría forense, como la mejor herramienta de control para detectar los actos de corrupción en las instituciones públicas?

Categorías	Frecuencia	%
Si	355	96,0
No	15	4,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

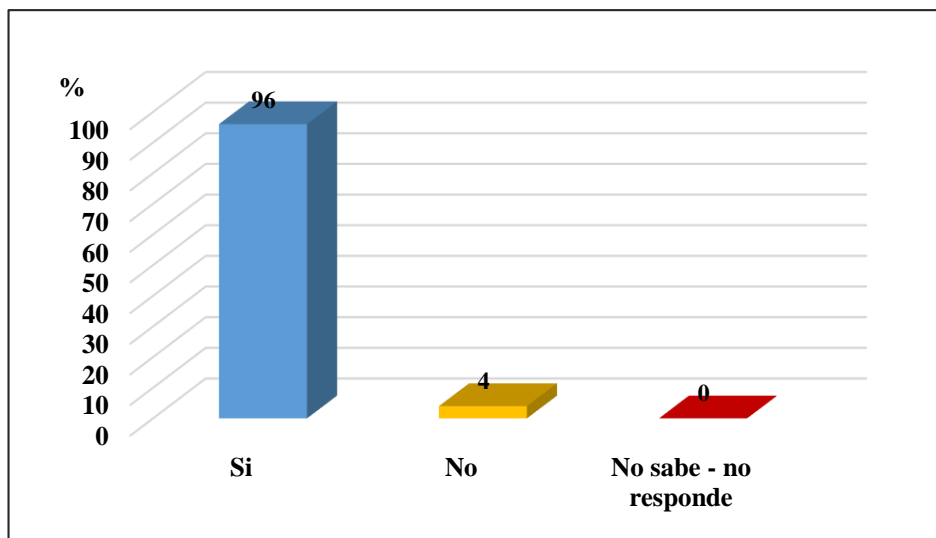


Figura 16. ¿Se puede considerar a la auditoría forense, como la mejor herramienta de control para detectar los actos de corrupción en las instituciones públicas?

Fuente: Tabla 16.

Tabla 17. ¿Los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas está constituida por: la aplicación del Código de Ética del Funcionario Público; la puesta en funcionamiento de los planes anticorrupción; el apoyo al trabajo de los auditores forenses; la mejora del marco legal vigente, la participación de la sociedad civil; la participación de la prensa de investigación; la actuación oportuna y objetiva de policía, fiscales y jueces; etc.?

Categorías	Frecuencia	%
Si	333	90,0
No	00	0,0
No sabe- No responde	37	10,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

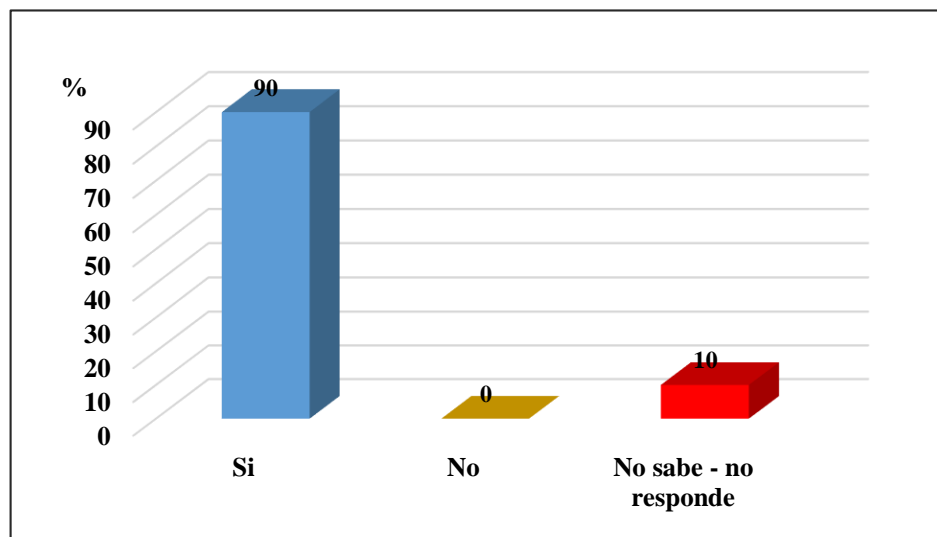


Figura 17. ¿Los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas está constituida por: la aplicación del Código de Ética del Funcionario Público; la puesta en funcionamiento de los planes anticorrupción; el apoyo al trabajo de los auditores forenses; la mejora del marco legal vigente, la participación de la sociedad civil; la participación de la prensa de investigación; la actuación oportuna y objetiva de policía, fiscales y jueces; etc.?

Fuente: Tabla 17.

Tabla 18. ¿La prueba en la auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión?

