



CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

PARTE N° IX

AUDITORIA FORENSE

PROYECTO BID/CGR

**MANAGUA – NICARAGUA
JULIO, 2009**

INDICE

Capítulo XXX	
Visión General de Auditoría Forense	1
1. Conceptos	3
1.1 Auditoría Forense	3
1.2 Corrupción	3
1.2.1 Causas de la corrupción	3
1.3 Fraude	4
2. Objetivos	6
3. Importancia de la Auditoría Forense	6
4. Características de la Auditoría Forense	6
4.1 Auditor Forense	7
4.2 Diferencia con la auditoría tradicional	8
5. Proceso de Auditoría Forense	8
Capítulo XXXI	
Planeación de Auditoría Forense	9
1. Plan previo de auditoría	12
2. Entendimiento de la Entidad	13
3. Procedimientos analíticos preliminares	14
4. Evaluación del Control Interno	15
5. Importancia y evaluación del riesgo	16
5.1 Calificación del riesgo inherente a la organización	17
5.2 Departamentos o áreas gubernamentales de alto riesgo	18
6. Detección de Fraudes	18
7. Programa de auditoría	19
7.1 Objetivo general de la auditoría	19
7.2 Objetivos específicos	19
7.3 Procedimientos	20
Capítulo XXXII	
Ejecución de Auditoría Forense	23
1. Procedimientos de Auditoría	25
2. Técnicas de Auditoría Forense	25
2.1 Tipos de técnicas de auditoría	26
2.2 Admisibilidad de las pruebas	26
3. Pasos para la revisión	27
4. Prácticas contables para detectar lavado de dinero.	28
4.1 Procedimientos contables para detectar lavado de dinero.	29
5. Uso del software en auditoría forense.	29
6. Prueba pericial	30
7. Papeles de Trabajo	31
7.1 Índice de papeles de Trabajo	31
7.2 Carta de Salvaguarda	34

Capítulo XXXIII

Informe de Auditoría Forense

35

1. Informe Ejecutivo 38
2. Contenido del informe 38
3. Precauciones al redactar el informe 41

Anexos

42

1. Programa general de Auditoría 43
2. Cédula Matriz de Presuntos Responsables 45
3. Modelo de Encabezado de carta de remisión 45

Glosario

47

CAPÍTULO XXX
VISION GENERAL DE AUDITORIA FORENSE

Capítulo XXX

Visión General de Auditoría Forense

En la búsqueda de herramientas que apoyen el fortalecimiento de las instituciones públicas, procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal, surge la auditoría forense como revisión realizada para lograr objetivos que impliquen una determinación judicial, ante supuestos actos dolosos o fraudulentos, imponiendo la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de auditoría que permitan obtener evidencia de apoyo al Poder Judicial.

El desarrollo del trabajo de investigación sobre esta nueva temática, conlleva un modelo práctico encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento del uso eficaz de los recursos del Estado

El tipo de investigación utilizado es el exploratorio porque plantea las bases para desarrollar una investigación con mayor rigor científico y que en su contenido, tiene pocos antecedentes en cuanto a su modelo teórico o a su aplicación práctica.

La corrupción es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público. La auditoría forense es una nueva herramienta que ayuda a detectar y a combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado. La auditoría forense es una alternativa porque permite disponer de conceptos y opiniones de valor técnico, que le permita a la justicia actuar con mayor certeza especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión estatal.

La auditoría forense ante la existencia de supuestos actos fraudulentos impone la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de auditoría generalmente aceptadas que le permita obtener evidencia al poder judicial. Debe tenerse en cuenta la naturaleza y el alcance de la auditoría del sector público, ya que puede verse afectado por la legislación, reglamentos, ordenanzas y disposiciones ministeriales relacionadas con la detección de fraude. El auditor debe diseñar acciones de manera que garantice la detección de errores, irregularidades o actos ilícitos que puedan afectar los valores que se encuentran en los estados financieros. La aplicación de las normas legales aplicables permite al auditor, ejercer su labor en caso de evidencias de corrupción en el desarrollo de su trabajo, y elaborar un informe especial con sustento legal y técnico para efectuar las acciones correspondientes en forma inmediata.

La auditoría forense como auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas en contra del patrimonio, se ha convertido en una herramienta eficaz en todos los países; ha sido un instrumento en la lucha contra la corrupción y en los últimos años ha tenido un gran auge, debido a los escándalos ocurridos por causa del fraude entendido como un acto intencional que atenta contra la organización y busca satisfacer un beneficio propio.

Es por esta razón que la Contraloría General de la República ha incorporado este tipo de auditoría a su actuación en la práctica de la auditoría gubernamental.

1. Conceptos

1.1 Auditoría Forense

La auditoría forense investiga, analiza, evalúa, interpreta y documenta hechos relacionados con delitos financieros, para establecer la identificación plena del o los responsables, determinar la forma y tiempo en que se dieron los hechos y la cuantificación del daño patrimonial al Estado.

Las auditorías forenses pueden realizarse cuando en la auditoría financiera, operacional o de gestión, ambiental, de obras públicas, y los diversos tipos de auditoría que realizan los auditores gubernamentales, se detecte la existencia de delitos financieros, en caso de denuncias específicas o a solicitud de los órganos competentes del Estado.

1.2 Corrupción

Generalmente se define como: El abuso de los derechos de un funcionario público para beneficio propio. Es la realización de actos ilegítimos que afectan los bienes y recursos públicos, con el fin de obtener un beneficio personal, para familiares, amigos o correligionarios.

Algunas personas consideran que esta definición se queda corta, pues sólo se refiere a la corrupción de los funcionarios públicos. Se olvida que la mayoría de los actos de corrupción de aquéllos se realiza con la complicidad de empresarios y demás ciudadanos que también se aprovechan de los bienes del Estado.

Reconociendo esta realidad, aquí nos referiremos específicamente a la corrupción que tiene lugar en la administración pública, pues el objeto de este manual se relaciona directamente con ésta.

1.2.1 Causas de la corrupción

Si hay corrupción es porque existen las condiciones que la permiten y las personas que la fomentan. Se puede afirmar que sus principales causas son:

Un sistema ineficiente, que la fomenta al no ejercer los controles necesarios sobre los actos de los funcionarios públicos. Además, es un sistema que sólo funciona por la ruta de la corrupción.

La politización de la administración pública, entendida como el manejo de lo público en función de los intereses particulares de los partidos políticos. El clientelismo político que se manifiesta en las dádivas, los favores, los empleos y salarios expresamente asignados a los activistas de un partido es una de las expresiones más dañinas de la politización de la administración pública.

La impunidad. Como producto de lo anterior, los responsables de actos de corrupción no son castigados conforme a las leyes ni sancionados moralmente por la sociedad. La impunidad, que es parte integral del sistema, permite que la corrupción siga creciendo.

Una escala distorsionada de valores. En esta época en la que predomina el consumo exagerado de bienes materiales, se ha perdido el sentido de la búsqueda del bien común. La actividad política sólo se considera como un medio para lograr el enriquecimiento rápido y fácil, sin importar cómo.

1.3 Fraude

Como acto ilegal es una irregularidad que se hace de forma intencional dentro de la entidad e implica:

- 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.

Tipos de fraude:

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 entidad. 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 coexistir una oportunidad. Esta puede ser provocada por la falta de controles.

Como se evita un fraude:

La respuesta más sencilla es la de mejorar el control administrativo, implementar prácticas y políticas de control, analizar los riesgos que motiven un fraude, tener la mejor gente posible, bien remunerada y motivada.

Como se detecta un fraude: Existe una infinidad de respuestas a esta pregunta las más comunes son:

- Observar, probar o revisar los riesgos específicos de control, identificar los más importantes y vigilar constantemente su adecuada administración.
- Revisar constantemente las conciliaciones de saldos con bancos, clientes, etc.
- Llevar a cabo pruebas de cumplimiento de la eficacia de los controles.

Errores e irregularidades:

La presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra la aplicación de las normas contables aplicables a la Entidad, 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: Desfalcos, Distorsiones.

Los errores:

Los errores pueden ser consecuencia de fallos matemáticos o administrativos en los registros contables, aplicación errónea de las normas contables o mal interpretación de los hechos existentes.

Las irregularidades

Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de una mala interpretación u omisión deliberada de los efectos de hechos u operaciones u otros cambios intencionados en los registros contables básicos.

Errores más comunes:

- En la clasificación del activo que no sería material en cuanto a su cantidad, si esta afecta 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 las NIC.

Error tolerable:

Se especifica generalmente como un componente de la precisión deseada.

El problema de los errores es que el sistema de control debe ser adecuado para detectarlos.

Tipos de Errores:

- 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.
- 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 87, 65 anotando en su lugar 78, 56

2. Objetivos

Los objetivos de una auditoría forense son investigar, analizar, evaluar, interpretar la información financiera sobre hechos relacionados con delitos financieros, para determinar con precisión la identificación plena del o los responsables, la forma en que se dieron los hechos, el tiempo y la cuantificación del daño patrimonial al Estado.

3. Importancia de la Auditoría Forense

La auditoría forense es sin duda un tema de actualidad e importancia, vinculado directamente con la lucha contra la corrupción y con la labor que deben desarrollar las autoridades en el sector público. Sin embargo, la sola decisión de las autoridades y directivos tampoco será suficiente si la Contraloría General de la República no cuenta con profesionales altamente calificados, capacitados y experimentados en la investigación de fraudes, cuyos informes constituyan a nivel del ministerio público y de los juzgados y tribunales de justicia, sólidos instrumentos para la iniciación y sustanciación de las acciones penales tendientes a establecer culpables y responsables de los ilícitos, con la certeza de que serán impuestas las penas correspondientes.

El producto de auditoría forense es una prueba pericial especializada. Se le considera como un medio de aportar cierto tipo de información o asesoramiento al proceso de datos de carácter científico, técnico y especializado.

4. Características de la Auditoría Forense

Las características de la auditoría forense son:

- Se analiza la información en forma exhaustiva.
- Se piensa con creatividad.
- El trabajo requiere actividades de análisis, cuantificación de pérdidas, recolección de evidencias.
- Debe poseer un sentido común de los negocios.
- Es conocedora de temas contables, de auditoría, criminología, de investigación y legales.

4.1 Auditor Forense

El auditor forense analiza, interpreta, recopila, y presenta las características del hecho o delito financiero de manera que sea entendible y correctamente sustentada con el fin de asistir a los operadores de justicia, llámese Fiscalía, Procuraduría General de la República y Contraloría General de la República, para lo cual debe tener las mismas destrezas básicas que se necesitan para ser un buen auditor, y atributos especiales tales como:

- Formación académica en contabilidad, administración y temas afines así como conocimiento apropiado de algunos elementos básicos como finanzas, leyes, contratación administrativa y de procedimiento civil.
- Analíticos, prestar atención a los detalles más pequeños analizando la información en forma exhaustiva pensando con creatividad y sentido común en los negocios.
- Pensar con creatividad,
- Dominar los elementos básicos de procesamientos electrónicos de datos
- Excelente capacidad de comunicación, completa discreción, amplia experiencia y absoluta confianza,
- Conocedores de temas contables, auditorías, técnicas de investigación y legislación.
- Capaces de trabajar con datos incompletos.
- No debe emitir juicios sobre hechos que no estén en condiciones de documentar.

El auditor, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis, considerando que:

- El auditor revisa el proceso de control designado por la administración.
- Garantiza la confiabilidad y la integridad de la información.
- Salvaguarda los intereses económicos y la plena eficiencia de la utilización de los recursos.
- Tiene bajo su responsabilidad, no solo la función de evaluación, sino también la aplicación de la ética, debe anteponer sus valores morales, su profesionalismo y experiencia ante sus propios intereses económicos y/o personales, o a favor de terceros.

Diferencia entre perito y auditor forense

El perito es la persona que posee los conocimientos científicos, técnicos, prácticos a la cual se acude en busca del dictamen, para que este como asesor facilite al juzgador, una mejor apreciación de los hechos controvertidos y el auditor forense es un profesional de ciencias económicas, el cual realiza peritaje con una mayor especialidad rigiéndose por las normas sobre peritaje y Normas de Auditoría Gubernamental y su información tiene carácter de prueba pericial.

4.2 Diferencia con la auditoría tradicional

La auditoría forense descansa en la experiencia de expertos que trabajan con evidencia delicada, con abogados, entidades estatales vinculadas con los operadores de justicia y su trabajo está dirigido hacia ambientes legales o causas jurídicas. En cambio la auditoría tradicional se realiza sin este enfoque, sólo se dedica a llevar los programas para obtener una seguridad razonable basada en sus evidencias.

5. Proceso de Auditoría Forense

El proceso de Auditoría Forense se desarrolla en tres fases

Fase 1 -Planeación de la Auditoría Forense

Fase 2 Ejecución de la Auditoría Forense

Fase 3 Informe Forense

Dicho proceso debe ejecutarse aplicando las Normas de Auditoría Gubernamental aplicables a todo tipo de auditoría que comprende las NAGUN 2.10 a NAGUN 2.90; y las normas particulares a este tipo de auditorías como son las NAGUN 9.10 a NAGUN 9.30

CAPITULO XXXI
PLANEACION DE LA AUDITORIA FORENSE

Capítulo XXXI Planeación de la Auditoría Forense

Esta fase de la auditoría debe desarrollarse cumpliendo una serie de pasos y fases en orden lógico y secuencial, de manera que sea posible realizar la auditoría eficientemente y cumplir con los objetivos de manera oportuna. Este plan tiene un propósito fundamental, determinar que cada una de las fases se cumpla en el transcurso de la auditoría y establecer el procedimiento a seguir, el equipo a cargo de la auditoría debe entender el propósito y cada procedimiento que se adopte debe encaminar hacia ese fin.

Las partes fundamentales de una planificación comprende: a) El Plan Previo, b) Entendimiento de la entidad; c) Procedimientos analíticos preliminares, d) Evaluación del Control Interno; e) Importancia y evaluación del riesgo, y f) Programa de auditoría.

La mayor parte de la planeación de auditoría tiene que ver con la obtención de información para ayudar a los auditores a evaluar los riesgos inherentes y aceptables de auditoría. Cuando se decide que el riesgo aceptable de auditoría es menor y se considera adecuado, hay tres efectos potenciales:

- Se requieren más hechos para aumentar las garantías de que no hay errores importantes en la auditoría.
- Se puede requerir de más personal experimentado en la realización del trabajo de auditoría.
- El trabajo será revisado de manera minuciosa y más detallada que lo usual.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen los siguientes procedimientos para la planeación de la Auditoría Forense:

NAGUN 8.10 PLANEACION

En el proceso de planeación se requiere un análisis previo de las circunstancias que rodean el hecho y del sistema de control existente en la entidad afectada, debiéndose considerar lo siguiente:

1. Precisar objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo,
2. Definir métodos y procedimientos a aplicar en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad.
3. Obtener el conocimiento apropiado del caso investigado
4. Identificar las transacciones y/o documentos que se examinarán, el período que abarcará la auditoría y el tipo de procedimientos más adecuados a la situación a examinar, que le permiten elaborar los programas de auditoría con mayor precisión y confiabilidad.

5. Analizar los indicadores del delito financiero existentes en el caso, entre los cuales se pueden señalar:
 - a) Alteración de registros
 - b) Apropiación indebida de efectivo o activos
 - c) Apropiación indebida de las recaudaciones
 - d) Inclusión de operaciones inexistentes o falsas,
 - e) Obtención de beneficios ilegales,
 - f) Ocultamiento de activos, pasivos, gastos, faltantes.
 - g) Omisión de transacciones.
6. Analizar el control interno que permitirá:
 - a) Detectar debilidades que permitieron el delito financiero
 - b) Obtener indicadores de gestión
 - c) Formular recomendaciones para evitar casos en el futuro

La planificación de auditoría implica desarrollar una estrategia general para su conducción a fin de asegurar que el auditor tenga conocimientos de sus actividades, sistema de control e información y disposiciones legales aplicables a la institución, que le permitan evaluar el nivel de riesgo de auditoría, así como determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar. Existen tres razones principales por las cuales el auditor planea adecuadamente sus compromisos: Obtener evidencia competente y suficiente para las circunstancias, ayudar a mantener los costos a un nivel razonable y evitar malos entendidos con el cliente.

El auditor debe planear la auditoría para tener la seguridad razonable de que será posible descubrir irregularidades significativas en los estados financieros examinados.

Se debe planear de tal manera que se asegure el cumplimiento eficiente y eficaz del objetivo de la auditoría para lo cual el auditor debe tomar en cuenta aspectos como:

1. Desarrollar un plan específico donde se consideren los elementos para alcanzar los objetivos generales y específicos, alcance del examen y procedimientos más importantes.
2. Conocimiento de la entidad a auditar, su naturaleza operativa, organización, servicios que presta, normativas a aplicar y el seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

3. Entendimiento suficiente del sistema de control interno de la entidad para su evaluación.
4. Determinar la naturaleza, extensión y alcance de los procedimientos de auditoría basándose en la evaluación de riesgo de auditoría.
5. Cronograma de trabajo de la auditoría, identificando las fechas claves para su ejecución en tiempo y forma.
6. Evaluación del riesgo de errores o irregularidades de importancia relativa, basados en dicha evaluación, se deben diseñar los procedimientos para obtener información que sea aceptado por una corte como pruebas periciales.
7. La metodología del trabajo a realizar incluyendo las técnicas para obtener la evidencia y para desarrollar los hallazgos de auditoría así como los indicadores de fraudes en las empresas.
8. Obtener una comprensión de orden legal, reglamentario, contractual, administrativo y financiero de la empresa.
9. Contar con el apoyo legal apropiado y la asistencia técnica de expertos, según las actividades a realizar durante el examen.

1. Plan Previo de Auditoría

El plan previo de auditoría inicia con la decisión de efectuar la auditoría y comprende la obtención de antecedentes de la entidad sobre resultados de auditoría anteriores, así como del caso a investigar que permita elaborar el Plan de trabajo, la determinación del período a investigar, La planeación permitirá:

- Obtener el conocimiento apropiado del caso investigado
- Identificación de las personas o grupo de personas cuyo movimiento económico se va a investigar.

Una vez identificados los servidores públicos vinculados con el caso investigado, solicite al área de recursos humanos copia de los siguientes documentos:

- contrato o nombramiento.
 - hoja de asignación de remuneraciones.
 - último recibo de percepciones.
 - altas, bajas o documento que acredite la calidad del servidor público.
 - constancia del último grado de estudios.
 - Información con los datos generales del servidor público (nombre completo, domicilio y teléfonos particulares, número de registro único de contribuyentes y antigüedad laboral en la dependencia o entidad)
- Determinación de las fuentes y clases de información necesaria para la investigación. En este sentido es saludable conocer las posibles fuentes internas y externas que el equipo de auditoría podrá acceder y utilizar para obtener datos y evidencias sobre el caso.

- Identificar las transacciones y/o documentos que se examinarán, el período que abarcará la auditoría y el tipo de procedimientos más adecuados a la situación a examinar, que le permiten elaborar los programas de auditoría con mayor precisión y confiabilidad.
- Analizar los indicadores del delito financiero existentes en el caso, entre los cuales se pueden señalar:
 - ✓ Alteración de registros
 - ✓ Apropiación indebida de efectivo o activos
 - ✓ Apropiación indebida de las recaudaciones
 - ✓ Inclusión de operaciones inexistentes o falsas,
 - ✓ Obtención de beneficios ilegales,
 - ✓ Ocultamiento de activos, pasivos, gastos, faltantes.
 - ✓ Omisión de transacciones.