Categorías	Frecuencia	%
Si	370	100,0
No	00	0,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

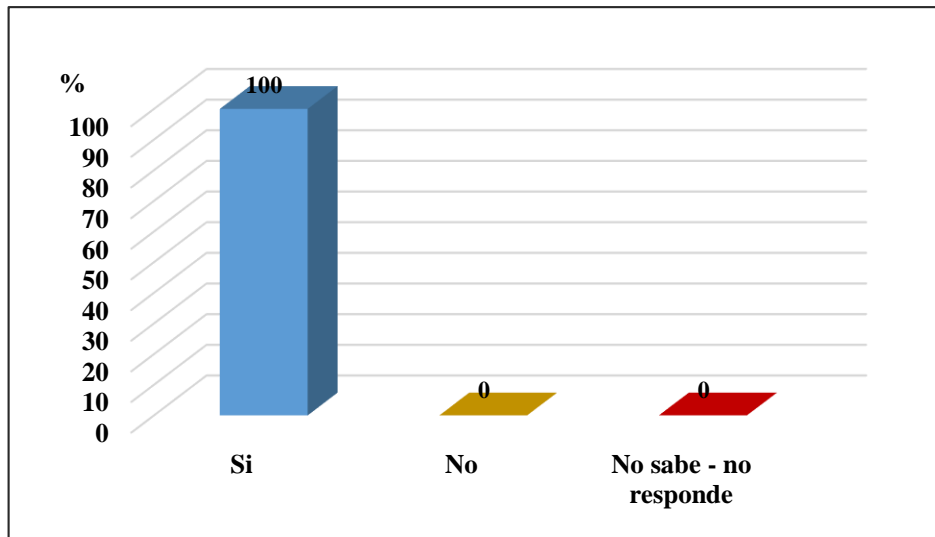


Figura 18. ¿La prueba en la auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión?

Fuente: Tabla 18.

Tabla 19. ¿El informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios de las instituciones públicas?

Categorías	Frecuencia	%
Si	355	96,0
No	15	4,0
No sabe- No responde	00	0,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

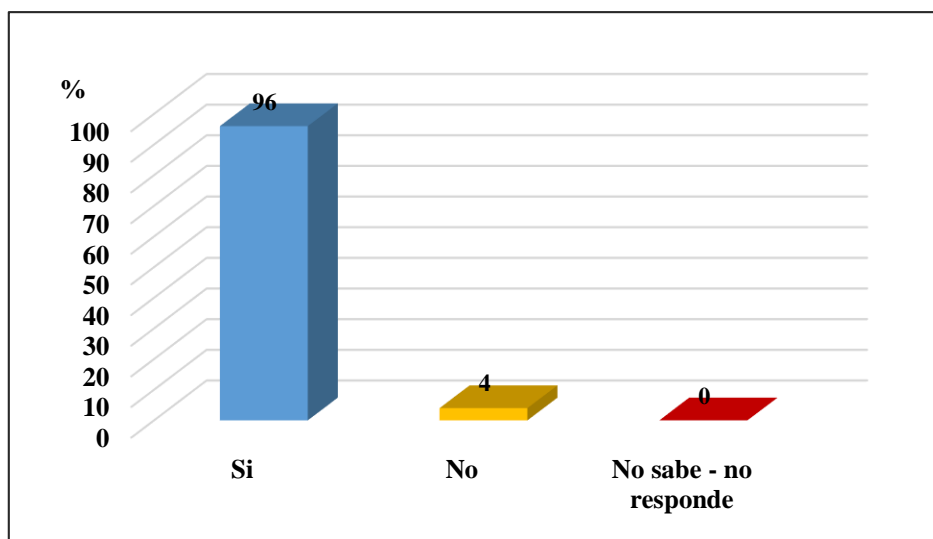


Figura 19. ¿El informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios de las instituciones públicas?

Fuente: Tabla 19.

Tabla 20. ¿La auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa?

Categorías	Frecuencia	%
Si	333	90,0
No	00	0,0
No sabe- No responde	37	10,0
Total	370	100,0

Fuente: Encuesta realizada a funcionarios, trabajadores, ciudadanos, etc. de la Región Áncash.

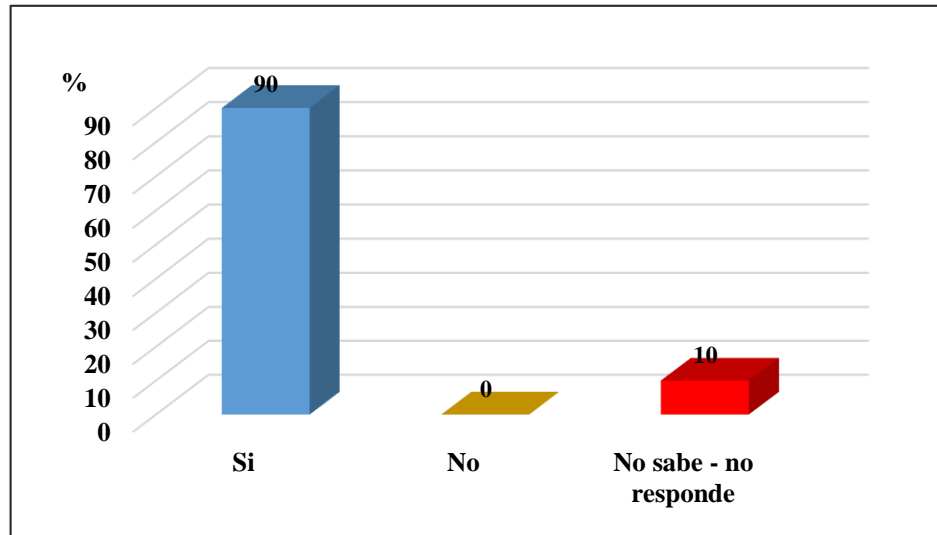


Figura 20. . ¿La auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa?

Fuente: Tabla 20

4.2 Análisis de resultados

Según la Tabla No. 1, se puede apreciar que el 84% de los encuestados acepta que entre los varios tipos de auditoría, la auditoría forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con actos de corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto la auditoría financiera tiene como alcance los estados financieros y presupuestarios; la auditoría de gestión tiene como alcance la economía, eficiencia y efectividad de la administración; es por ello que ante estas falencias aparece la auditoría forense como la actividad profesional donde participa el Contador Público y que se orienta directamente a la búsqueda de pruebas relacionadas con la corrupción administrativa y otros aspectos de estas entidades.