Se debe efectuar una valoración preliminar para poder planificar los recursos necesarios que se deben utilizar, de acuerdo a la solicitud realizada de alcance de la tarea a ejecutar y cronograma para el desarrollo de la misma.

2. Entendimiento de la Entidad

Obtención de información sobre las obligaciones legales del cliente:

La revisión del Acta Constitutiva, Decreto o Ley de creación, y Estatutos, Consejo Administrativo, Contratos. El conocimiento de todos estos documentos y otros, permite a los auditores interpretar los hechos relacionados en toda la auditoría y asegurarse de que se manifiesten de manera correcta en los Estados Financieros, revisándolos de manera detallada para encontrar las evidencias suficientes y competentes.

El conocimiento profundo de la organización deberá abarcar el entendimiento de sus objetivos y las estrategias que lleva adelante para alcanzarlos, los sistemas o procesos a que dan lugar esas estrategias y la forma en que interactúan con el medio en que se desarrolla.

Uno de los métodos consiste en identificar primero cuáles son las decisiones que involucran interés económico donde pueden producirse las acciones irregulares, o fraudulentas, para determinar posteriormente cuál es el “proceso” de formación de tal decisión, y todas las instancias del trámite administrativo que tienen lugar para obtener ese resultado. Una vez identificado el proceso cabe graficarlo mediante un flujograma, en el que se identifiquen las dependencias o áreas de la organización donde ellas tienen lugar.

Para lo mismo es necesario conocer con profundidad a la organización y estar en condiciones de aseverar sobre:

- Naturaleza o actividad de la empresa.
- Lugar geográfico donde desarrolla sus actividades.
- Naturaleza de los productos o servicios que presta.
- Organización y estructura.
- Medio ambiente en el cual desarrolla sus negocios y actividades.
- Regulaciones y normativas que debe cumplir dicha organización.
- Fuerza laboral.
- Capacidad operativa.
- Fuentes de recursos financieros
- Niveles de ingresos y egresos.
- Estándares de la organización.
- Evaluaciones de control interno.
- Reportes de control de gestión.
- Personal responsable de las operaciones.
- Modelo de organización, filosofía, políticas, programas, presupuestos, planes y otros.
- Estrategia organizacional y su estilo.
- Investigación y desarrollo, marketing, diseño de ingeniería de procesos productivos, distribución, logística y servicio al cliente, entre otros.

3. Procedimientos analíticos preliminares

Hacer procedimientos analíticos durante la planificación es parte esencial en la realización de una auditoría eficaz y efectiva, ya que proporcionan información para evaluar el riesgo inherente y aceptable de auditoría y establecer su importancia, lo cual incidirá en las decisiones sobre el alcance, procedimientos de auditoría.

En la etapa de planeación se deben aplicar algunas pruebas de situaciones y prácticas que incrementan el riesgo de fraude en el Estado. En tal sentido se deberán aplicar pruebas para detectar:

- Omisión de documentos.
- Simulación contable.
- Apertura de cuentas sin autorización.
- Multiplicidad de cuentas a nombre de terceros.
- Clonación de cuentas.
- Encubrimiento de ingresos.
- Endeudamiento ficticio.
- Manipulación de contratos.
- Utilización de cuentas cifradas.
- Manipulación de la edad de los bienes.
- Peculado.
- Usurpación de identidades.

- Utilización de testaferros
- Lavado de dinero mediante contratos.
- Asignación de bienes en confianza.
- Maquillaje tributario.
- Cadenas políticas.
- Personas ficticias.
- Encubrimiento bancario por movimiento.
- Fondo negro (utilización de cuentas corrientes legítimas de terceros).
- Ocultamiento de pérdidas.
- Subvalorización de bienes.
- Mercado clandestino de títulos valores.
- Participaciones familiares y venta entre vinculados.

4. Evaluación del Control Interno

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno, estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización, lograr una comprensión adecuada del sistema de control interno, que mantenga sobre sus operaciones o sobre sus activos la empresa.

Esta comprensión es necesaria para:

1. Planificar la investigación.
2. Verificar que el sistema de control interno opera de acuerdo a su diseño original.
3. Establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación, en especial como confiabilidad del material probatorio que proporciona y como fuente de dicho material.
4. Comprobar la adecuada salvaguarda de activos y recursos de la organización.
5. Verificar la oportuna y exacta información financiera económica emitida.
6. Verificar la adhesión a las políticas de la empresa.
7. Visualizar el debido cumplimiento de las regulaciones locales y el estricto cumplimiento de la ley.

La evaluación del sistema de control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas. Los presuntos involucrados que pueden ser de la misma organización o con terceros relacionados.

Un planteamiento de la evaluación que hace el auditor dirija su atención directamente en prevenir o detectar errores o irregularidades importantes debe enfocarse en las operaciones y los saldos de las cuentas, y consiste en aplicar a cada tipo importante de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría los siguientes criterios:

- Considerar los tipos de errores e irregularidades que pueden ocurrir.
- Determinar los procedimientos de control interno contable que pueden prevenir o detectar errores o irregularidades.
- Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.

- Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar su efecto sobre: la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar y las sugerencias a la entidad. La revisión que haga el auditor del sistema de control interno contable y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con los objetivos de la evaluación del sistema. Por esta razón, las evaluaciones generales no son útiles a los auditores

El control interno comprende: Las normas y procedimientos administrativos; Las normas y procedimientos financieros, ambos tienen como objetivo fundamental captar y resumir las diferentes operaciones financieras y administrativas. En la evaluación del control interno se obtienen las informaciones prácticas, que puedan determinar su efectividad, según los propósitos establecidos e identificar posibles debilidades. Un control interno débil puede permitir que ocurran errores o irregularidades resultando una cantidad material, que el auditor no pueda detectar a causa de una falla ocasional de un procedimiento de control específico. Las irregularidades pueden ser efectuadas a un nivel de la gerencia que por lo general es más difícil para detectar.

5. Importancia y evaluación del riesgo

Administración de riesgos es el proceso de identificación, valoración y control de los riesgos asociados con todas las actividades que podrían ocasionar pérdidas para una entidad. Sin embargo, no existe un método convencional para administrar riesgos, y los objetivos de la administración de los riesgos varían considerablemente entre las entidades. Ello puede incluir no solo reducir, limitar o evitar los riesgos, sino también aceptar, seleccionar y eventualmente asumir riesgos.

Al comenzar sus tareas forenses el auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar ante la administración sobre:

- Fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos.
- La visualización de debilidades en el diseño de los sistemas de administración y de control interno, la existencia o funcionamiento de determinados controles, las condiciones o hechos que incrementan el riesgo de fraude o error.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente.

Asimismo es importante que el auditor tome en cuenta el ambiente de control implantado en la empresa y la actitud de la gerencia general y del personal respecto al ambiente de control.

5.1 Calificación del riesgo inherente a la organización

No todas las organizaciones de la administración gubernamental encierran el mismo nivel de riesgo frente al fenómeno corrupción. En este sentido, aquellas donde se resuelven reclamos a la administración o excepciones a regímenes comunes, cuya aprobación puede dar lugar a grandes intereses estarán en un extremo; aquellas donde la decisión sólo involucra aspectos de escasa repercusión económica se ubicarán en el otro extremo.

El riesgo inherente deberá ser calificado como alto, medio o bajo. A tales efectos, el auditor considerará:

La significatividad de las operaciones involucradas, en comparación con las operaciones de otras entidades, la trascendencia económica de las operaciones a que dieron lugar las decisiones que se identificaron como de riesgo, la magnitud económica de las transacciones, la sensibilidad social ante el tipo de operaciones en cuestión, así como las condiciones internas de la organización.

a) Significatividad

Es importante la consideración de la significatividad del monto de los recursos que administra la Entidad. No involucra el mismo riesgo inherente, una organización cuyo presupuesto es de 10 millones de córdobas anuales que otra con un presupuesto de 30 millones. Resulta obvio señalar que las operaciones que tendrán lugar en la primera, serán por montos muchos menores.

b) Trascendencia económica

Asimismo, debe evaluarse si la entidad con un presupuesto de 30 millones tiene la facultad de tomar decisiones, cuyo impacto en términos económicos, supera ampliamente su propio presupuesto; por ejemplo, la dependencia gubernamental donde se definen las regulaciones de construcción y las excepciones a las mismas.

c) Sensibilidad social

Aquellas actividades donde los actos de corrupción pueden generar una reacción social mayor. Por ejemplo, los que se comenten en perjuicio de instituciones de menores o ancianos.

d) Condiciones de la organización

Estas incluirán las motivaciones y aptitudes dentro de la organización y la actitud hacia el control, tales como los métodos de reconocimiento de sus funcionarios, en particular, y de su personal en general; sistemas de reclutamiento de personal ajenos al mérito y a la idoneidad, sentido de pertenencia a la organización que esta haya sido capaz de desarrollar en sus integrantes; funcionarios responsables inexpertos; nivel de vida de sus miembros acorde a las remuneraciones, grado de politización en la toma de decisiones, predisposición de los funcionarios a la rendición de cuentas, etc.

Los factores descritos no acreditan por sí mismos la existencia de maniobras corruptas, sin embargo, operan como “pistas de auditoría”, o señales de peligro que el auditor debe considerar a la hora de calificar el nivel de riesgo de la organización.

Esta primera clasificación, de acuerdo con la naturaleza de la organización, determinará el mayor o menor esfuerzo que invertirá el auditor en la identificación de las áreas susceptibles a ser objeto de maniobras irregulares. Como es habitual en auditoría, aplicamos el criterio de significatividad y relevancia en la determinación del alcance de nuestro trabajo.

5.2 Departamentos o áreas gubernamentales de alto riesgo

Dentro de la estructura de la administración gubernamental moderna entendemos que debería calificarse como de alto riesgo inherente las siguientes áreas:

Departamentos de recaudación de impuestos
 Unidades ejecutoras de proyectos y programas
 Unidades de adquisiciones
 Entes aduaneros
 Departamentos de policía
 Entes regulatorios (INAA, TELCOR, INE, SIBOIF, MARENA, MAGFOR, etc.)