Según la Tabla No. 2, el 85% de los encuestados acepta que la auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de encontrar la prueba relacionada con los actos de corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; es cierto porque esta auditoría solo examina para determinar pruebas que serán entregadas a los jueces para que ellos comparen con la información que manejan y luego determinen, si fuera el caso, las condenas correspondientes para los responsables de la administración pública.

Según la Tabla No. 3, el 98% de los encuestados acepta que la auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para

obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a actos de corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto para estos fines se aplican procedimientos y técnicas para evidenciar los delitos que se cometen en el ejercicio de un cargo público y que se clasifican jurídicamente en los términos siguientes: soborno o cohecho; exacción; concusión; tráfico de influencia; malversación; abuso de poder y peculado.

Según la Tabla No. 4, el 98% de encuestados acepta que es objetivo de la auditoría forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como acto de corrupción administrativa, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto esta auditoría no tiene otros propósitos que la determinación de las pruebas para incriminar al responsable de la comisión de actos relacionados con la administración y específicamente con los recursos financieros, materiales, procesos y procedimientos que forman parte de la gestión de las instituciones públicas.

Según la Tabla No. 5, el 98% de los encuestados acepta que la auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto esta auditoría es multidisciplinaria, donde el

Contador Público en su condición de auditor es solo una parte del engranaje que busca determinar las responsabilidades administrativas.

Según la Tabla No. 6, el 97% de los encuestados acepta que la auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de fraudes, lavado de dinero, malversaciones y en general todo acto de corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; la auditoría forense determina todos los elementos probatorios de los actos de corrupción en general, porque es una auditoría especializada para dicho fin. No tiene sentido hacer auditoría forense para no determinar la prueba que será entregada a los jueces para que realicen las respectivas condenas o liberaciones si fuera el caso. Esta auditoría es un examen contundente.

Según la Tabla No. 7, el 98% de los encuestados acepta que la auditoría forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto la auditoría forense es tanto o más compleja que otros tipos de auditorías y que tiene ser cumplida por el equipo de auditoría para determinar las responsabilidades de las autoridades, funcionarios y trabajadores si fuera el caso; en forma objetiva e independiente. Las pruebas obtenidas por los auditores forenses deben ser lo más convincentes posibles para que sea tomada en cuenta por los jueces en los tribunales.

Según la Tabla No. 8 el 97%, considera que los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; los procedimientos de la auditoría forense son fundamentales para determinar las pruebas que necesitan los forenses para informar a los tribunales. Los procedimientos buscan evidencias o pruebas cuantitativas y cualitativas que den el sustento necesario para el informe respectivo.

Según la Tabla No. 9, el 98% de los encuestados, acepta que los procedimientos de auditoría forense permite obtener prueba suficiente, competente y relevante de los actos relacionados con la corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto la suficiencia está referida a la cantidad de pruebas que sustentan los hechos investigados; la competencia se refiere a la calidad de las pruebas obtenidas y la relevancia se refiere a la relación directa y contundente de las pruebas con los actos de corrupción que se han investigado y que luego deben ser informados a los tribunales de justicia para que finalmente determinen la condena o absolución de los involucrados.

Según la Tabla No. 10, el 97% de los encuestados acepta que la auditoría forense previene, detecta e informa los actos relacionados con la corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; la auditoría forense trabaja en tres eventos, el primero y más importante es la prevención de

la comisión de actos corruptos; el segundo evento es la detección de los actos como consecuencia no tener prevención o el no funcionamiento de la misma. Luego en uno u otro evento la auditoría forense termina informando lo suscitado a nivel preventivo o detectivo. Pero el informe tiene diferentes destinatarios en estos casos, el informe de la auditoría forense preventiva es para la autoridad correspondiente de las instituciones públicas y el informe de la auditoría forense detectiva es según el caso, a una comisión investigadora, al órgano de control, al órgano de fiscalización o al juez de una determinada causa.

Según la Tabla No. 11, el 90% de los encuestados acepta que la corrupción administrativa es todo acto contrario a las leyes y normas que involucran la comisión de irregularidades (fraudes). De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; en las instituciones públicas de la Región Áncash, la corrupción administrativa se refiere al quebrantamiento de las leyes que gobiernan este tipo de entidades; por tanto, toda autoridad, funcionario y trabajador debe llevar a cabo sus actividades con mucha diligencia para evitar caer en estas situaciones que afectarán su reputación y terminarán afectando a la institución.

Según la Tabla No. 12, el 88% de los encuestados acepta que se considera que cuando más monopolio haya en una institución pública, cuanto más discrecionalidad tengan los funcionarios y menos transparencia tenga su actividad; entonces habrá mayores posibilidades de actos corruptos. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados, no debe crearse las condiciones para que

se cometan actos corruptos, porque se afecta a la entidad y termina afectando los servicios que presta a la comunidad.

Según la Tabla No. 13, el 95% de los encuestados acepta que se considera como condiciones o eventos que aumentan el riesgo de corrupción: La administración dominada por una persona o grupo; estructura corporativa compleja; la continua falla para corregir debilidades de control interno; el alto porcentaje de rotación de personal clave; los cambios frecuentes de asesores legales y auditores, etc. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados.

Según la Tabla No. 14, el 98% de los encuestados considera estima que las fases o hechos que pueden motivar corrupción son los siguientes: Facturas imaginarias; errores de sumas y cálculos intencionados; gastos particulares; facturas asentadas duplicadamente; gastos sin comprobantes; alteraciones de facturas, materiales no recibidos; manipulación, falsificación de registros o documentos; registro de transacciones inexistentes; aplicación indebida de políticas contables. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados.

Según la Tabla No. 15, el 100% de los encuestados acepta que constituyen mecanismos de prevención contra la corrupción: Construir un perfil de los fraudes potenciales; utilizar software de análisis de datos; investigar y profundizar en los patrones que surjan del análisis de datos; llevar a cabo una

supervisión y control continuos. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados.

Según la Tabla No. 16, el 96% de los encuestados acepta que se puede considerar a la auditoría forense, como la mejor herramienta de control para detectar los actos de corrupción en las instituciones públicas. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; en efecto así es considerada por los especialistas, por cuanto las otras auditorías no buscan directamente investigar los actos de corrupción; aunque también se tiene que considerar que es una actividad profesional nueva y sobre la cual hay muchas cosas que deben conocer, comprender y aplicar los auditores.

Según la Tabla No. 17, el 90% de los encuestados acepta que los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas está constituida por: la aplicación del Código de Ética del Funcionario Público; la puesta en funcionamiento de los planes anticorrupción; el apoyo al trabajo de los auditores forenses; la mejora del marco legal vigente, la participación de la sociedad civil; la participación de la prensa de investigación; la actuación oportuna y objetiva de policía, fiscales y jueces; etc. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados.

Según la Tabla No. 18, el 100% de los encuestados, contesta que la prueba en la auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados;

mientras más precisa sea la prueba se garantiza el descubrimiento de un acto de corrupción que será sancionado por las autoridades judiciales, lo cual termina favoreciendo la gestión porque facilita su eficiencia, efectividad, mejora continua y claridad frente a la sociedad.

Según la Tabla No. 19, el 96% de los encuestados acepta que el informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios públicos. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; el informe tiene que ser contundente para ser aceptado por el magistrado de la causa, sin lo cual no amerita presentarlo. Aunque esto no es problema, porque la objetividad, imparcialidad, tecnicismo, ética y moral de los auditores forenses garantiza dicha situación.

Según la Tabla No. 20, el 90% de los encuestados acepta que la auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; por cuanto coincide con las teorías, con los encuestados, así como con la lógica y sentido común. La auditoría forense tiene el proceso, los planes, programas, procedimientos, técnicas y prácticas especializadas para encontrar la prueba que requieren los jueces para condenar o liberar a las personas involucradas en los actos de corrupción.

V. CONCLUSIONES:

Como consecuencia del proceso de investigación llevado a cabo por el investigador en función a los objetivos propuestos, se obtuvieron una serie de resultados que permitieron llegar a las siguientes conclusiones:

- 1) Se ha cumplido con el objetivo general de la investigación, determinándose que la auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash; mediante la aplicación de procedimientos, técnicas y prácticas especiales para la previsión y descubrimiento de errores, irregularidades y fraudes en la gestión pública.

Según la Tabla 20, el 90% de los encuestados acepta que la auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa. Por cuanto coincide con las teorías, así como con la lógica y sentido común. La auditoría forense tiene el proceso, los planes, programas, procedimientos, técnicas y prácticas especializadas para encontrar la prueba que requieren los jueces para condenar o liberar a las personas involucradas en los actos de corrupción.

- 2) En cuanto al primer objetivo específico, se determinó los procedimientos de auditoría forense que se aplicarán para facilitar las acciones de lucha anticorrupción de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; mediante la aplicación de técnicas de verificación ocular, oral, escrita, documental y física para obtener la evidencia sustentatoria. (ver anexo N°.4)

Según la Tabla 8 el 97%, de los encuestados considera que los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la corrupción administrativa. De acuerdo con lo manifestado; los procedimientos de la auditoría forense son fundamentales para determinar las pruebas que necesitan los forenses para informar a los tribunales. Los procedimientos buscan evidencias o pruebas cuantitativas y cualitativas que den el sustento necesario para el informe respectivo.

- 3) Con respecto al segundo objetivo específico se determinó que el informe de auditoría forense, conteniendo los fundamentos de hecho, derecho y además las recomendaciones del caso; facilitarán la toma de decisiones judiciales y determinarán el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios públicos. (ver anexo N°.5)

Según la Tabla 19, el 96% de los encuestados acepta que el informe de auditoría forense, facilitar la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios públicos. De acuerdo con lo manifestado por los encuestados; el informe tiene que ser contundente para ser aceptado por el magistrado de la causa, sin lo cual no amerita presentarlo. Aunque esto no es problema, porque la objetividad, imparcialidad, tecnicismo, ética y moral de los auditores forenses garantiza dicha situación.

De forma general, se concluye por sobre todo, la crisis de valores, la ética de las personas que es problema de todos, nos atañe a la familia, comunidad, escuela y la universidad.

El tema de la corrupción está vinculado, con el poder del dinero, con el crimen organizado, con el narcotráfico, con la debilidad de los mecanismos de control, con la falta de rendición de cuentas de los funcionarios, etc., pero por sobre todo, está relacionado con el déficit de valores morales y compromiso ético ciudadano. Si se aplica correctamente la auditoría forense, lograremos frenar la corrupción, y llenaremos las cárceles de funcionario y personas corruptas, pero no se mejorará en nada en calidad moral de las personas.