Áreas consideradas críticas

La experiencia nos indica que las áreas donde se llevan a cabo operaciones o procesos más susceptibles de padecer acciones corruptas son:

- Selección de oferentes para la ejecución de obras y/o adquisición de bienes o servicios.
- Análisis de reclamos que involucren intereses de terceros, ajenos a la administración.
- Áreas de resolución de pedidos de excepciones a reglamentaciones.
- Concesión de permisos, licencias, concesiones, etc. para la explotación de bienes y /o recursos públicos,
- Áreas de negociación,
- Áreas de inspección, muy particularmente las de tasas y tributos,
- Adjudicación de subsidios y/o subvenciones,
- Concesión de beneficios fiscales extraordinarios.

6. Detección de Fraudes

En base a la evaluación del riesgo realizada, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que le ofrezcan una certidumbre razonable de poder detectar las distorsiones producidas por fraude o error, que tengan un efecto material en el conjunto de las operaciones, recursos y los estados financieros.

En consecuencia, el auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error, la probabilidad de detectar errores es, por lo general mayor que la de detectar fraudes, puesto que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia (Teoría de la Ocultación).

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría tradicional, existe un riesgo inevitable de que las distorsiones materiales en los estados financieros por un fraude y en menor extensión, por errores no puedan ser detectadas.

El posterior descubrimiento de estas distorsiones producidas por un fraude o error, existente durante el período cubierto por el dictamen, no indica que el auditor no se haya ceñido a los principios básicos y procedimientos esenciales de auditoría, que el auditor haya observado o no estos principios y procedimientos, determinará lo apropiado de los procedimientos que haya aplicado en las circunstancias, y la congruencia entre el dictamen y los resultados de aquellos procedimientos.

Algunos administradores tienen una estrecha percepción de la reducción de riesgo y consideran que el riesgo se reduce solamente cuando una amenaza se elimina de manera clara y medible. Otros tienen un punto de vista amplio y consideran que, la reducción del riesgo se logra, aunque la actividad no produzca una eliminación clara o medible del riesgo.

7. Programa de auditoría

Se deberán diseñar programas de trabajo específicos a la medida del examen a practicar en el que se describan los pasos y actividades que han de seguirse en la etapa de ejecución del trabajo y la preparación de procedimientos aplicables para verificar los hechos sujetos de auditoría.

Para el diseño del programa de auditoría se seleccionará los procedimientos de auditoría para lograr un nivel apropiado de riesgo de detección, riesgo basado en evaluaciones de riesgo inherente y de control interno, de las áreas y operaciones vinculadas a los hechos investigados, los que serán respaldados con pruebas de cumplimiento y como sustantivas.

Los programas de auditoría deben indicar: Los objetivos generales y específicos y los procedimientos de auditoría aplicables:

7.1 Objetivo general de la auditoría

El objetivo se centrará en lograr evidencia suficiente, competente y pertinente que tipifique la violación de las leyes en los hechos investigados (ejemplos: cheques cobrados por personas no autorizadas, omisión de ingresos propios, incumplimientos a las leyes sobre retenciones, desembolsos con soportes insuficientes, obras pagadas y no realizadas, irregularidades en las adquisiciones, faltantes de efectivos, valores y/o activos).

7.2 Objetivos específicos.

Se establecen los objetivos específicos del área en concordancia con los objetivos generales de auditoría:

- Cuantificar y verificar la emisión en cheques sin disponibilidad bancaria.

- Describir la omisión de los registros contables de los ingresos propios y el uso irregular del dinero.
- Cuantificar el incumplimiento de los impuestos sobre retenciones según la ley bajo la relación del funcionario y entidad equivalente.
- Determinar el monto de los desembolsos con soporte insuficiente.

7.3 Procedimientos

Los procedimientos detallados en los programas de auditoría consisten en el conjunto de técnicas de auditoría organizadas estratégicamente de tal forma que al aplicarlos el auditor pueda alcanzar cada objetivo propuesto, métodos básicos mediante los cuales el auditor obtiene evidencia para establecer la base de su opinión, denominadas técnicas de auditoría; (Por ejemplo la revisión, observación, investigación, confirmación, comparación, etc.).

El auditor debe comprender estas técnicas y conocer cómo se pueden utilizar, su rango de aplicación y las limitaciones inherentes de las mismas. Una vez que el auditor conoce a fondo las operaciones de la entidad, está en condiciones de usar estas técnicas en el diseño de procedimientos específicos que le servirán para recopilar evidencia suficiente y competente.

De forma similar al diseñar los procedimientos, el auditor deberá centrarse en los objetivos de auditoría que se han de cumplir para cualquier rango o actividad, al hacer esto deberá tener en cuenta que un determinado procedimiento podrá llevar a la consecución de más de un objetivo y que con frecuencia, puede que sea necesario más de un procedimiento para alcanzar un objetivo determinado.

En consecuencia, es fundamental una evaluación de los objetivos de auditoría más importantes que se han de alcanzar para que el desarrollo del programa sea el adecuado. Por ejemplo, si el auditor quiere cerciorarse (objetivo) de la existencia y propiedad de los bienes de la entidad, diseñará procedimientos tales como: Arqueos de valores, observación y recuento de inventarios, inspección de documentos de propiedad, confirmación de custodia de inversiones etc. Los procedimientos pueden tener mucha variedad, la cual depende de los objetivos y las estrategias del auditor, basados en el conocimiento de los riesgos, la cual es consecuencia de una adecuada evaluación y comprobación de los sistemas de administración y control interno. La redacción de los procedimientos debe ser clara y sencilla a tal punto que fácilmente pueda ser entendida por los auditores que van a ejecutarlos, de ello depende gran parte de la eficacia y eficiencia del programa

Para la elaboración de los procedimientos a considerar en los programas a la medida en dependencia del área, rubro, programa o proyecto a investigar, se deberán considerar los programas modelos contenidos en los anexos de las partes: II Auditoría Financiera, VII Auditoría Especial, VII Auditoría de Obras Públicas, VIII Auditoría de Obras Públicas.

Debido a que los casos de fraude financiero son muchos y muy variados, a manera de ejemplo según el hecho investigado puede incluir procedimientos para comprobar:

- a) Alteración de registros.
- Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos o gastos.
 - Ocultamiento de un faltante de efectivo mediante la sobrevaloración del efectivo en bancos aprovechando los períodos de transferencias entre cuentas (denominado: tejedora o kiting).
 - Omisión de transacciones existentes.
 - Pérdidas o ganancias ficticias.
 - Sobre o sub valoración de cuentas.
 - Sobre valoración de acciones en el mercado.
- b) Apropiación indebida de efectivo:
- Alterar cheques en valores o beneficiarios
 - Omitir ingresos, ventas para retener el efectivo
 - Retener dinero de depósitos bancarios y presentar comprobantes falsos
 - Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa mediante el aplazamiento en el depósito y contabilización de las mismas (denominado: jineteo, centrífuga o lapping).
 - Retrasar depósitos
 - Vender con sobre precio registrando el precio correcto para tomar la diferencia
- c) Apropiación indebida de efectivo de cuentas por cobrar
- Efectuar créditos a familias, testaferros para declararlo incobrible
 - Efectuar cobranza y ocultarlo
 - Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia
- d) Apropiación indebida de inventarios y bienes de uso:
- Sustracción de materiales suministros, e inventarios en bodega
 - Simular las entradas y salidas de bodega de inventarios
 - Faltantes de activos fijos y equipos
 - Adquirir ficticiamente activos fijos
 - Apropiación de activos fijos
 - Utilizar activos para beneficio personal
 - Cambiar activos de menor calidad y/o capacidad
 - Adquirir inventarios y activos innecesarios para obtener comisión.
- e) Irregularidades en las contrataciones de bienes y servicios
- Bienes u Obras con sobre precio
 - Cambio de bienes
 - Simulación de contratos
 - Pago de obras o servicios incompletos o no realizados
 - Reparaciones de activos ficticias o con sobrevaloración de repuestos
 - Omisión de procedimientos en las adquisiciones para favorecer a oferente
 - Colusión con oferentes para obtener comisión por asignación de contrato

- f) Defraudación tributaria.
 - Dispensa de impuestos, multas y recargos indebidamente
 - Cobro de impuestos, tasas y otros por importes menores

- g) Defraudación de nóminas
 - Alterar el sistema de rol de pagos
 - Cobrar comisiones, dietas, horas extras, viáticos, de forma indebida
 - Cobrar sueldos de ex empleados
 - Cobrar sueldos de pasantes, personal de servicio social, jubilados, personal eventual
 - Incluir empleados ficticios.

- h) Inclusión de transacciones inexistentes (falsas).

- i) Lavado de dinero y activos.

- j) Obtener ilegales beneficios económicos a través de cometer delitos informáticos.

El Anexo 2 muestra modelo de programas general aplicable a este tipo de auditoría.

CAPÍTULO XXXII
EJECUCIÓN DE AUDITORÍA FORENSE

Capítulo XXXII

Ejecución de Auditoría Forense

La Fase II Ejecución de Auditoría Forense consiste en la aplicación de los programas de auditoría para la obtención de evidencias de los hechos investigados. La evidencia de la auditoría es toda información que usa el auditor para llegar a las conclusiones a partir de las cuales basa su opinión de auditoría, es decir, que es el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustenta la opinión del auditor. Esta incluye los registros de contabilidad subyacentes a los estados financieros y otra información específica obtenida a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros. La mayoría de la labor de la auditoría se dedica a la recopilación de la evidencia porque esta provee una base racional para la formulación del juicio.

La recopilación de información, elaboración de cuadros y formatos, de las áreas y ciclos auditables involucra fuentes y clases de información necesarias para la investigación, así como también archivos y control de documentos, ejecución y obtención de pruebas y evidencias hasta llegar al informe y conclusión final. Estos procedimientos combinados ayudan al auditor a crear una certeza acerca de los hallazgos encontrados y así dar una opinión independiente de las irregularidades, funcionarios ex funcionarios y terceros relacionados, involucrados o causantes de los hechos en base a las investigaciones realizadas por el auditor forense.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen sobre las evidencias en Auditoría Forense:

NAGUN 8.20 EVIDENCIAS DE AUDITORIA

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente de manera razonable el cumplimiento de los objetivos del examen y los resultados incluidos en el informe de auditoría. Además se documentará la prueba en los casos de posibles responsabilidades.

La prueba en el proceso generalmente está conformada por testimonios, indicios, documentos, inspecciones, peritajes, que una vez incorporados forman una unidad, sin importar la parte o el sujeto que la aportó, lo que permite al auditor y al funcionario competente (Procuraduría, Fiscalía; Judicial), examinarla, apreciarla y concluir sobre su capacidad o aptitud probatoria en forma global.

Debe procurarse que la prueba esté libre de vicios intrínsecos o extrínsecos que la hagan ineficaz o nula. Se trata de comprender de manera más general y desde otro punto de vista, los principios ya examinados, como el de la formalidad y el de la legitimidad de la prueba, el de la espontaneidad o naturalidad y licitud, el de la oportunidad y preclusión, el de la contradicción y publicidad.

Factores de admisibilidad de pruebas o evidencias: circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnicos periciales. Para habilitar como pruebas legales para acusación deben tener por lo menos tres de los cinco factores de admisibilidad.

Las investigaciones especiales requieren habilidad técnica, independencia, aspecto ético e integridad que deben tener todas las auditorías”.

La investigación forense se auxilia de equipos para realizar la auditoría con un amplio nivel técnico:

- a) Fotografía técnica forense
- b) Huellas dactilares
- c) Pruebas de caligrafía
- d) Audiograbación y verificación de voz.
- e) Rastreo de información en la memoria y archivos de los computadores.
- f) Recuperación de datos borrados del disco duro en los computadores.

1. Procedimientos de Auditoría

Los Procedimientos de Auditoría pueden definirse en grandes términos como los actos o hechos que realiza el auditor para alcanzar los objetivos del examen, es decir, el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupos de hechos y circunstancias mediante los que el auditor obtiene la base para fundamentar su opinión. El auditor debe verificar la conformidad de las leyes y reglamentos, diseñando acciones de revisión que ofrezcan la garantía razonable de que se detectaron errores, irregularidades y actos ilícitos que pudieran repercutir sustancialmente sobre los valores que figuran en los Estados Financieros.

Los procedimientos pueden incluir: investigación y análisis, nuevos cálculos, comparación y otras tareas de verificación de exactitud, observación e inspección. El contador debe usar la evidencia obtenida como la base para el informe de resultados de los procedimientos, debe obtener declaración escrita de la Dirección del ente en cuanto a la veracidad e integridad de la información que le ha sido brindada para la realización de su trabajo.

2. Técnicas de Auditoría Forense

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el auditor gubernamental y servidores públicos que ejercen labor de auditoría pueden utilizar para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión profesional. Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo de éstos y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

Como ya se ha mencionado, los procedimientos de auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación; prácticamente resulta inconveniente clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular.

El uso de las técnicas de auditoría asistidas por computador puede facilitar pruebas más extensivas de las transacciones electrónicas y de los archivos de las cuentas. Tales técnicas se pueden usar para seleccionar transacciones, muestras a partir de archivos electrónicos claves para buscar transacciones con características específicas ó para probar una población entera en lugar de una muestra. Las conclusiones válidas se pueden extraer ordinariamente empleando enfoques de muestreo.

2.1 Tipos de técnicas de auditoría

Adicional a las técnicas de auditoría aplicables a los diferentes tipos de auditoría tales como: entrevistas, cuestionarios, documentales, analíticas, confirmaciones, comprobación, cálculo, etc.; la auditoría forense se auxilia de otras técnicas tales como:

- a) Fotografía técnica forense
- b) Huellas dactilares
- c) Pruebas de caligrafía
- d) Audiograbación y verificación de voz.
- e) Rastreo de información en la memoria y archivos de los computadores.
- f) Recuperación de datos borrados del disco duros en los computadores.

2.2 Admisibilidad de las pruebas

Entre los factores de admisibilidad de pruebas se encuentran los siguientes tipos de evidencias: Evidencias circunstanciales, Evidencias testimoniales, Evidencias documentales, Evidencias físicas, Evidencias técnico pericial.

Para poder habilitar como pruebas legales en una acusación, se debe cumplir por lo menos tres de los cinco factores de admisibilidad. Las pruebas legales para una acusación deben ajustarse a los siguientes aspectos:

- Orden del juez competente para investigar y recopilar evidencias.
- Deben ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores y mala práctica por negligencia o inexperiencia,
- Ni haber divulgado la información, indiscreción o comentarios con personas comprometidas,
- Mala manipulación y contaminación de las evidencias,
- No deben ser recopiladas en forma maliciosa para incriminar a alguien,

3. Pasos para la revisión

A pesar de un buen sistema contable y de procedimientos satisfactorios de control contable y administrativo de una entidad, si las siguientes situaciones no están razonablemente explicadas, nos podrán llevar a preguntarnos si existen errores importantes o la posibilidad de fraude:

- a. Discrepancias en los registros contables, tal como una diferencia entre una cuenta del mayor y sus registros auxiliares.
- b. Transferencias no justificadas por la documentación.
- c. Transferencias no registradas de acuerdo con la autorización general o específica de la dirección.
- d. La realización de transferencias inusuales al finalizar o próxima a finalizar el ejercicio contable.

Al evaluar la posible evidencia de error o fraude, deben determinarse los procedimientos adicionales a emplearse. Muchas veces un error sólo puede exigir un mínimo de procedimientos adicionales o absolutamente ningún procedimiento. Ya investigada y evaluada la posible evidencia de error con fraude, y una vez que se hayan ejecutado los procedimientos adicionales se debe sumar el efecto de todos los errores para evaluar su importancia

Pasos forenses característicos de la revisión:

- Panorama de diseño de las pérdidas potenciales del fraude basadas en debilidades identificadas de control interno.
- Identificar equilibrio y relaciones cuestionables de las cuentas entre las cuentas, para analizar las variaciones.
- Identificar transacciones cuestionables, por ser muy altas o muy bajas, frecuentes, muy raras, pocas o muchas.
- Distinguir los errores humanos de las omisiones. Errores causados por ignorancia y errores intencionales.
- Revisar de forma cuestionable los documentos de las transacciones por ejemplo facturas, denuncias, destrucción de datos, clasificaciones irregulares de cuentas, irregularidades en secuencias de documentos (órdenes de compra, cheques, talonarios de recibos etc.), cantidad, precio, sustitución de copias por documentos originales.
- Evidencias que corroboren pérdidas de activos.
- Documentos y reportes de fraudes anteriores, reclamaciones de seguros entre otros

Los diferentes sistemas de organización, control y en general los detalles de operaciones de los negocios hace difícil establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen. Por esta razón el auditor deberá decidir cual procedimiento será aplicado en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión y objetivo profesional. Para algunas afirmaciones, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados que otros. La selección que realiza el auditor entre estos se basa en la valoración de riesgos, la más alta valoración sobre el riesgo, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor. Al determinar los procedimientos de auditoría a ser aplicados, el auditor debe considerar las razones para la valoración de riesgo de cada clase de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Esta valoración debe identificar y considerar las implicaciones de los riesgos pertinentes en los niveles de la entidad y en los niveles de actividad.

4. Prácticas contables para detectar lavado de dinero.

Son mecanismos contables para interpretar información comercial, financiera y tributaria, que facilite conocer al cliente y su actividad mercantil para detectar operaciones inusuales y sospechosas de lavado de dinero.

La contabilidad se utiliza para registrar todas las actividades financieras de un ente económico sea persona natural o jurídica, y con esta información se toman las decisiones necesarias para diseñar estrategias y mejorar el futuro de las organizaciones, pero la ambición de los inescrupulosos y corruptos también la han utilizado para encubrir los actos delincuenciales dando una apariencia de licitud al dinero o a los bienes obtenidos ilegalmente que no necesariamente provienen del narcotráfico.

Los grandes lavadores suelen ser muy ingeniosos y son altamente capacitados en temas financieros; se asesoran de expertos que hacen que la detección de estas operaciones sea difícil.

Esto implica que el lavado de dinero se realiza en varias operaciones porque en una sola es difícil de lograr su objetivo, es borrar el rastro del origen del dinero y para ello utilizan muchas veces el sistema financiero y el no financiero.

Como mecanismo de control, la contabilidad es la mejor herramienta para dejar rastro de la historia financiera y económica de cualquier actividad del hombre; es por ello que en todos los lugares del mundo existen leyes que establecen cuales deben ser los mecanismos en los llamados lenguajes de los negocios, sin embargo, en actos criminales la contabilidad confidencial existe para el manejo de las operaciones, en algunas partes se conoce con el término de la doble contabilidad, la cual se hace más compleja cuando se utiliza para evitar el entendimiento de la misma por organismos especialmente investigativos; sin embargo, existen también mecanismos para interpretarla, analizarla y servirnos de ella como prueba contundente que facilite las sentencias y disminuya la impunidad.

Lavado de dinero o de activos es intentar disfrazar la verdadera fuente o propiedad de dinero ilícitamente devengado; para el primer caso se habla del dinero proveniente del narcotráfico, para el segundo proveniente de delitos tipificados en la ley. Hay mil y una forma de lavar el producto de actividades ilícitas, desde comprar una casa al doble de su precio y a la hora de redactar la escritura registrar sólo una parte del dinero y el resto pasarlo por “debajo de la mesa”, hasta comprar billetes de lotería al doble y al triple de su precio o en el hecho más curioso, un matrimonio a conveniencia para unir dotes, una de ellas producto del narcotráfico; lo cierto es que en todos los casos investigados siempre se ha encontrado que la contabilidad o cualquier forma de registros son el aspecto de mayor importancia para la comprobación del delito.