Referencias bibliográficas

- 1) ÁLVAREZ Aguilar, José (2009) Control gubernamental para la toma de decisiones Lima. CECOF Asesores. Primera Edición.
- 2) ALVARADO, V. y PEÑA, F. (2005). Auditoría Forense y El Peritaje Contable Judicial. Segunda Edición. Distribuido por: Librería J. Rincón. Barquisimeto estado Lara. Venezuela.
- 3) BADILLO, J. (2005). Auditoria Forense. Proyecto: “Sí se Puede”. Ecuador.
- 4) CANO Castaño, y LUGO, Danilo (2004) Auditoría Forense en la investigación criminal de lavado de dinero y activos. Bogotá. Editado por ECOE.
- 5) CANO, Donaliza y LUGO, Danilo (2009) Auditoria financiera forense en la investigación de delitos económicos y financieros, lavado de dinero y activos y financiación del terrorismo. Bogotá. ECOE Ediciones.
- 6) CASTRO, R. (2009) Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 13.
- 7) Contraloría General De La República. (2009) Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU). Lima: Editora Perú.
- 8) DELGADO, Luis Aparicio (2009) Auditoría forense. Bogotá. Editorial Norma.
- 9) ESTUPIÑÁN Gaitán, Rodrigo (2004): “Control Interno y Fraudes: Con Base en los Ciclos Transaccionales”; Ecoe Ediciones, Bogotá, Colombia.
- 10) ESTUPIÑAN G. Rodrigo y CANO C. Miguel A. (2009) Control interno y fraude. Bogotá. ECOE Ediciones.
- 11) FRISCH, D. (2005) ex Director General de Desarrollo de la Comisión Europea, citado en “La hora de la Transparencia...”, págs. 36-37.

- 12) GUTIÉRREZ, L (2001). Auditoría. Tercera Edición. Ediciones Frigor. Caracas, Venezuela.
- 13) HOLMES, A. W. (1999) Auditoria. México: Unión Tipográfica Hispanoamericana.
- 14) IFAC (2005) Manual Internacional de Pronunciamientos de auditoría y aseguramiento. Lima. Editado por la Federación de Colegios de Contadores del Perú.
- 15) KLITGAARD, J. (2001). La Corrupción Gubernamental. Editorial Servicios Gráficos Integrados. Santo Domingo.
- 16) MANTILLA Samuel Alberto (2009) Auditoría de información financiera. Bogotá. ECOE Ediciones.
- 17) MONTILLA, O y HERRERA, L (2006). El Deber ser de la Auditoría. En Estudios Gerenciales. No. 98 Enero - Marzo de 2006.
- 18) MORALES, L. (2001). Ilícitos contra el Patrimonio Público. Material mimeografiado. ULA. Mérida. Venezuela.
- 19) MORENO, L. (1993). “En defensa propia. Cómo salir de la corrupción”. Bs.As., Ed. Sudamericana, 1993, pág. 123.
- 20) OCEANO CENTRUM (2005) Enciclopedia de la Auditoría. Madrid. Editorial Océano.
- 21) PANÉZ Meza, Julio. (2008) Auditoria Contemporánea. Lima: Iberoamericana de Editores SA.
- 22) RAMÍREZ Torres, Francisco (1991) Los delitos económicos en los negocios. Bogotá. ECOE Ediciones.

- 23)** RAMÍREZ Enríquez Alberto (2009) Conferencia denominada: “Medidas para evitar la corrupción en la empresa”, dictada en el Tercer Encuentro Interamericano de Auditores Externos de Octubre 2009.
- 24)** RETAMOZO Linares, Alberto (2009) Auditoría gubernamental. Lima. Editado por el Centro de Estudios gubernamentales.
- 25)** RODRÍGUEZ, B. (2002) Una aproximación a la Auditoria Forense. Bogotá, CEJA.
- 26)** ROZAS Flores Alan Errol (2009) Auditoría forense y mecanismos anticorrupción. Lima. UNMSM.
- 27)** ROGERS, J. (2006). Auditoria Forense. Boletín Don Perito. N° 86. Instituto de Peritaje Privado. 15 de Marzo de 2006. Panamá.
- 28)** TORO, D (2006). Congreso de la República de Colombia. D.P. 0260. Patrimonio Público. Bogotá. Colombia.
- 29)** URCIA, B. (s/f). Prevención y Control del Fraude. Sociedad Peruana de Ciencias Forenses. Perú.
- 30)** VALDIVIA Delgado, Cesar A. (2009) Administración financiera gubernamental para la toma de decisiones. Lima. Editado por el Centro de Estudios gubernamentales.
- 31)** WESBERRY, J. (2004). Prácticas Corporativas para Minimizar el Fraude. Proyecto Atlatl. [Documento en Línea]. Disponible en:
<http://www.ofsgto.gob.mx/documentos/pdf/practicascorporativas/pdf> [Consulta: Junio 02, 2008]

- 32) WHITTINGTON, Ray y PANY Kart, Auditoria un enfoque integral. Colombia, Bogota: Edición: Magraw-Hillinternacional, S.A, 2000.
- 33) YARASCA Ramos, Pedro y Álvarez Guadalupe, Emma (2006) Auditoria Práctica de Estados Financieros-Casos prácticos desarrollados del proceso de auditoría. Lima. Editorial Santa Rosa SA.