4.1 Procedimientos contables para detectar lavado de dinero.

Analizar que la información contable esté de acuerdo al sector económico al cual pertenece la unidad del negocio:

- a) Actividades de los negocios de una empresa.
- b) Cumplimientos de normas relativas a la parte contable.
- c) Manejar los conceptos y aplicaciones de principios de contabilidad.
- d) Comprender el proceso contable y los documentos fuentes del negocio.
- e) Identificar en el negocio el ciclo contable.
- f) Evaluar la distribución de la información de un balance.
- g) Interpretar un balance y los estados complementarios.
- h) Identificar los controles en las operaciones de caja.
- i) Comprender los flujos de efectivo y cambios en el patrimonio.
- j) Conocer y estudiar los casos y modalidades del lavado de activos ya investigados en los cuales se utiliza la contabilidad para registrar esos hechos.
- k) Determinar indicadores de gestión para evaluar los riesgos.

5. Uso del software en auditoría forense.

La informática forense se encarga de analizar sistemas informáticos en busca de evidencia que colabore a llevar adelante una causa judicial o una negociación extrajudicial, aplicando técnicas y herramientas de hardware y software para determinar datos potenciales o relevantes. También puede servir para informar adecuadamente al cliente acerca de las posibilidades reales de las evidencias existentes o supuestas. Los naturales destinatarios de este servicio son los estudios jurídicos aunque cualquier empresa o persona puede contratarlo. La necesidad de este servicio se torna evidente desde el momento en que la enorme mayoría de la información generada está almacenada por medios electrónicos. Existen software diseñados para explorar bases de datos y analizar perfiles.

Técnicamente estos programas deben:

- a) Identificar operaciones que excedan ciertos límites preestablecidos.
- b) Resumir operaciones acumuladas en períodos de tiempo, diario, semanal, mensual y anual.

- c) Identificar operaciones estructuradas y fraccionadas que permitan detectar transacciones de crédito o débito realizadas con diferentes instrumentos financieros que van al mismo cliente.
- d) Generar reportes validos como pruebas ante posibles demandas por lavado de dinero y activo.
- e) Abarcar el análisis integral de operaciones realizadas por clientes, empleados, proveedores y dueños de una organización.
- f) Rastrear detalladamente una operación desde el inicio hasta el final para comprobar el origen de fondos y destino de los mismos.
- g) Actualizar listas negras o clientes no deseados y detectarlos en base de datos de la institución.
- h) Facilitar identificación de operaciones inusuales, sospechosas y contar con mecanismos ágiles para reportarlas ante las unidades correspondientes.
- i) Excavar datos y relacionarlos entre sí, para facilitar análisis estadísticos y financieros.
- j) Monitorear transacciones bajo parámetros y perfiles personalizados.
- k) Mantener un registro histórico de las transacciones para crear comparativos automáticos.

Se espera de estas herramientas optimizar el tiempo y el esfuerzo de revisión, disminuir el volumen de trabajo, mejorar la veracidad y garantizar razonablemente la minimización del riesgo de lavado de dinero y activos.

6. Prueba pericial

La prueba pericial es todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición. Es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad de un hecho

Es llevada a cabo por un perito es decir una persona con las siguientes características experimentadas, hábiles, prácticas en una ciencia, técnica o especialización. Persona que tiene especial capacitación. Produciendo así un dictamen pericial o asesoría al juez, suministra al juez “argumentos o razones para la formación del convencimiento” La pericia tiene una función integradora para que el juez tenga el conocimiento completo.

Procede esta clase de diligencia para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos. Es importante analizar el significado de Perito, el cual es un profesional con especial conocimiento en términos contables, financieros, legales, investigativos que presenta un informe ante un juez sobre puntos litigiosos relacionados con su saber y experiencia, no sólo ante la justicia ordinaria sino también a las autoridades tributarias. El peritaje Contable es un examen crítico y sistemático de hechos controvertidos de índole económico- financiero, a indagarse a través de la Contabilidad y la Auditoría, circunscrito a las normas establecidas en el Código de Procedimiento Penal.

Importancia y necesidad de la pericia

Necesita que le soporten conocimientos de tipo científico, técnico para que las partes la puedan discutir y una vez cumplido lo anterior pueda el juez observar, sí efectivamente la parte aportada por los peritos le crea convicción para hacer la integración de la cual se ha hablado. El dictamen pericial se encuentra entre las pruebas, pero realmente no es una prueba, sino el reconocimiento de una prueba ya existente.

Es verdad, que se llega a reconocer y afirmar más mediante el perito, pero a este sólo le compete lo de su encargo, en todos los casos a los peritos se les advertirá sobre la prohibición absoluta de emitir en el dictamen cualquier juicio de responsabilidad penal. Los elementos de juicio y evidencias contables constituyen la base fundamental de un peritaje contable, pues a través de su examen crítico y sistemático, el perito contador llegará a conclusiones que serán de ayuda, a quien lo solicite, en la compatibilización y evaluación de evidencia en torno a lo que investiga.

Los elementos de juicio son: Indagación, Observación, Inspección, Confirmación, Análisis y recálculo y todas las técnicas de auditoría, son aplicables al peritaje contable. Estos no son los únicos campos de acción de la auditoría forense, cada día se descubren nuevos campos de trabajo donde los auditores forenses pueden desempeñarse, también de la Administración de las empresas para determinar el Costo – beneficio de realizar una auditoría forense.

7. Papeles de Trabajo

Un último aspecto de las pruebas de auditoría se refiere a los papeles de trabajo y a la conservación de los mismos. Los papeles de trabajo son documentos que contienen los elementos de prueba soportes de las constataciones, conclusiones y juicios del auditor. Incluyen el conjunto de las evidencias preparadas u obtenidas por el auditor durante la auditoría y son el nexo entre el trabajo de campo y el informe.

Los papeles de trabajo, junto a la copia de toda la documentación utilizada en la planificación y en las conclusiones, constituirán el expediente de la auditoría, que deberá ser archivado. El objetivo global de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada, que una auditoría se hizo de acuerdo con las Normas, es un registro de las evidencias acumuladas y de los resultados de las pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe.

7.1 Índice de los papeles generales

Los índices de los Papeles de trabajo son las claves utilizadas por los auditores para facilitar su manejo y archivo. Igualmente son utilizados para hacer referencia cruzada de datos iguales en cédulas distintas.

Un listado, no exhaustivo, de papeles de trabajo de auditoría con indicación del índice es la siguiente:

I. Planificación y control de la auditoría

- I-1 Carta credencial.
- I-2 Resumen de Plan preliminar y costos de Auditoría
- I-3 Memorándum sobre la planeación de la auditoría.
- I-4 Plan para la visita preliminar y sus resultados.
- I-5 Resultados de entrevistas iniciales y otros de naturaleza general.
- I-6 Cronograma de Auditoría
- I-7 Control de tiempo.
- I-8 Control sobre los documentos obtenidos de la Entidad u Organismo.
- I-9 Memorándum de Planeación.
- I-10 Correspondencia con funcionarios de la Entidad
- I-11 Correspondencia con terceros.
- I-12 Control de visitas de supervisión y especialistas (asesor legal, ingeniero, etc.)
- I-13 Reportes, Memorándums e Informes de avance
- I-14 Control de Calidad de la Planeación
- I-15 Sugerencias para auditorías futuras.

II. Datos generales de la entidad examinada

- II-1 Copia de Manuales y Organigramas.
- II-2 Hojas de Datos Personales de Funcionarios y Empleados Principales, de los que deben presentar caución y los que han efectuado declaraciones probidad.
- II-3 Documentación sobre la naturaleza de la entidad, actividades, oficinas o delegaciones, procedimientos de operación, oficinas o delegaciones, recursos e información estadística.

III. Leyes, Reglamentos y Contratos Aplicables

- III-1 Extracto de Leyes, Reglamentos y Contratos aplicables.
- III-2 Determinación de normas cuyo cumplimiento se debe evaluar.
- III-3 Pruebas aplicadas.
- III-4 Comentarios y conclusiones

IV. Información financiera y/o Operativa

- IV-1 Copia del acta del Directorio (o similar) aprobando los estados financieros, planes operativos, sistemas
- IV-2 Estados financieros y/o informe de ejecución presupuestaria,
- IV-3 Datos para cotejo.
- IV-4 Asientos de ajuste y/o reclasificaciones.
- IV-5 Carta del asesor legal.
- IV-6 Hechos posteriores.
- IV-7 Contingencias.

V. Archivo resumen

- V-1 Borrador (final) del informe.
- V-2 Copia de la carta de observaciones y recomendaciones.
- V-3 Puntos de revisión de los diferentes tramos de Dirección en CGR, Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos, según el caso.
- V-4 Puntos de revisión del Supervisor y Encargado de la Auditoría.
- V-5 Hojas de hallazgos.
- V-6 Dictámenes de Asesor legal.
 - V-6-1 Dictamen
 - V-6-1/1 Solicitud de dictamen
 - V-6-2 Dictamen No. 2
 - V-6-2/1 Solicitudes y aprobaciones de prórroga
- V-7 Actas de Discusión.
- V-8 Carta de Salvaguarda
- V-9 Control de Calidad de la ejecución y conclusión de auditoría.
- V-10 Sugerencias para futuras auditorías.

VI. Diligencias del debido proceso

- VI-1 Notificaciones de inicio
- VI-2 Entrevistas
 - VI-2-1 Se asignará un número subsecuente por cada entrevistado
 - VI-2-1/1 Citatoria para rendir entrevista
 - VI-2-1/2 Solicitudes de copia de entrevista y recibo de entrega
- VI-3 Notificaciones de Hallazgos
 - VI-3-1 Nombre, cargo (un ordinal por notificado)
 - VI-3-2 Respuesta de hallazgos
 - VI-3-3 Análisis de respuestas de hallazgos
 - VI-3-4 Solicitudes de prórrogas
 - VI-3-5 Cartas de aceptación de prórrogas
- VI-4 Acceso a papeles de trabajo
 - VI-4-1 Solicitud (un ordinal por auditado)
 - VI-4-1/1 Carta de aceptación (fija fecha, hora, etc.)
 - VI-4-1/Acta de acceso a papeles de trabajo
- VI-5 Acreditación de representantes
- VI-6 Otras diligencias

Papeles de trabajo corrientes específicos

Los papeles de trabajo corrientes específicos son los documentos u otros medios elaborados u obtenidos por los auditores gubernamentales que tienen relación directa con una cuenta o cuentas relacionadas entre sí o, con una área u operación determinada.

El archivo e índices sugeridos para los papeles específicos se utilizarán los índices sugeridos para Auditorías Financieras o Especiales según el hecho auditado

7.2 Carta de Salvaguarda

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua orientan al auditor gubernamental obtener de la entidad una carta de salvaguarda o de representación de la Entidad.

La fecha de carta de salvaguarda deberá ser coincidente con la fecha de retiro de campo del equipo asignado, pues en ella se indica la información facilitada a los auditores, las no presentadas, y aclaraciones y certificaciones de situaciones de la Entidad.

En caso que la máxima autoridad se negara a proporcionar la carta de salvaguarda, se deberá revelar este hecho en el informe de auditoría.

CAPITULO XXXIII
INFORME DE AUDITORIA FORENSE

Capítulo XXXIII

Informe de Auditoría Forense

La fase final de toda auditoría es presentar los resultados. Esto supone un reto en el caso de la Auditoría Forense, ya que el informe de fraude normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos única sustentatoria de la investigación realizada. El informe es de vital importancia puesto que los pleitos judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado.

Algunas recomendaciones importantes para la elaboración de un buen informe de auditoría Forense son:

- Preciso.
- Oportuno.
- Exhaustivo.
- Imparcial.
- Claro.
- Relevante.
- Completo.

Un informe de Auditoría Forense nunca debe contener una opinión de cómo el fraude tuvo lugar. Cuando un caso se inicia en la justicia el informe de fraude es admitido como prueba. Si el mismo contiene opiniones y conclusiones erróneas, el abogado defensor puede usarlo para demostrar prejuicios contra su cliente.

El informe consiste en un documento formal en donde se plasman las observaciones, conclusiones y recomendaciones a las que el auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditoría ha llegado como consecuencia de las pruebas realizadas; es el medio a través del cual se emite un juicio técnico sobre la situación que ha examinado.

Mediante el informe el auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditoría expresa: Que han identificado y examinado las operaciones de una Entidad; la manera en la cual llevó a cabo su examen, aplicando las normas de auditoría gubernamental y la conclusión que merece su auditoría.

El informe de auditoría comunica los resultados de la auditoría, persuade a las autoridades o gerencia de la Entidad para tomar acciones, respecto a algunas situaciones que podrían afectar sus actividades y operaciones

No se debe extender ningún informe de auditoría, sin darle a la administración la oportunidad de discutir las observaciones y presentar sus opiniones; estas acciones evitarán que los informes de auditoría contengan observaciones y conclusiones que no estén debidamente sustentadas o bien hubiere sido posible solucionarlas en el transcurso del trabajo de auditoría. En este sentido se deberán aplicar los procedimientos contemplados en la Parte I de este Manual en lo relacionado a la comunicación de resultados y garantías del debido proceso de auditoría

Las normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen para la fase III de la Auditoría Forense, lo siguiente:

NAGUN 8.30 INFORME DE AUDITORÍA

Los informes de Auditoría Forense deberán contener al menos los siguientes párrafos:

1. Informe Ejecutivo
2. Carta de Envío
3. Informe de Auditoría, que contenga:
 - a) Introducción que señale el objeto del examen, referido a las operaciones específicas sujetas a examen.
 - b) De los antecedentes que dieron lugar a la auditoría forense.
 - c) Fundamento legal de la auditoría.
 - d) Los objetivos específicos del examen,
 - e) El alcance del examen, señalando que se realizó de acuerdo con las NAGUN, los tipos de evidencia obtenida, el período, dependencias revisadas y otra información relevante.
 - f) Los procedimientos de auditoría utilizados para alcanzar los objetivos de auditoría, así como los procedimientos legales aplicados como garantía del debido proceso.
 - g) Limitaciones al alcance de la auditoría forense, producida por disposiciones legales y otros, si los hubiere.
 - h) Los hallazgos de auditoría estructurados en base a los atributos consignados en la NAGUN 2.80
 - i) Las conclusiones en la cual se resuma las responsabilidades, delimitando el o los responsables, el perjuicio económico, las disposiciones legales incumplidas.

Los hechos del informe deben reunir los siguientes requisitos:

1. Clara expresión de los hechos y distinguirse de los pronósticos sobre los que se basan las conclusiones.
2. Excluir aquellas características de las cuentas que se presten a controversias a menos que se relacionen con las conclusiones del informe.

El informe debe ser preparado en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetiva con los hechos observados. Para que un informe sea conciso no debe ser más extenso de lo necesario para transmitir su mensaje, por tanto requiere:

1. Un adecuado uso de las palabras, según su significado, excluyendo las innecesarias;
2. La inclusión de detalles específicos cuando fuere necesario a juicio del auditor.

1. Informe Ejecutivo

Consiste en un informe de los auditores gubernamentales dirigido al Consejo Superior de la Contraloría o Auditor Interno, en el que mencionan a los auditores gubernamentales que están rindiendo el informe, redactado en forma precisa y sintetizada que describe:

- 1.1 El período en que se suscitaron los hechos;
- 1.2 El Fundamento legal que da origen a la auditoría
- 1.3 Los actos u omisiones de los servidores públicos que dan origen a la irregularidad, especificando posteriormente la consecuencia; es decir, si su conducta ocasionó un daño o perjuicio o en su caso el riesgo al que se expuso el patrimonio de la dependencia o entidad, o conducta irregular que lesionó el estricto apego a la legalidad en el ejercicio de un cargo público.

2. Contenido del informe

El informe deberá presentar la siguiente estructura:

2.1 Introducción:

Señalará el objeto del examen, referido a las operaciones específicas sujetas a examen; comprenderá la información general concerniente al examen y a la entidad examinada.

2.2 Antecedentes que dieron lugar a la auditoría forense.

Estará referido a las causas que originan la acción de control, así como la referencia al documento de acreditación. Deberán exponerse las razones por las cuales se llevó a cabo la auditoría.

2.3 Fundamento legal de la auditoría.

Indicación de la legislación que faculta a la Contraloría General de la República, Unidad de Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos Independientes a realizar la auditoría

2.4 Alcance del examen:

En este apartado se precisará la naturaleza o tipo de examen efectuado, señalando que se realizó de acuerdo con las NAGUN, los tipos de evidencia obtenida, el período, dependencias revisadas y otra información relevante.

Deberá indicarse claramente la cobertura y profundidad del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de la auditoría, precisándose el período examinado, el ámbito geográfico donde se haya practicado la auditoría y las áreas materia de examen. También deberán revelarse las modificaciones efectuadas al enfoque de la auditoría, como consecuencia de las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.

2.5 Procedimientos de auditoría:

Indicará los procedimientos utilizados para alcanzar los objetivos de auditoría, así como los procedimientos legales aplicados como garantía del debido proceso.

2.6 Limitaciones al alcance.

De ser el caso, el auditor revelará las limitaciones al alcance que se presenten en el proceso del trabajo. Si se emplean datos que no hayan sido verificados, ese hecho deberá manifestarse.

2.7 Hallazgos de auditoría

Descripción de los Hallazgos de auditoría estructurados en base a los atributos consignados en la NAGUN 2.80 siendo éstos:

Condición

Este término se refiere a la descripción de la situación irregular o deficiencia hallada, cuyo grado de desviación debe ser demostrada. Se debe escribir en forma pormenorizada todas y cada una de las circunstancias que tengan relación directa o indirecta con la comisión de la irregularidad, describiendo todos los documentos integrados en su expediente, considerando:

- a) cuantificar el daño o perjuicio ocasionado.
- b) señalar la forma en que se llevaron a cabo las irregularidades, aportando los elementos de prueba suficientes y competentes que muestren de manera clara y contundente la comisión de los actos, las omisiones en que incurrieron los servidores públicos y, en consecuencia, la existencia de una conducta irregular.
- c) citar el nombre y cargo de los servidores públicos, ex servidores que participaron en los hechos irregulares; así como, de los terceros involucrados.

Criterio

Son las normas transgredidas de carácter legal, operativo o de control que regulan el accionar de la entidad examinada. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable de la misma.

Para cada situación irregular se debe señalar los preceptos legales transgredidos, y la normatividad interna e inclusive puede incluirse una síntesis de cada norma violada, a efecto de hacer más claras las irregularidades cometidas

Causa

Es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. Su identificación requiere de la habilidad y juicio profesional del auditor y es necesaria para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Efecto

Es la consecuencia real o potencial, cuantitativa o cualitativa, que ocasiona el hallazgo, indispensable para establecer su importancia y recomendar a la Administración que tome las acciones requeridas para corregir la condición. Se debe revelar en su informe la cuantificación del efecto.

En este apartado se debe mencionar el monto de la irregularidad ocasionado por el o los actos u omisiones de los servidores públicos de la dependencia o entidad y en su caso el lucro indebido; para lo cual deberá precisar el procedimiento seguido para determinarlos.

El daño es la pérdida o menoscabo sufrido y perjuicio es la ganancia lícita que se deja de obtener, ambas en detrimento de la dependencia o entidad, ocasionados por el incumplimiento a una obligación

Comentarios del Auditado

Al término del desarrollo de cada observación, se indicarán de modo conciso los comentarios que presenten las personas comprendidas en la misma, así como los recibidos.