TESIS:

- 1) BENDEZÚ Iriarte Juan Héctor (2001) La auditoría de gestión en la empresa moderna. Tesis elaborada para optar el grado de Maestro en Administración.
- 2) BIELSA Rafael (2009) Conferencia internacional La Función Pública, Buenos Aires, De Palma.
- 3) CANO, M. (2004; Noviembre). Prácticas Contables para la Detección de Fraudes. Ponencia presentada en la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santa Fe de Bogotá, Colombia.
- 4) ESLAVA Cano Erick (2006) Tesis: “El Proceso de la Auditoría forense en la gestión municipal”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- 5) FUENTES González Julián (2005) Tesis: “La contabilidad y la auditoría forense, herramientas para la efectividad de la gestión de las empresas”. Este trabajo ha sido presentado en la Universidad Nacional del Callao para optar el grado de Contador Público.

- 6) FUDIM, Pablo (2008) Conferencia Internacional: Problemas de Fraude y Corrupción en el Gobierno. Lima. Editado por el Colegio de Contadores Públicos de Lima.
- 7) GARCÍA Haro Luis Flavio (2006) Tesis: Auditoría integral: una respuesta efectiva de lucha contra el fraude y la corrupción en los gobiernos regionales. Presentada para optar el Grado de Maestro en auditoría Integral en la Universidad Nacional Federico Villarreal.
- 8) HERNÁNDEZ Celis, Domingo (2009) Manual de Auditoría forense. Formulado para la enseñanza de este tipo de auditoría en las universidades públicas y privadas de nuestro país.
- 9) HERNÁNDEZ Celis Domingo (2005) Trabajo de Investigación Docente: “Auditoría forense aplicado a las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo para la eficacia de la Cooperación Técnica Internacional”. Presentado en la Facultad de Ciencias Financieras y Contables de la Universidad Nacional Federico Villarreal.
- 10) HERRERA Juan R. (1999) Conferencia Internacional: Problemas de Fraude y Corrupción en el Gobierno. Lima. Editado por el Colegio de Contadores Públicos de Lima.
- 11) LIÑÁN Salinas, Elcida Herlinda (2002) Las acciones de control para el desarrollo de una auditoría integral de una Universidad Pública. Tesis presentada para optar el grado de maestra en auditoría contable y financiera.

- 12)** MEDIANERO Panta Luis (2007) Tesis: “Control de calidad en el desarrollo de la auditoría forense”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- 13)** MARSANO González Rossmery (2005) Trabajo de Investigación: “La auditoría forense en la gestión de las empresas cooperativas de servicios múltiples”, elaborado para optar el grado de Contador Público en la Universidad de Lima.
- 14)** RÍOS Soria Adith (2009) Tesis: Auditoría forense: moderna herramienta de control para luchar contra la corrupción en el sector gubernamental; presentada en la Universidad Nacional Federico Villarreal para optar el Grado de Doctor en Contabilidad.
- 15)** VERGARA Segura Ernesto (2007) Tesis: “La auditoría forense en la empresa moderna”, elaborado para optar el grado de Maestro en Administración en la Universidad San Martín de Porres.

Anexos:

Anexo N°.01: Matriz de consistencia.

LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN CONTRA LA CORRUPCIÓN ADMINISTRATIVA
EN LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS DE LA REGIÓN ÁNCASH 2010 - 2011

TÍTULO DEL PROYECTO	ENUNCIADO DEL PROBLEMA	OBJETIVOS:	HIPÓTESIS:
La auditoría forense como herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash 2010 - 2011	¿De qué manera la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash 2010 - 2011?	OBJETIVO GENERAL: Demostrar que la auditoría forense puede constituirse en la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas de la Región Áncash 2010 – 2011. OBJETIVOS ESPECÍFICOS: 1) Determinar los procedimientos de la auditoría forense que se aplicarán para facilitar las acciones de lucha anticorrupción.	La auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa en las instituciones públicas en la Región Áncash 2010 – 2011.

		2) Establecer la forma en que el informe de auditoría forense facilite la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios de las instituciones públicas.	
--	--	--	--

Anexo N°.02

ENCUESTA

FICHA TÉCNICA DEL INSTRUMENTO A UTILIZAR

- Trabajo de investigación denominado: **“LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN CONTRA LA CORRUPCIÓN ADMINISTRATIVA EN LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS EN LA REGIÓN ÁNCASH 2010 - 2011”.**
- Autor : Br. José Mateo Panta Barrios
- Entidad académica : Universidad Católica los Ángeles de Chimbote.
- Nivel académico : Maestría
- Especialidad : Contabilidad
- Margen de error asumido : 5%
- No. de encuestados : 370
- Lugar de aplicación : Región Áncash
- Tipo de preguntas : Cerradas
- Número de preguntas : 20

CUESTIONARIO A UTILIZAR:

NR	PREGUNTA	SI	NO	N/R
AUDITORÍA FORENSE				
1	¿Se puede aceptar que entre los varios tipos de auditoría, la auditoría forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con actos de corrupción administrativa?			
2	¿La auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de encontrar la prueba relacionada con los actos de corrupción administrativa?			

3	¿La auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a actos de corrupción administrativa?			
4	¿Es objetivo de la auditoría forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como acto de corrupción administrativa, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes?			
5	¿La auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre actos de corrupción administrativa?			
6	¿La auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de fraudes, lavado de dinero, malversaciones y en general todo acto de corrupción administrativa?			
7	¿La auditoría forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento?			
8	¿Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la corrupción administrativa?			
9	¿Los procedimientos de auditoría forense permiten obtener prueba suficiente, competente y relevante de los actos relacionados con la corrupción administrativa?			
10	¿La auditoría forense previene, detecta e informa los actos relacionados con la corrupción administrativa?			

CORRUPCION ADMINISTRATIVA				
11	¿La corrupción administrativa es todo acto contrario a las leyes y normas que involucran la comisión de irregularidades (fraudes)?			
12	¿Se considera que cuando más monopolio haya en una institución pública, cuanto más discrecionalidad tengan los funcionarios y menos transparencia tenga su actividad; entonces habrá mayores posibilidades de actos corruptos?			
13	¿Se considera como condiciones o eventos que aumentan el riesgo de corrupción: La administración dominada por una persona o grupo; estructura corporativa compleja; la continua falla para corregir debilidades de control interno; el alto porcentaje de rotación de personal clave; los cambios frecuentes de asesores legales y auditores, etc.?			
14	¿Las fases o hechos que pueden motivar corrupción son los siguientes: Facturas imaginarias; errores de sumas y cálculos intencionados; gastos particulares; facturas asentadas duplicadamente; gastos sin comprobantes; alteraciones de facturas, materiales no recibidos; manipulación, falsificación de registros o documentos; registro de transacciones inexistentes; aplicación indebida de políticas contables?			
15	¿Constituyen mecanismos de prevención contra la corrupción: Construir un perfil de los fraudes potenciales; utilizar software de análisis de datos; investigar y profundizar en los patrones que surjan del análisis de datos; llevar a cabo una supervisión y control continuos?			
16	¿Se puede considerar a la auditoría forense, como la mejor herramienta de control para detectar los actos de corrupción en las instituciones públicas?			
17	¿Los elementos contra la corrupción en las instituciones públicas está constituida por: la aplicación del Código de Ética del Funcionario Público; la puesta en funcionamiento de los planes anticorrupción; el apoyo al trabajo de los auditores forenses; la mejora del marco legal vigente, la			

	participación de la sociedad civil; la participación de la prensa de investigación; la actuación oportuna y objetiva de policía, fiscales y jueces; etc.?			
18	¿La prueba en la auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión?			
19	¿El informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la toma de decisiones judiciales y determine el daño y la resarción al estado peruano por parte de las personas o funcionarios de las instituciones públicas?			
20	¿La auditoría forense es la herramienta de gestión contra la corrupción administrativa?			

Anexo N°.03:

Fases de la auditoría forense.

<p>FASE 1: Planificación.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Obtener un conocimiento general del caso investigado.• Analizar todos los indicadores de fraude existentes.• Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional).<ul style="list-style-type: none">✓ Detectar debilidades de control que se habrían permitido cometer el fraude.✓ Obtener indicadores de fraude.
<p>FASE 2: Trabajo de campo.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Elaboración y desarrollo del programa <p>En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.</p>
<p>FASE 3. Comunicación de Resultados.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Presentación del informe técnico. <p>Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación.</p>
<p>FASE 4. Monitoreo del caso.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Acciones de monitoreo permanente.• Evaluaciones asistemáticas.• Registros de antecedentes. <p>Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad.</p>

Anexo N°.04

Procedimientos de auditoría forense:

Procedimientos generales:
<ol style="list-style-type: none">1. Analizar los alcances de los términos contractuales de la Auditoría Forense.2. Obtener conocimiento apropiado de la materia.3. Evaluar el control interno.4. Coordinar en forma permanente con los asesores legales.5. Establecer una estrategia que permita obtener en forma detallada las declaraciones de las partes involucradas.
Procedimientos específicos: (Lavado de activos)
<ol style="list-style-type: none">1. Analizar el origen de los depósitos inusuales.2. Investigar las transferencias en efectivo de importante sumas de dinero.3. Verificar los depósitos y retiros de montos elevados.4. Evaluar el origen y naturaleza del movimiento.5. Analizar los depósitos efectuados por importes significativos.6. Solicitar a los Registros Públicos el movimiento de compra o venta (inmuebles).7. Investigar si se realizan operaciones vinculadas con paraísos fiscales.8. Investigar si se realizan operaciones (paraísos fiscales)9. Verificar si las garantías otorgadas a los bancos.10. Investigar las cancelaciones efectuadas en forma anticipada.11. Investigar y evaluar el movimiento patrimonial de la persona o empresa.

Procedimientos específicos: (Sustracción de activos)

1. Realizar pruebas cuadradas de las conciliaciones bancarias.
2. Revisar la antigüedad de las partidas conciliatorias.
3. Efectuar arqueos de caja en forma inopinada.
4. Efectuar arqueos de documentos valorados de la empresa.
5. Solicitar confirmaciones de terceros de las principales cuentas del balance.
6. Evaluar que las transacciones de compras.
7. Evaluar los informes de los precios de transferencia.
8. Evaluar las políticas de descuentos en las ventas
9. Evaluar las utilizaciones de cuentas inactivas.
10. Revisar los cargos a las cuentas de resultados.
11. Revisar el programa de cálculos de intereses que se cobran a los clientes.
12. Revisar la correspondencia recibida por la empresa y que amerite.
13. Verificar si todas las cobranzas son depositadas en forma intacta.
14. Inspeccionar los activos fijos. 15. Examinar los inventarios.

Procedimientos específicos: (Crimen de “cuello blanco”)

1. Efectuar un análisis de la situación financiera y económica de la empresa.
2. Analizar los resultados obtenidos por cada uno de los centros de ingreso de la empresa.
3. Preparar indicadores de gestión, tales como ROE, ROA, etc.
4. Solicitar las Actas de Directorio y de Junta General de Accionistas.
5. Investigar si las gerencias constituyeron empresas «outsourcing».
6. Investigar sobre los niveles patrimoniales que han obtenido los gerentes.
7. Revisar los legajos personales.
8. Analizar la evolución de la estructura de los activos.
9. Evaluar las provisiones contables determinadas y aprobadas por el Directorio.
10. Analizar con detalle las razones de las cuentas de clientes que son castigadas.
11. Evaluar los motivos que originan que una empresa o persona tengan participaciones accionarias en otras empresas.
12. Verificar si los gerentes tienen préstamos que han sido aprobados por el Directorio.
13. Verificar si se han efectuado, con los recursos de la empresa, préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias.
14. Verificar si los pagos efectuados por compra de inmuebles están de acuerdo con los precios de mercado.
15. Verificar si existen facturaciones incluidas en los resultados y que en los próximos días son anuladas.
16. Verificar si los resultados obtenidos en las ventas de activos son reconocidos en el período.

17. Verificar si existen acuerdos de recompra
18. Verificar si la gerencia adquiere posiciones especulativas ocultas de tipo de cambio, precios de mercaderías (Bolsa de Productos) no autorizadas por el Directorio.
19. Verificar que el Activo Subyacente que sustenta la emisión de bonos o Certificados de Titulización.
20. Verificar las ventas de los activos subyacentes de las titulizaciones y su relación con el valor inicial de registro en el patrimonio fideicometido.
21. Verificar que la determinación del cálculo del gasto de las participaciones gerenciales
22. Evaluar los reportes de excepciones aprobadas por la Gerencia y determinar las excepciones son los beneficiarios.
23. Evaluar la estructura de comisiones cobradas.
24. Investigar si existe algún tipo de relación entre las empresas beneficiadas por las tarifas, comisiones preferenciales y la gerencias.

Procedimientos específicos: (Quiebras fraudulentas de empresas)

1. Obtener conocimiento de las razones que han estipulado los accionistas para declarar la quiebra de una empresa.
2. Evaluar si se han seguido con todos los requisitos que exige la Ley de Sociedades.
3. Analizar los estados financieros de los últimos periodos anteriores a la fecha de insolvencia o de la declaración de quiebra y determinar las posibles razones que han determinado la insolvencia o quiebra de la empresa.
4. Determinar qué decisiones tomadas en los últimos periodos originaron que la empresa sea declarada en quiebra.
5. Analizar los gastos registrados en los últimos meses de la gestión.
6. Determinar si es que existe algún tipo de beneficio oculto que resulta de la quiebra.

Procedimientos específicos: (valuación de empresas)

1. Solicitar los Estados Financieros y los parámetros que utilizan para valorar el activo.
2. Verificar si éstos se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Solicitar los Estados Financieros Auditados de la empresa.
4. Evaluar la evolución de las utilidades de la empresa.
5. Verificar si la empresa cotiza en bolsa y cuál es el precio de cotización.
6. Preparar un flujo descontado de la empresa que permita establecer su valor y compararlo con los valores patrimoniales y de cotización de la empresa.

Anexo N°. 05:

Modelo del informe de auditoría forense

No. Ref. _____
<p>INFORME DE LA INVESTIGACION FORENSE (NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN PÚBLICA)</p> <p>CORRESPONDIENTE AL PERIODO</p> <p>DEL _____ AL _____ DEL _____</p> <p>CHIMBOTE, _____ DE _____</p>

I ANTECEDENTES:

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

II OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

- 2.1 Generales
- 2.1 Específicos

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

III ALCANCE DE LA INVESTIGACION

Procedimientos de auditoría

IV RESULTADO DE LA INVESTIGACION

Hallazgos de Auditoría

Es dar a conocer el cumplimiento de los objetivos planteados inicialmente en la investigación de auditoría forense, estableciendo responsables de cometer el acto ilícito.

V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

(Según las circunstancias del caso)

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

Anexo N°.06:**CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES**

Actividades	Fecha	
	Inicio	Término
Elaboración del proyecto de tesis	01/04/2012	30/08/2012
Recolección de información	01/09/2012	30/11/2013
Elaboración del informe de tesis	01/12/2013	30/12/2013
Perfeccionamiento del informe de tesis	29/11/2015	28/03/2015
Fecha de Sustentación		28/03/2015

Anexo N°.07:**PRESUPUESTO:**

➤ Bienes:

Detalle	Cantidad	U.M.	P.U.	P. Total
Papel Bond - 80 gr.	2	Millar	30.00	60.00
Resaltador	3	Unidad	2.50	7.50
Lapiceros	2	Docena	12.00	24.00
Dispositivo USB	1	Unidad	25.00	45.00
Tinta de Computadora	5	Unidad	10.00	50.00
Total S/.				186.50

➤ Servicios:

DETALLE	Cantidad	Unidad de Medida	Precio Unitario	Precio Total
Apoyo labor estadística	-	-	-	500.00
Apoyo Secretarial	-	-	-	500.00
Impresiones	-	-	-	180.00
Fotocopias	-	-	-	30.00
Empastado	-	-	-	32.00
Internet	-	-	-	120.00
Movilidad	-	-	-	250.00
Llamadas telefónicas	-	-	-	36.00
Viáticos	-	-	-	200.00
Total S/.				1,848.00

Resumen de presupuesto:

Bienes S/. 186.50

Servicios S/. 1,848.00

Total Presupuesto S/. 2,034.50

Anexo N°.08:

FINANCIAMIENTO

Para el desarrollo y elaboración el presente trabajo de investigación, así como también al gasto incurrido, será autofinanciado.