Conclusión

Sintetiza las irregularidades o hechos principales, los daños o perjuicios ocasionados, así como los preceptos legales y normatividad interna infringida, cuidando que las irregularidades y los montos que ahí se citen, sean los mismos en todos los capítulos del informe.

2.8 Anexos

A fin de lograr el máximo de concisión y claridad en el informe, se utilizarán los anexos indispensables que complementen o amplíen la información de importancia contenida en el mismo. Pueden estar referidos, entre otros aspectos, a los fundamentos de los descargos presentados por las personas comprendidas en los hechos observados, a los informes técnicos y legales, según la naturaleza de los hallazgos, y a los estados financieros consolidados, en caso de no haber sido auditados.

2.9 La firma

El informe deberá ser firmado por el auditor encargado, el supervisor y el nivel gerencial correspondiente. En el caso de las Unidades de Auditoría Interna, por el auditor encargado, el supervisor y el Responsable de la respectiva Unidad. De ameritarlo, el informe también será suscrito por el asesor legal u otro profesional y/o especialista.

Tratándose de la existencia de posibles delitos el auditor debe contar con una adecuada coordinación con la asesoría legal.

3. Precauciones al redactar el informe

En la redacción del informe se deberá considerar las siguientes recomendaciones:

- a) No calificar las conductas posiblemente delictivas, ni mencionar las irregularidades con los nombres con que se identifican los delitos de los tipos penales, únicamente hacer afirmaciones que puedan demostrarse documentalmente.
- b) Quienes suscriban el informe deberán indicar el número de su cédula profesional.
- c) Abstenerse de calificar de falsas las firmas estampadas en los documentos recabados o emitir dictamen para el que se requiera poseer la calidad de perito, en todo caso se deberá el correspondiente peritaje del Laboratorio de Criminalística de la Policía Nacional; en caso de considerar que las firmas estampadas no corresponden en sus rasgos, y no se obtuvo opinión del mencionado laboratorio, únicamente mencionarlo.

ANEXOS

ANEXOS

1. Programa de Auditoría

	<p>I. Objetivos</p> <p>Estarán redactados en función de los hechos que se deben investigar</p> <p>II. Procedimientos</p> <p>1. Elabore la cédula matriz de los hechos a investigar en la auditoría forense, que contenga en un cuadro con dos columnas:</p> <p>a) En la del lado izquierdo se identificará el nombre del (los) presuntos servidores públicos y su cargo o cargos; así como, el o los periodos en que fungió y cometió los actos u omisiones.</p> <p>b) En el lado derecho, su conducta, que se referirá al acto u omisión en que incurrió, cuantificando de ser posible por cada involucrado el monto del daño ocasionado con base en su participación. La descripción de la conducta que se imputa al servidor público o al particular, en su caso, debe establecer de manera lógica-analítica el nexo existente entre el acto u omisión atribuidos y la puesta en peligro de bienes o recursos económicos pertenecientes al estado, así como otras consecuencias o resultados materiales obtenidos</p> <p>2. Identifique a los servidores públicos, exservidores y terceros relacionados o presuntamente responsables, considerando que las responsabilidades se atribuyen en primer término a aquellas personas que directamente hayan ejecutado los actos u omisiones y posteriormente a los servidores públicos que en ejercicio de sus funciones hayan omitido la revisión o autorizado tales actos y que implique culpa o negligencia por parte de los mismos, de acuerdo a las funciones que corresponden al cargo o comisión ocupado según lo indiquen las disposiciones internas aplicables.</p>		

	<p>3. Solicite a la Entidad la documentación que acredita la calidad de los servidores públicos vinculados a los hechos investigados tales como: contrato, nombramientos, movimientos internos de personal (altas y bajas) de preferencia producidas en la fecha en que ocurrieron los hechos, domicilio particular actualizado y de ser posible, alguna fotografía reciente del servidor público involucrado.</p> <p>4. Efectúe las notificaciones de inicio a los servidores públicos y terceros relacionados con los hechos a investigar.</p> <p>5. Realizar las gestiones necesarias para la obtención de toda la evidencia documental tal como: los documentos presupuestarios, contables, administrativos, legales y de operación que se involucren con el proceso revisado y se relacionen directamente con la irregularidad.</p> <p>NOTA:</p> <p>LOS RESTANTES PROCEDIMIENTOS ESTARAN EN DEPENDENCIA CON EL HECHO A INVESTIGAR DEBIENDO AUXILIARSE PARA ELLO DE LOS PROGRAMAS STANDAR DE AUDITORIAS FINANCIERAS, AUDITORIA DE OBRA PUBLICA, AUDITORIA FINACNIERAS Y OTRAS SEGÚN CORRESPONDA.</p>		
--	--	--	--

2. Cédula Matriz de Presuntos Responsables

Servidor Público	Hechos relacionados
<p>Mencionar nombre, cargo o puesto y periodo de funciones del Servidor Público, comenzando por el de mayor jerarquía de entre los presuntos responsables, al que directamente se atribuye la conducta u omisión contraria a la ley, cuidando que dicho periodo de funciones corresponda al alcance de la auditoría y al rubro comprendido en ella, a efecto de verificar que las funciones que se realizaron de manera irregular correspondan a las del puesto o cargo ocupado.</p>	<p>Narrar todas y cada una de las conductas u omisiones en que incurrió directamente el presunto responsable, las cuales deberán ser contrarias a lo dispuesto por la normatividad aplicable y manuales internos que detallen las funciones y obligaciones de cada servidor público de acuerdo al puesto ocupado y, congruentes con la narración de los hechos, la precisión de irregularidades y a la relación existente entre éstas y el daño patrimonial y/o perjuicio causados o el rubro lesionado.</p>
<p>Continuar con los demás presuntos responsables, cuidando los puntos mencionados.</p>	<p>La conducta que se atribuya como irregular deberá ser por actos u omisiones propios de cada servidor público mencionado y se encontrarán sustentadas de acuerdo con los anexos que soportan los hechos. Es importante mencionar que las conductas por omisión deberán redactarse de manera afirmativa Por ejemplo: “El servidor público omitió conducirse con imparcialidad en...etc.” por oposición a: El servidor público no fue imparcial al ...” ya que cada conducta que se atribuya a los presuntos responsables deberá encontrarse debidamente sustentada con la documentación idónea que acredite cada una de las irregularidades.</p>

3. Modelo de Encabezado de carta de remisión

Ciudad, fecha de 200_

Consejo Superior CGR / Titular de la Unidad de Auditoría Gubernamental

Los que suscribimos (nombre de los auditores que firmarán el informe) Auditores Gubernamentales adscritos a la (nombre de la dependencia de ubicación o Unidad de Auditoría de _____), nos permitimos someter a su atenta consideración el informe derivado de la auditoría practicada a (entidad a la cual se practicó la auditoría) sobre (conforme lo indicado en la credencial), para su revisión y aprobación.

.Desarrollo del contenido del Informe Ejecutivo

GLOSARIO

Auditoría: rama o especialidad de la contabilidad que se encarga de la verificación, corrección de la información y evaluación de la gestión administrativa.

Auditoría Forense: es un examen o revisión de carácter pericial que debe ser objetivo, crítico sistemático y selectivo. Se puede resumir en un procedimiento técnico legal que combina diferentes áreas entre ellas: investigación, análisis de información, recopilación de pruebas, evidencias legales, declaración, testimonio certificado, preparación y habilitación de pruebas.

Auditoría Gubernamental: es el examen profesional objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencia, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos con el objeto de determinar la racionalidad de la información financiera, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, y con respecto a la adquisición y empleo de los recursos.

Auditor Forense: es el investigador privado en el mundo de los negocios, utiliza herramientas investigativas para analizar, interpretar, recopilar y presentar complejas finanzas y los flujos del negocio de manera que sean entendibles, con el fin de asistir a la justicia en aspectos contables.

Atestación y arbitramiento: cuando un contador público certificado que practica la contaduría pública, realiza un trabajo de atestación, el trabajo está sujeto a las normas y comentarios interpretativos de este pronunciamiento y a cualquier otra norma interpretativa de autoridad que se aplique al trabajo específico, este trabajo de atestación es cuando el contador expide una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la confiabilidad de afirmación.

Despojar mediante engaño: a las personas naturales o jurídicas, se llaman delitos de cuellos blancos a entes corporativos de dos categorías: adueñarse de fondos o activos de la empresa, la declaración falsa de la situación financiera de la empresa.

Evidencia de Auditoría: es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones a partir de las cuales basa la opinión de auditoría e incluye los registros de contabilidad subyacente a los estados financieros y a otra información.

Fé Pública: la atestación o firma de contadores en los actos propios de su profesión hará presumir salvo prueba contraria, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales en caso de personas jurídicas. Tratándose de balance se presumirá que los saldos que se han tomado fielmente de los libros que estos se ajusta a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Formación integral: es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnicos que le permitan a la justicia actuar con mayor certeza en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Forense: es el que ejerce su función por delegación judicial o legal.

Fraude: se refiere a un acto intencional realizado por uno o varios individuos ya se trate de administradores, empleados o terceros.

Inhabilidades: los peritos están impedidos y son responsables por las mismas causales que los jueces. El perito en quien concurra alguna causal que inmediatamente deberá manifestarlas ante de su posesión y el juez procederá a remplazarlo dentro de los tres días siguientes del acto que designe las partes donde se podrán recusar por escrito y se pedirá las pruebas que para tal fin estimen procedentes.

Perito: es la persona que posee conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos y al cual se acude en busca de un dictamen, para que como asesor facilite al juzgador, los conocimientos que sean necesarios o convenientes para una mejor apreciación de los hechos controvertidos.

Peritaje contable: es un examen crítico y sistemático de los hechos controvertidos de índole económico financiero, a indagarse a través de la contabilidad y de la auditoría circunscrita a las normas establecidas en el código del procesamiento penal.

Prueba pericial: es todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición.