

UNIVERSIDAD FRANCISCO GAVIDIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CIENCIAS EMPRESARIALES



TRABAJO DE GRADUACIÓN

“MANUAL DE AUDITORIA FORENSE COMO APOYO PARA
IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCIÓN EN LA
ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES
UBICADAS EN EL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR”

PRESENTADO POR

JUAN CARLOS GUARDADO FLORES
JOSÉ ENRIQUE ROMERO ORELLANA

PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

SAN SALVADOR. DICIEMBRE DE 2006

AUTORIDADES



RECTOR:
ING. MARIO ANTONIO RUIZ RAMIREZ

VICE RECTORA:
DRA. LETICIA ANDINO DE RIVERA

SECRETARIA GENERAL:
LICDA. TERESA DE JESUS GONZALEZ DE MENDOZA

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
LIC. ADALBERTO ELIAS CAMPOS

SAN SALVADOR EL SALVADOR CENTROAMERICA



No. 32618

Universidad Francisco Gavidia

Exp. 10/02-04/CE-LCP

ACTA DE LA DEFENSA DE TRABAJO DE GRADUACION

Acta No. 348, Mes de Diciembre de 2006

En la Sala de Usos Múltiples del Edificio "A" de la Universidad Francisco Gavidia, a las ocho horas y cero minutos del día veintiuno de diciembre de dos mil seis; siendo estos el día y la hora señalada para el análisis y la defensa del trabajo de graduación:

"MANUAL DE AUDITORÍA FORENSE COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES UBICADAS EN EL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR". Presentado por los estudiantes: **Juan Carlos Guardado Flores** y **José Enrique Romero Orellana**. De la Carrera de: **LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**.

Y estando presentes los interesados y el Tribunal Calificador, se procedió a dar cumplimiento a lo estipulado, habiendo llegado el Tribunal, después del interrogatorio y las deliberaciones correspondientes, a pronunciar por este fallo:

Juan Carlos Guardado Flores
José Enrique Romero Orellana

Y no habiendo más que hacer constar, se da por terminada la presente.

Presidente/a *Hugo Gaspar Quintanilla*
Lic. *Hugo Gaspar Quintanilla*
Vocal *Matteo de Jesus Martinez Flores*
Lic. *Matteo de Jesus Martinez Flores*
Vocal *Angela Martinez de Moran*
Licda. *Angela Martinez de Moran*

Alumno: *Juan Carlos Guardado Flores*
Alumno: *José Enrique Romero Orellana*

"Tecnología, Humanismo y Calidad"

TABLA DE CONTENIDO

CAPITULO I.

ASPECTOS GENERALES DE LAS MUNICIPALIDADES

A. DESARROLLO HISTORICO DE LOS MUNICIPIOS.....	1
B. IMPORTANCIA DE LAS MUNICIPALIDADES.....	3
C. MARCO LEGAL DE LAS MUNICIPALIDADES.....	5
1. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA	5
2. CÓDIGO MUNICIPAL.....	7
3. LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL	8
4. LEY DE ARBITRIOS	9
5. LEY DE SERVICIO CIVIL	9
6. LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA INTEGRADA (AFI)	9
7. NORMAS TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO	10
D. LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR	11
E. CLASIFICACION DE LAS MUNICIPALIDADES	11
1. POR SUS INGRESOS	11
2. POR SU NÚMERO DE HABITANTES Y EXTENSIÓN GEOGRÁFICA	12
F. FUNCIONES DE LAS MUNICIPALIDADES	12
G. INSTITUCIONES QUE PRESTAN APOYO A LAS MUNICIPALIDADES ...	17
1. CORPORACION DE MUNICIPALIDADES DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR	17
2. FONDO DE INVERSION SOCIAL PARA EL DESARROLLO LOCAL	18

3. INSTITUTO SALVADOREÑO DE DESARROLLO MUNICIPAL	18
--	----

H. ORGANISMO FISCALIZADOR DE LAS MUNICIPALIDADES	19
--	----

CAPITULO II. MARCO TEORICO SOBRE MANUAL, CONTABILIDAD, AUDITORIA, AUDITORIA FORENSE, CORRUPCIÓN, ADMINISTRACIÓN E INGRESOS MUNICIPALES

A. MANUAL	20
1. CONCEPTO	20
2. CLASIFICACION	20
2.1 POR SU CONTENIDO	20
2.2 POR SU FUNCION ESPECIFICA	22
2.3 POR LAS NECESIDADES DE LAS ORGANIZACIONES	24
B. CONTABILIDAD	25
1. GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD	25
2. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD	26
3. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD	27
4. IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD	29
5. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN NIIF's..	29
5.1 COMPRESIBILIDAD	29
5.2 RELEVANCIA	30
5.3 FIABILIDAD	30
5.4 COMPARABILIDAD	31
6. CLASIFICACION DE LA CONTABILIDAD	32
6.1 CONTABILIDAD GENERAL	32
6.2 CONTABILIDAD DE COSTOS	32
6.3 CONTABILIDAD BANCARIA	33
6.4 CONTABILIDAD FINANCIERA	33
6.5 CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA	33

6.6 CONTABILIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA	34
6.7 CONTABILIDAD LEGAL	34
6.8 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	34
6.9 CONTABILIDAD FISCAL	34
6.10 CONTABILIDAD FORENSE	34
C. AUDITORIA	35
1. ANTECEDENTES	35
2. GENERALIDADES	37
3. DEFINICION	39
4. CLASIFICACION	40
4.1 AUDITORÍA INTERNA	40
4.2 AUDITORÍA EXTERNA	42
5. TIPOS DE AUDITORIA	44
6. EL RIESGO EN LA AUDITORIA	46
D. AUDITORIA FORENSE	50
1. DEFINICION DE LA AUDITORIA FORENSE	50
2. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE	51
3. GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE	52
4. CAMPOS DE ACCION DE LA AUDITORIA FORENSE	79
E. CORRUPCION	80
1. DEFINICION DE CORRUPCION	80
2. ANTECEDENTES DE CORRUPCION	81
3. TIPOS DE CORRUPCION	84
4. RELEVANCIA DE LA CORRUPCION	89
F. ADMINISTRACION	100
1. DEFINICION DE ADMINISTRACION	100
2. ANTECEDENTES DE ADMINISTRACION	100

3. GENERALIDADES DE ADMINISTRACION	101
4. PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION	102
5. FASES DE LA ADMINISTRACION	103
5.1 PLANEACION	104
5.2 ORGANIZACIÓN	106
5.3 DIRECCION	107
5.4 CONTROL	109

G. INGRESOS MUNICIPALES	110
1. DEFINICION DE INGRESOS MUNICIPALES	110
2. IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS MUNICIPALES	111
3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS MUNICIPALES	111

CAPITULO III. INVESTIGACION DE CAMPO SOBRE LA ADMINISTRACION Y CONTROL DE LOS INGRESOS PARA ELABORAR UN MANUAL DE AUDITORIA FORENSE COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCION EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR.

A. GENERALIDADES DE LA INVESTIGACION	116
B. OBJETIVO DE LA INVESTIGACION	116
1. OBJETIVO GENERAL	116
2. OBJETIVOS ESPECIFICOS	117
C. TIPO DE INVESTIGACION	117
1. IDENTIFICACION DE FUENTES DE INFORMACION	117
1.1 FUENTES PRIMARIAS	117
1.2 FUENTES SECUNDARIAS	117

D. AMBITO DE LA INVESTIGACION	117
E. UNIVERSO O POBLACION	118
F. HERRAMIENTAS DE INVESTIGACION	118
1. CUESTIONARIO ESTRUCTURADO	118
2. PRUEBA PILOTO	118
G. ADMINISTRACION DE LA HERRAMIENTA DE INVESTIGACION	118
H. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACION	119
I. CONCLUSIONES	151
J. RECOMENDACIONES	152

CAPITULO IV. MANUAL DE AUDITORIA FORENSE COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES UBICADAS EN EL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR

A. GENERALIDADES DE LA PROPUESTA	153
1. OBJETIVOS DE LA PROPUESTA	153
1.1 OBJETIVO GENERAL	153
1.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS	153
2. IMPORTANCIA DE LA PROPUESTA	154
3. ALCANCE DE LA AUDITORIA FORENSE	154
B. GENERALIDADES DEL MANUAL DE AUDITORIA FORENSE	155
1. OBJETIVOS DEL MANUAL	155
2. IMPORTANCIA DEL MANUAL	155

C. ANALISIS SITUACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR	156
D. PERFIL DEL AUDITOR FORENSE	157
E. ESQUEMA DEL MANUAL DE AUDITORIA FORENSE PARA LA ADMINISTRACION Y CONTROL DE LOS INGRESOS COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCION EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR ...	160
F. DESARROLLO DEL MANUAL	161
FASE 1 – PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE	161
1.1 CONOCIMIENTO Y COMPRENSIÓN DE LA MUNICIPALIDAD	165
1.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE	169
1.3 DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA	170
1.4 FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS	171
1.5 PLAN ESPECÍFICO DE TRABAJO DE AUDITORIA FORENSE	172
FASE 2 – EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE	175
2.1 DEFINICION Y RECONOCIMIENTO DEL PROBLEMA	176
2.2 EVALUACIÓN DEL RIESGO FORENSE	181
2.3 EJECUCIÓN DE TECNICAS DE AUDITORIA FORENSE	188
2.4 RECOPIACIÓN Y EVALUACION DE EVIDENCIAS	191
2.5 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO	193
2.6 ELABORACION Y DESARROLLO DE PROGRAMAS	195
2.7 PAPELES DE TRABAJO	204
FASE 3 – INFORME FORENSE	215
3.1 CARACTERÍSTICAS DEL INFORME	216

3.2 ESTRUCTURA DEL INFORME	217
3.3 CONTENIDO DEL INFORME	219
3.4 SUPERVISION DEL CUMPLIMIENTO DEL INFORME	222
FASE 4 – SEGUIMIENTO DEL INFORME FORENSE	223
4.1 MEJORA CONTINUA	223
4.2 MEDIDAS CORRECTIVAS A IMPLEMENTAR	223
G. IMPLEMENTACION DEL MANUAL	225
1. PLAN DE IMPLEMENTACION	225
2. OBJETIVO DE LA IMPLEMENTACION DEL MANUAL	225
3. PRESENTACION DEL MANUAL	225
4. RECURSOS A UTILIZAR	225
5. CRONOGRAMA DE IMPLEMENTACION DEL MANUAL	227

GLOSARIO

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS

RESUMEN

El manual de auditoria forense esta diseñado como una herramienta de aplicación para las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, su contenido esta desarrollado bajo el enfoque de implementación de procedimientos y técnicas de auditoria en la identificación e investigación de acciones ilícitas por parte de los funcionarios de la administración publica municipal, específicamente en la administración de los ingresos, desarrollando una breve reseña histórica así como antecedentes de la administración municipal además, comprende aspectos puramente conceptuales relacionados a la auditoria forense como una forma eficaz de contrarrestar el uso indebido de la administración de fondos municipales. En la investigación se determino como resultado la necesidad de diseñar un manual de auditoria forense y que fuese creado de a aplicación practica para la unidad de auditoria interna de las municipalidades. El manual comprende diseño de programas desarrollados bajo los distintos escenarios posibles con los cuales se puede iniciar una investigación de auditoria forense, comprende además el proceso de descripción de pasos a seguir en una investigación de acuerdo al posible delito perpetrado, describe las técnicas de auditoria a las cuales un auditor debe aplicar para obtener los resultados deseados, la elaboración de un cuestionario como herramienta a utilizar en el proceso de auditoria, papeles de trabajo que el auditor debe elaborar y recopilar, se hace mucho énfasis en las habilidades que debe tener el auditor para ejercer la auditoria forense, como por ejemplo, tener conocimiento del campo de la administración municipal, tener experiencia previa en auditoria, tener una mente indagadora, ser objetivo en cuanto a la información o evidencia que recopila en el proceso, habilidad para obtener la información que incrimine a los posibles culpables si que estos perciban que son investigados, contar con recursos necesarios para realizar todas las diligencias, al final obtener un informe respaldado por evidencias suficientes y competentes que puedan ser aceptadas ante los tribunales de justicia y que esto sea una herramienta efectiva para que se pueda determinar la existencia de un acto ilícito y condenar o exonerar a los implicados.

INTRODUCCION

El trabajo que a continuación se presenta se denomina : "Manual de Auditoría Forense como Apoyo para identificar e investigar casos de corrupción en la administración de los ingresos en las municipalidades ubicadas en el área metropolitana de San Salvador"

Se ha elaborado con el propósito de proporcionar un instrumento efectivo en el combate a la corrupción en el sector municipal, cabe destacar que dicho manual está compuesto por una serie de procedimientos que deberán ser implementados en forma sistemática para el cumplimiento de los objetivos planteados en la auditoría forense. A continuación se da a conocer en forma breve el contenido de cada uno de los capítulos que contiene el trabajo de investigación:

CAPITULO I : Contiene información relacionada a las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, destacando principalmente el desarrollo histórico de las municipalidades, organización, importancia, marco legal, clasificación, funciones, instituciones que prestan apoyo a las municipalidades así como el organismo fiscalizador de ellas.

CAPITULO II : En este capítulo se incluirá información relacionada sobre manual, contabilidad, auditoría, auditoría forense, corrupción, administración e ingresos municipales. Todo ello con el propósito de llevar a cabo una muy buena implementación y aplicación del Sistema de Auditoría Forense.

CAPITULO III : Contiene generalidades, objetivos de la investigación, la metodología de la investigación dentro de lo que destaca las fuentes de información, ámbito de la investigación, determinación del universo o población, diseño de herramienta de investigación, administración de la encuesta, así como las conclusiones y recomendaciones.

CAPITULO IV : Detalla lo relacionado a la propuesta del Manual de Auditoría Forense en cuanto a sus generalidades, objetivos, importancia y justificación, beneficios, contenido del diseño, presentación, etapas para el desarrollo, plan de implementación, presupuestos y cronograma de actividades.

CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES DE LAS MUNICIPALIDADES

A. DESARROLLO HISTORICO DE LOS MUNICIPIOS

Como parte de su política de colonización, los españoles al someter un territorio, escogían un lugar para vivir y se instalaban en él como los primeros vecinos de una villa nueva, así nació la ciudad de San Salvador, como Villa de Conquistadores en junio de 1524.

Durante la colonia, la población indígena se fue redistribuyendo de acuerdo a los intereses y voluntad de los conquistadores en torno a dos instituciones económicas básicas: La encomienda y la hacienda. A partir de 1550, la colonia española impuso una organización social, el Pueblo de Indios, donde se concentraba a la población con el fin de controlarla, cristianizarla y explotarla más racionalmente, y posteriormente, fueron creando ciudades como San Salvador, San Miguel, Acajutla y Sonsonate, las cuales permitieron a los conquistadores crear sus propios espacios políticos y jurídicos.

Tanto la extensión del territorio como la gran cantidad de población conquistada y la necesidad de controlar a los mismos conquistadores, exigían la presencia de funcionarios menores que proyectaran la autoridad real hasta el último Pueblo de Indios, para ello, el istmo centroamericano se dividió en corregimientos, alcaldías mayores y gobernaciones, que estuvieron a cargo de corregidores, alcaldes mayores y gobernadores respectivamente.

Posteriormente, para mejorar el sistema de recolección de impuestos y estimular el comercio legal, se creó el Sistema de Intendencias, que implicaba una mayor subdivisión del territorio y el nombramiento de un nuevo tipo de funcionario: El Intendente. Así es como nace en 1785 la primera Intendencia de Centroamérica, la de San Salvador. Las intendencias se dividieron en Partidos para facilitar su administración; en cada partido existían representantes de las autoridades encargadas de labores de administración, como el mantenimiento del

orden, la administración de justicia, el cobro de impuestos y la vacunación. Los partidos más grandes estaban administrados por alcaldes y los más pequeños por tenientes subdelegados. Los cargos administrativos estaban generalmente en manos de españoles y criollos.

Se puede afirmar que, determinados por la actividad económica y productiva, y por la necesidad de organizar mejor el gobierno, los municipios se fueron configurando para jugar un papel fundamentalmente administrador. El municipio constituía la unidad política menor en la organización del gobierno colonial y era la mediación jurídico-política entre la monarquía y los súbditos, para ello, el gobierno municipal estaba integrado por Regidores y Alcaldes.

De esa forma, el municipio se convirtió en el eslabón más importante de la organización política, permitiendo la recolección y administración fiscal, aunque todos los tributos recaudados eran para las autoridades coloniales y la Corona española, por lo que, durante las dos primeras décadas del siglo XIX, el rol de los alcaldes fue de oposición al poder colonial y se constituyeron en bases de la batalla emancipadora.

Posteriormente en la Constitución de febrero de 1841 se determinaron los límites de los municipios, dando coherencia formal y geográfica a la vida de la República. El territorio nacional se dividió en cuatro departamentos (occidental, central, paracentral y oriental) y al frente de cada uno de ellos se nombró un gobernador. Estos cuatro departamentos se subdividieron en distritos, que fue el nuevo nombre que se dio a los Partidos.

Para 1875, la mayor parte de municipios que hoy conocemos ya estaban formados, y en 1886 se proclama una nueva Constitución que establece que “las municipalidades serán electas popular y directamente por los ciudadanos vecinos de cada población”. También les asigna funciones administrativas y económicas y

la de ser la cabecera de distrito. Doce años después, en 1908, la Ley del Ramo Municipal establece la independencia del municipio.

Durante la bonanza cafetalera, a fines del Siglo XIX y principios del XX, queda prácticamente sellada la división político-administrativa que tenemos hasta nuestros días. En ese mismo período, el Estado incorpora a las distintas regiones y localidades del país al control de un gobierno central en un proceso de centralización que tiene como contrapartida un debilitamiento del papel de los municipios (hay que recordar que después de la independencia, las actividades de gobierno se llevaban a cabo a nivel local, por lo que el peso de las municipalidades era muy fuerte).

Con la promulgación de la Constitución de 1983, se mantiene la división del territorio nacional en departamentos y la división de estos departamentos en municipios. Posteriormente, en 1986 se crea el Código Municipal, concebido “como el instrumento jurídico-político que establece y regula la estructura y las competencias de los gobiernos locales, así como el marco fundamental de las relaciones de convivencia de los ciudadanos en el ámbito municipal. Determina las atribuciones y poderes del municipio y su ubicación dentro del Estado”.

B. IMPORTANCIA DE LAS MUNICIPALIDADES

Las municipalidades juegan un rol importante en la actividad política, económica y social del país, dentro de lo que podemos mencionar:

1. La elaboración, aprobación y ejecución de planes de desarrollo urbanos y rurales de la localidad.

Es atribución directa de las municipalidades promover planes de desarrollo tanto urbanos como rurales para mejorar las condiciones de vida de sus habitantes así como para establecer un sano esparcimiento en los lugares donde

se puedan crear, dentro de estos podemos mencionar canchas deportivas, clubes sociales, parques, piscinas y otros sitios adecuados.

2. El desarrollo y control de la nomenclatura y ornato público.

Esto es una actividad directamente ligada a las municipalidades, dado que son ellas las encargadas de manejar la nomenclatura de cada uno de sus municipios así como controlar su ornato en todas sus áreas.

3. La regulación de la actividad de los establecimientos comerciales, industriales, de servicio y otros similares.

Acá juega un papel importante la municipalidad puesto que es ella la que tiene bajo su control regular la actividad comercial, industrial y de servicio, ya que esta tiene que ir en armonía con zonas habitacionales, áreas de protección ambiental o cualquier otra zona que pudiera en algún momento afectar ya sea la tranquilidad residencial o dañar el medio ambiente con la instalación de alguno de estos establecimientos.

4. La formación de registro de ciudadanos.

Son cada una de las municipalidades las que de acuerdo a la ley tienen que manejar un Registro de Ciudadanos en el cual se menciona lugar y fecha de nacimiento, nombre de padre y madre así como alguna otra información que pudiera ser relevante.

5. La promoción y organización de ferias y festividades populares;

Es importante mantener un clima de sano esparcimiento en las comunidades y una manera de hacerlo es a través de actividades que permitan la interrelación de los habitantes de determinada comunidad con el propósito de divertirse sanamente.

6. La prestación del servicio de aseo, barrido de calles, recolección y disposición final de basuras;

Este es un tema bastante importante dado la sobrepoblación en algunos municipios y precisamente en el área metropolitana de San Salvador que concentra gran cantidad de habitantes se hace urgente una política de manejo de desechos que contribuya a la limpieza en dicha zona.

7. La prestación del servicio de cementerios y servicios funerarios y control de los cementerios y servicios funerarios prestados por particulares;

En este punto se habla tanto de la prestación del servicio como del control de los cementerios y servicios funerarios puesto que es una atribución específica de cada municipalidad por el grado de importancia además que se debe manejar adecuadamente esta actividad.

8. La regulación del uso de calles, aceras, parques y otros sitios públicos, municipales y locales;

Este punto es importante dado que son las municipalidades las que deben de velar por el manejo adecuado de calles, aceras, parques y otros sitios públicos con el propósito de mantenerlos limpios y desalojados, es así como las familias que habitan en las comunidades cercanas podrán disfrutar de un lugar cómodo.

C. MARCO LEGAL DE LAS MUNICIPALIDADES

1. Constitución de La República

Art. 202 Para el Gobierno Local, los departamentos se dividen en municipios, que estarán regidos por Concejos formados de un Alcalde, un Síndico y dos o más regidores cuyo número será proporcional a la población. Los miembros de los Concejos Municipales deberán ser mayores de veintiún años y originarios o

vecinos del municipio; serán elegidos para un periodo de tres años, podrán ser reelegidos y sus demás requisitos serán determinados por la ley.

Art. 203 Los Municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, y se regirán por un código municipal, que sentará los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas. Los Municipios estarán obligados a colaborar con otras instituciones públicas en los planes de desarrollo nacional o regional.

Art. 204 La autonomía del municipio comprende:

1° Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. Aprobadas las tasas o contribuciones por el concejo municipal se mandará publicar el acuerdo respectivo en el diario oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su publicación, será obligatorio su cumplimiento;

2° Decretar su presupuesto de Ingresos y Egresos;

3° Gestionar libremente en las materias de su competencia;

4° Nombrar y remover los funcionarios y empleados de sus dependencias;

5° Decretar las ordenanzas y reglamentos locales;

6° Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

Art. 205 Ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales.

Art. 206 Los planes de desarrollo local deberán ser aprobados por el concejo municipal respectivo; y las instituciones del Estado deberán colaborar con la municipalidad en el desarrollo de los mismos.

Art. 207 Los fondos municipales no se podrán centralizar en el fondo general del estado, ni emplearse sino en servicios y para provecho de los municipios. Las

municipalidades podrán asociarse o concertar entre ellas convenios cooperativos a fin de colaborar en la realización de obras o servicios que sean de interés común para dos o más municipios.

Para garantizar el desarrollo y la autonomía económica de los municipios, se creará un fondo para el desarrollo económico y social de los municipios. Una ley establecerá el monto de ese fondo y los mecanismos para su uso. Los Concejos Municipales administrarán el patrimonio de sus municipios y rendirán cuenta circunstanciada y documentada de su administración a la Corte de Cuentas de La República. La ejecución del presupuesto será fiscalizada a posteriori por la Corte de Cuentas de la República, de acuerdo a la ley

2. Código Municipal

Art. 1 El presente Código tiene por objeto desarrollar los principios constitucionales referentes a la organización, funcionamiento y ejercicio de las facultades autónomas de los municipios.

Art. 2 El municipio constituye la Unidad Política Administrativa primaria dentro de la organización estatal, establecida en un territorio determinado que le es propio, organizado bajo un ordenamiento jurídico que garantiza la participación popular en la formación y conducción de la sociedad local, con autonomía para darse su propio gobierno, el cual como parte instrumental del Municipio está encargado de la rectoría y gerencia del bien común local, en coordinación con las políticas y actuaciones nacionales orientadas al bien común general, gozando para cumplir con dichas funciones del poder, autoridad y autonomía suficiente.

El Municipio tiene personalidad jurídica, con jurisdicción territorial determinada y su representación la ejercerán los órganos determinados en esta ley. El núcleo urbano principal del municipio será la sede del Gobierno Municipal.

Art. 3 La autonomía del Municipio se extiende a:

1. La creación, modificación y supresión de tasas por servicios y contribuciones públicas, para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca;
2. El Decreto de su presupuesto de ingresos y egresos;
3. La libre gestión en las materias de su competencia;
4. El nombramiento y remoción de los funcionarios y empleados de sus dependencias, de conformidad al Título VII de este Código;
5. El decreto de ordenanzas y reglamentos locales;
6. La elaboración de sus tarifas de impuestos y reformas a las mismas para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

3. Ley General Tributaria Municipal

Art. 1 La presente ley tiene como finalidad establecer los principios básicos y el marco normativo general que requieren los municipios para ejercitar y desarrollar su potestad tributaria, de conformidad con el Artículo 204 ordinales 1 y 6 de la Constitución de la República. Esta Ley por su carácter especial prevalecerá en materia tributaria sobre el Código Municipal y otros ordenamientos legales.

Art. 2 Las leyes y ordenanzas que establezcan tributos municipales determinarán en su contenido: el hecho generador del tributo; los sujetos activo y pasivos; la cuantía del tributo o forma de establecerla; las deducciones, las obligaciones de los sujetos activo, pasivo y de los terceros; las infracciones y sanciones correspondientes; los recursos que deban concederse conforme esta Ley General; así como las exenciones que pudieran otorgarse respecto a los impuestos. Dichas leyes y ordenanzas deberán fundamentarse en la capacidad económica de los contribuyentes y en los principios de generalidad, igualdad equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscación

Art. 152 Los municipios deberán revisar periódicamente sus correspondientes leyes y ordenanzas tributarias, con el propósito de actualizarlos de conformidad a las condiciones de la realidad socio-económica imperante en el país.

4. Ley de Arbitrios

Los Municipios en materia tributaria se rigen a través de Leyes de Impuestos Municipales que son aprobadas por Decreto Legislativo y también de Acuerdo a las facultades constitucionales que les confieren, pueden emitir ordenanzas municipales relacionadas a tasas y licencias aprobadas por decreto emitido por el Concejo de cada municipio. En la actualidad no existe una tarifa uniforme para los municipios quedando a discrecionalidad de cada gobierno local las actividades y servicios sujetos a tasación.

5. Ley de Servicio Civil

Art. 1 El presente estatuto se denomina “Ley de Servicio Civil” y tiene por finalidad especial regular las relaciones del estado y el municipio con sus funcionarios y empleados; garantizar la protección de estos y la eficiencia de la administración pública y municipal, y organizar la carrera administrativa mediante la selección y promoción del personal sobre la base del mérito y la aptitud.

Art. 2 Quedan sujetos a las disposiciones de esta ley, con las excepciones que después se dirán, los funcionarios y empleados de la administración pública y municipal y los organismos descentralizados de las mismas que no gocen de autonomía económica y administrativa.

6. Ley de Administración Financiera Integrada (AFI)

Art. 1 la presente ley tiene por objeto:

- a) Normar y armonizar la gestión financiera del sector público;
- b) Establecer el sistema de administración financiera integrado que comprenda los subsistemas, de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad Gubernamental

Art. 2 Quedan sujetas a las disposiciones de esta ley todas las dependencias centralizadas y descentralizadas del gobierno de la República, las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo, inclusive la Comisión Hidroeléctrica del Río Lempa y el Instituto Salvadoreño del Seguro Social; y las entidades oficiales que se costeen con fondos públicos o que reciban subvención o subsidio del Estado.

Las municipalidades, sin perjuicio de su autonomía establecida en la constitución de la República, se regirán por las disposiciones de esta ley, señaladas en el título quinto en caso de contratación de créditos garantizados. En cuanto a las normas generales de Contabilidad Gubernamental, las municipalidades se regirán por el título VI, respecto a las subvenciones o subsidios que le traslade el Gobierno Central.

7. Normas Técnicas de Control Interno

Las Normas técnicas de control interno son directrices emitidas por el presidente de la Corte de Cuentas de la República con el objetivo de definir y establecer el marco normativo básico a las entidades del sector público y sus funcionarios y empleados para controlar los programas, la organización y la administración de las operaciones a su cargo de aplicación general para todo el sector publico incluyendo las municipalidades.

D. LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR

- Antiguo Cuscatlán
- Apopa
- Ayutuxtepeque
- Cuscatancingo
- Delgado
- Ilopango
- Mejicanos
- Nejapa
- Santa Tecla
- San Marcos
- San Martín
- San Salvador
- Soyapango
- Tonacatepeque

E. CLASIFICACION DE LAS MUNICIPALIDADES

1. Por sus Ingresos (Código Municipal)

Art. 106 Los Municipios con ingresos anuales superiores a doscientos veintiocho mil quinientos setenta y uno con cuarenta y tres centavos de dólares americanos, deberán tener auditoria interna, con autoridad e independencia orgánica y funcional para ejercer el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes Municipales.

Art. 107 Los Municipios con ingresos anuales superiores a cuatrocientos cincuenta y siete mil ciento cuarenta y dos con ochenta y seis centavos de dólares

americanos, deberán contratar un auditor externo para efectos de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales.

2. Por su número de habitantes y extensión geográfica

MUNICIPIO	No. DE HABITANTES	EXTENSIÓN EN Km²
Antiguo Cuscatlán	52,972	19.41
Apopa	193,148	51.84
Ayutuxtepeque	44,688	8.41
Cuscatancingo	104,868	5.4
Delgado	164,160	33.4
Ilopango	145,140	34.63
Mejicanos	201,132	22.12
Nejapa	34,080	83.36
Santa Tecla	175,136	112.2
San Marcos	73,292	14.71
San Martín	123,576	55.84
San Salvador	497,692	72.25
Soyapango	290,157	29.72
Tonacatepeque	26,204	56.14

El Salvador : Densidad de la población según municipios del AMSS, 2003. DIGESTYC

F. FUNCIONES DE LAS MUNICIPALIDADES

Según el Código Municipal

Art. 4 Compete a los Municipios:

1. La elaboración, aprobación y ejecución de planes de desarrollo urbanos y rurales de la localidad;
2. Supervisión de precios, pesas, medidas y calidades;

3. El desarrollo y control de la nomenclatura y ornato público;
4. La promoción de la educación, la cultura, el deporte, la recreación, las ciencias y las artes;
5. La promoción y desarrollo de programas de salud, como saneamiento ambiental, prevención y combate de enfermedades;
6. La regulación y supervisión de los espectáculos públicos y publicidad comercial, en cuanto conciernen a los intereses y fines específicos municipales;
7. El impulso del turismo interno y externo y la regulación del uso y explotación turística y deportiva de lagos, ríos, islas, bahías, playas y demás sitios propios del municipio;
8. La promoción de la participación ciudadana, responsable en la solución de los problemas locales en el fortalecimiento de la conciencia cívica y democrática de la población;
9. La promoción del desarrollo industrial, comercial y agrícola, artesanal y de los servicios;
10. El incremento y protección de los recursos renovables y no renovables;
11. La regulación del transporte local y del funcionamiento de terminales de transporte de pasajeros y de carga;
12. La regulación de la actividad de los establecimientos comerciales, industriales, de servicio y otros similares;
13. La regulación del funcionamiento extraordinario obligatorio en beneficio de la comunidad de las farmacias y otros negocios similares;
14. La regulación del funcionamiento de restaurantes, bares, clubes nocturnos y otros establecimientos similares;
15. La formación del Registro Civil de las personas y de cualquier otro registro público que se le encomendare por ley;
16. La formación de Registro de Ciudadanos de acuerdo a la ley;

17. La creación, impulso y regulación de servicios que faciliten el mercadeo y abastecimiento de productos de consumo de primera necesidad como mercados, tiangués y mataderos;
18. La promoción y organización de ferias y festividades populares;
19. La prestación del servicio de aseo, barrido de calles, recolección y disposición final de basuras;
20. La prestación del servicio de cementerios y servicios funerarios y control de los cementerios y servicios funerarios prestados por particulares.
21. La prestación del servicio de Policía Municipal;
22. La autorización y regulación de tenencia de animales domésticos y salvajes;
23. La regulación del uso de calles, aceras, parques y otros sitios públicos, municipales y locales;
24. La autorización y regulación del funcionamiento de casas de juegos, como loterías, rifas y otros similares;
25. Planificación, ejecución y mantenimiento de todo género de obras públicas necesarias al municipio;
26. La promoción y financiamiento de programas de viviendas o renovación urbana.

Para la realización de estos programas, la Municipalidad podrá conceder préstamos a los particulares en forma directa o por medio de entidades descentralizadas, dentro de los programas de vivienda o renovación urbana.

27. Autorización y fiscalización de las obras particulares;
28. Los demás que sean propios de la vida local y las que le atribuyan otras leyes.

Art. 5 La competencia municipal, definida en el artículo anterior, no afecta las atribuciones conferidas a otras entidades de la Administración Pública.

Art. 6 La administración del Estado únicamente podrá ejecutar obras o prestar servicios de carácter local o mejorarlos cuando el municipio al cual competan, no las construya o preste, o la haga deficientemente. En todo caso el Estado deberá actuar con el consentimiento de las autoridades municipales y en concordancia y coordinación con sus planes y programas.

Art. 7 Los servicios públicos municipales podrán prestarse por :

1. El Municipio en forma directa;
2. Organismos, empresas o fundaciones de carácter municipal mediante delegaciones o contrato;
3. Concesión otorgada en licitación pública.

Art. 8 A los Municipios no se les podrá obligar a pagar total o parcialmente obras o servicios que no hayan sido contraídas o prestados mediante contrato o convenio pactado por ellos.

Art. 9 Los Municipios tienen el derecho de intervenir temporalmente aquellos servicios públicos municipales que se prestaren deficientemente o se suspendieren sin autorización, sin importar si fuere por delegación, contrato o concesión.

Art. 10 Los Municipios tienen el derecho a revocar la concesión, previo pago de indemnización correspondiente, la cual no incluirá el monto de las inversiones ya amortizadas.

Art. 11 Los municipios podrán asociarse para mejorar, defender y proyectar sus intereses o concretar entre ellos convenios cooperativos a fin de colaborar en la realización de obras o prestación de servicios que sean de interés común para dos o más municipios.

Art. 12 Todas las instituciones del Estado y entes autónomos están obligados a colaborar con el municipio en la gestión de las materias y servicios de su competencia.

Art. 13 El Municipio regulará las materias de su competencia y la prestación de los servicios por medio de ordenanzas y reglamentos.

Art. 14 Los municipios solos o en unión con otros, podrán acordar la creación de entidades descentralizadas con o sin autonomía, para la realización de determinados fines municipales.

Art. 15 Los estatutos de los entes descentralizados deberán contener :

- a) El nombre, objeto y domicilio de la entidad que se constituye;
- b) Los fines para los cuales se crea;
- c) El tiempo de su vigencia;
- d) Los aportes a que se obligan los municipios que la constituyen;
- e) La composición de su organismo directivo, la forma de designarlo, sus facultades y responsabilidades;
- f) El procedimiento para reformar o disolver la entidad y la manera de resolver las divergencias que puedan surgir, en relación a su gestión y a sus bienes;
- g) La determinación del control fiscal de la entidad por parte de los municipios creadores y de la Corte de Cuentas de la República.

Art. 16 Las entidades descentralizadas tendrán personería jurídica propia y comprometerán a los municipios que los hayan constituido, en la medida y aportes señalados en los estatutos respectivos.

Art. 17 Los Municipios, individual o colectivamente, podrán acordar la creación de fundaciones, asociaciones y empresas de servicios municipales o de aprovechamiento o industrialización de recursos naturales. Podrán constituir centros para el intercambio de ideas, informaciones y experiencias y en general para cualquier otro fin de interés local o intermunicipal.

Art. 18 Los Municipios podrán contratar y concurrir a constituir sociedades para la prestación de servicios públicos locales o intermunicipales, o para cualquier otro fin lícito.

G. INSTITUCIONES QUE PRESTAN APOYO A LAS MUNICIPALIDADES

1. CORPORACION DE MUNICIPALIDADES DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR

- Naturaleza Jurídica

La Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador es una asociación gremial de derecho privado y utilidad pública, sin fines de lucro ni partidaristas que agrupa a los 262 gobiernos municipales del país, sin distingo de afiliación política, tamaño o ubicación geográfica. Se constituyó el 29 de agosto de 1941 por Acuerdo Ejecutivo número 1343, publicado en el Diario Oficial, Tomo 131, del 16 de septiembre del mismo año.

- Estructura Organizativa

La estructura organizativa de COMURES es una de sus principales fortalezas, especialmente por la representatividad que le da su naturaleza pluralista, la cual se encuentra conformada por un Congreso Nacional de Municipalidades, Consejo Directivo, Junta Directiva, Comisiones Especiales y Permanentes, Consejos Departamentales de Alcaldes (CDAs), Dirección Ejecutiva y un equipo técnico – administrativo de acompañamiento.

2. FONDO DE INVERSION SOCIAL PARA EL DESARROLLO LOCAL

La ley del Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local en su artículo 3 menciona que el Estado se ve en la necesidad de fomentar el crecimiento económico sano, sostenido y equilibrado, así como tratar de elevar la calidad de vida de todos los sectores a través de la implementación de acciones, programas y proyectos que contribuyan a la generación de riquezas por medio de la descentralización de las actividades sociales y económicas a nivel local.

Por lo anterior se hace necesario y conveniente potenciar la participación de los Gobiernos Locales, procurando así su desarrollo y aprovechando el conocimiento que estos tienen de las necesidades más urgentes que padecen sus comunidades; por una parte y por otra, es obligación de las instituciones del Estado, por mandato expreso de la Constitución de la República, colaborar con las Municipalidades en la ejecución de sus Planes de Desarrollo.

Las acciones concretas del FISDL inician con el traslado y el manejo del ciclo de proyectos a las 262 municipalidades y comunidades en el cual identifica y priorizan sus necesidades, administran la formulación, realización y supervisión de los proyectos, finalizando en el mantenimiento por parte de las comunidades. Es importante destacar que el FISDL y el Grupo Consultivo consideran que la formulación e implementación de la ENDL es parte de un proceso dinámico y participativo, en el cual sus contenidos se irán mejorando basándose en los resultados que se vayan obteniendo y a las propuestas de los aliados.

3. INSTITUTO SALVADOREÑO DE DESARROLLO MUNICIPAL

Es una Institución Autónoma de derecho público, especializada en dar asistencia técnica, administrativa, financiera, jurídica, planificación y capacitación a las municipalidades, para lograr una progresiva descentralización administrativa para los municipios así como, promover la creación de condiciones favorables

para el progreso económico y bienestar social para los habitantes de los municipios del país. Nace el 4 de marzo de 1987 mediante su ley orgánica contenida en el Decreto Legislativo No. 616 publicado en el Diario Oficial No. 52 Tomo 294 del 17 de marzo de 1987.

H. ORGANISMO FISCALIZADOR DE LAS MUNICIPALIDADES

Según el Art. 3 de La Ley de La Corte de Cuentas de la República:

“Están sujetas a la fiscalización y control de la Corte de Cuentas de la República todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, sin excepción alguna. La jurisdicción de la Corte alcanza también a las actividades de entidades, organismos y personas que, no estando comprendidos en el inciso anterior, reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. En este caso el control se aplicará únicamente al ejercicio en que se haya efectuado el aporte o concesión y al monto de los mismos. En el caso de entidades que estén sujetas a la vigilancia de la Superintendencia del Sistema Financiero o de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, el control de la Corte podrá realizarse en coordinación con aquéllas”.

CAPITULO II. MARCO TEORICO SOBRE MANUAL, CONTABILIDAD, AUDITORIA, AUDITORIA FORENSE, CORRUPCIÓN, ADMINISTRACIÓN E INGRESOS MUNICIPALES

A. MANUAL

1. CONCEPTO

Es un libro en donde se resume lo más sustancial de una materia o de cierta área específica.¹

2. CLASIFICACION

Los diferentes organismos (públicos o privados) tienen necesidad de manuales diferentes, el tipo de manual se determina dando respuesta al propósito que se ha de lograr con su uso. En ciertos casos, solo sirve a un objetivo y en otros, se logran varios. A continuación se dan a conocer 3 formas de clasificar los manuales.

2.1 POR SU CONTENIDO

Se refiere al contenido del manual para cubrir una variedad de materias, dentro de este tipo tenemos los siguientes:

a) Manual de Historia

Su propósito es proporcionar información histórica sobre el organismo, sus comienzos, crecimiento, logros, administración y posición actual. Esto le da al empleado un panorama introspectivo de la tradición y filosofía del organismo. Bien elaborado y aplicado contribuye a una mejor comprensión y motiva al personal a sentir que pertenece y forma parte de la organización.

¹ Larousse en Color, Segunda Edición, México, 2005.

b) Manual de Organización

Su propósito es exponer en forma detallada la estructura organizacional formal a través de la descripción de los objetivos, funciones, autoridad y responsabilidad de los distintos puestos y las relaciones.

c) Manual de Políticas

Consiste en una descripción detallada de los lineamientos a ser seguidos en la toma de decisiones para el logro de los objetivos. El conocimiento de la organización es el marco principal sobre el cual se basan todas las acciones.

Una adecuada definición de políticas y su establecimiento por escrito, permite:

- Agilizar el proceso de toma de decisiones.
- Facilitar la descentralización, al suministrar lineamientos a niveles intermedios.
- Servir de base para una constante y efectiva revisión.

Puede elaborarse un manual de políticas para funciones operacionales tales como: Producción, ventas, finanzas, personal, compras, etc.

d) Manual de procedimientos

Es la expresión analítica de los procesos administrativos a través de los cuales se canaliza la actividad operativa del organismo. Este manual es una guía (como hacer las cosas) de trabajo al personal y es muy valiosa para orientar al personal de nuevo ingreso. La utilización de este manual sirve para aumentar la certeza de que el personal utiliza los sistemas y sigue correctamente los procedimientos administrativos prescritos al realizar su trabajo.

e) Manual de contenido múltiple

Cuando el volumen de actividades, de personal o simplicidad de la estructura organizacional, no justifique la elaboración y utilización de distintos

manuales, puede ser conveniente la confección de este tipo de manuales. Un ejemplo de este manual es el de “políticas y procedimientos”, el de “historia y organización”, consiste en combinar dos o más categorías que se interrelacionan en la práctica administrativa. En organismos pequeños, un manual de este tipo puede combinar dos o más conceptos, debiéndose separar en secciones.

2.2 POR SU FUNCION ESPECÍFICA

Esta clasificación se refiere a una función operacional específica a tratar. Dentro de este apartado puede haber los siguientes manuales:

a) Manual de Producción

Consiste en abarcar la necesidad de interpretar las instrucciones con base en los problemas cotidianos, para lograr su mejor y pronta solución. La necesidad de coordinar el proceso de operación (fabricación, inspección, ingeniería industrial, control de producción), es tan reconocida que en las operaciones de fabricación, los manuales se aceptan y usan ampliamente.

b) Manual de Compras

El proceso de comprar debe estar por escrito, consiste en definir el alcance de compras, definir la función de comprar, los métodos y controles a utilizar que afectan sus actividades.

c) Manual de Ventas

Consiste en señalar los aspectos esenciales del trabajo y las rutinas de información comprendidas en el trabajo de ventas (políticas de ventas, procedimientos, controles, etc.). Al personal de ventas es necesario darle un marco de referencia para tomar decisiones cotidianas.

d) Manual de Finanzas

Consiste en poner por escrito las responsabilidades financieras en todos los niveles de la administración, contiene numerosas instrucciones específicas a quienes están involucrados con el manejo de dinero en la organización, protección de bienes y suministro de información financiera.

e) Manual de Contabilidad

Trata acerca de los principios y técnicas de la contabilidad. Se elabora como fuente de referencia para todo el personal interesado en esta actividad. Este manual puede contener aspectos tales como : Estructura orgánica del departamento, descripción del sistema contable, operaciones internas del personal, manejo de registros, control de la elaboración de información financiera.

f) Manual de Crédito y Cobros

Se refiere a la determinación por escrito de procedimientos y normas de esta actividad. Entre los aspectos más importantes que puede contener este tipo de manual están los siguientes: Operaciones de crédito y cobros, control y cobro de las operaciones, entre otros.

g) Manual de Personal

Abarca una serie de consideraciones para ayudar a comunicar las actividades y políticas de la dirección superior en lo que se refiere a personal. Los manuales de personal podrán contener aspectos como : Reclutamiento y selección, administración de personal, lineamientos para el manejo de conflictos personales, políticas de personal, uso de servicios, prestaciones, capacitación, promoción, entre otros.

h) Manual Técnico

Trata de los principios y técnicas de una función operativa determinada. Se elabora como referencia para la unidad administrativa responsable de la actividad y como información general para el personal interesado en esa función. Ejemplos

de este tipo de “Manual técnico de Auditoría Administrativa” y el “Manual Técnico de Sistemas y Procedimientos”. Estos sirven como marco de referencia y ayudan a integrar a los nuevos miembros del personal.

i) Manual de Adiestramiento o Instructivo

Estos manuales explican las labores, procesos y rutinas de un puesto en particular, son comúnmente más detallados y específicos que un manual de procedimientos. El supuesto en el que se basa este tipo de manual es que el usuario tiene muy poco conocimiento previo de los temas cubiertos. Por ejemplo, un manual de adiestramiento “explica como debe ejecutarse el encendido de la terminal de la computadora y emitir su señal”, mientras que un manual de procedimientos omite esta instrucción y comienza con el primer paso activo del proceso. El manual de adiestramiento también utiliza técnicas programadas de aprendizaje o cuestionarios de auto-evaluación para comprobar el nivel de comprensión del contenido por el usuario.

2.3 POR LAS NECESIDADES DE LAS ORGANIZACIONES

GENERAL

Se refiere a todo el organismo en su conjunto. Dentro de este tenemos a los siguientes manuales:

a) Manual general de organización

Este es producto de la planeación organizacional y abarca todo el organismo, indicando la organización formal y estructura funcional.

b) Manual general de procedimientos

Este es también resultado de la planeación, contiene los procedimientos de todas las unidades de un organismo, a fin de uniformar la forma de operar.

c) Manual general de políticas

Se refiere a presentar por escrito los lineamientos y actitud de la dirección superior para toda la empresa. Estas políticas generales establecen un marco dentro del cual todo el personal puede actuar de acuerdo a condiciones generales.

ESPECIFICO

a) Manual específico de reclutamiento y selección

Se refiere a parte de un área específica (personal) y contiene la definición uniforme respecto al reclutamiento y selección personal en una organización.

b) Manual específico de auditoría interna

Consiste en agrupar lineamientos, instrucciones de aplicación específica a determinados tipos de actividad, aquí se refiere a la auditoría interna en forma particular.

c) Manual específico de políticas de personal

Esta se enfoca a definir “políticas” de un área específica de la organización, señalando las guías u orientación respecto a cuestiones de personal, tales como contratación, permisos, promociones, prestaciones, capacitación, etc.

d) Manual específico de procedimientos de tesorería

Contiene los procedimientos en el orden de importancia del área específica de manejo del dinero, a fin de capitalizar las oportunidades naturales de secuencia de pasos en el trabajo, por ejemplo: Ingresos a caja, pago a proveedores, etc.²

B. CONTABILIDAD

1. GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD

² www.noriegacdec.com abril del 2004.

La Contabilidad es el idioma empresarial por medio del cual se expresan los resultados, la posición financiera de una entidad y sus cambios, que emerge como una necesidad indispensable de los negocios, ante los nuevos paradigmas de cambios mundiales.

Debido a los profundos cambios que han ocurrido en el mundo, la contabilidad también ha debido ser transformada, desde una concepción en la cual era una profesión cuyo objetivo principal era el cumplimiento de las obligaciones tributarias, un mal necesario para el empresario, hasta una concepción en la cual se le considera un aliado estratégico.

El mundo globalizado exige tener información contable comprensible, relevante, confiable y comparable, razón por la cual los estados financieros son elaborados con el objeto de ser útiles a los multiusuarios para la toma de decisiones. La concepción de la contabilidad como sistema, implica la entrada, procesamiento y salida de información, de manera cíclica, es decir, todas las transacciones de negocios que ejecuta una entidad se documentan, para ser procesadas y convertidas en estados financieros, de tal manera que sean de utilidad para los usuarios internos y externos de la entidad.

2. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD

Es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.³

Es un sistema de información que registra y clasifica las transacciones financieras que realiza una entidad económica en términos cuantitativos y

³ Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México, 1981.

monetarios, convirtiéndolos en Estados Financieros que ayuden a sus usuarios a tomar decisiones.⁴

3. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD

La contabilidad nació desde que el hombre tuvo necesidad de conocer el valor de sus posesiones, sus deudas y sus ingresos, hace aproximadamente 5,000 años. Hay muchos vestigios griegos, chinos, egipcios y babilonios que nos muestran registros de cuentas.

En el año de 1494 el Monje Luca Paccioli, amigo de Leonardo Da Vinci, publicó en su obra “Summa de Aritmética, geometría, proportioni et proportionalita”, la primer descripción de la partida doble, principio en el cual se basan los sistemas contables hasta nuestra época, por lo que es considerado el padre de la contabilidad.

En nuestro país la contabilidad apareció en 1915, con la creación de una escuela, anexa al Instituto General Francisco Menéndez, que dio pauta al aparecimiento de colegios privados dedicados a la enseñanza contable, que extendían los títulos de Contador de Hacienda, Perito Mercantil, Tenedor de Libros, Contador y otros.

No obstante, es hasta 1930 que la contabilidad cobra importancia, ante una deficiente auditoría efectuada por una firma inglesa en las minas de oro de El Divisadero. Razón por la cual se crea la primera Asociación de Contadores, actualmente la Corporación de Contadores. Diez años después, se constituye el primer Consejo Nacional de Contadores, cuyo objeto es examinar y autorizar a candidatos, otorgándoles la calidad de contador público certificado (CPC), mediante el decreto de Ley del Ejercicio de las funciones de Contador Público.

⁴ Carl S. Warren, James M. Reeve y Philip E. Fess. Contabilidad Administrativa. Thomson. 6ta. Edición, México, 2000.

En la década de los 90, los distintos gremios de contadores unifican sus esfuerzos y realizan varias convenciones nacionales, producto de las cuales surgen las Normas de Contabilidad Financiera (NCF), posteriormente la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y la creación del Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, el 31 de octubre de 1997, mediante la fusión del Colegio de Contadores Públicos Académicos, la Asociación de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos, (I. S. C. P.) como una entidad de nacionalidad salvadoreña, con duración indefinida, con carácter no lucrativo, apolítico y laico, con domicilio en San Salvador. Cuyas tareas básicas son elevar el nivel intelectual, cultural y moral de sus socios, proteger y defender la profesión contable y promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros, entre otras.

En el año 2,000 se da un gran paso en el campo legal que incluye importantes reformas al Código de Comercio, la Ley del Registro de Comercio, el apareamiento de la Ley de Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y el Código Tributario.

Desde su creación el ISCP trabaja en la difusión de las NIC's, el nuevo marco jurídico y el trabajo con instancias internacionales en la búsqueda de la unificación de programas de estudio y el ejercicio de la profesión a nivel centroamericano y el resto de países. Para el siglo XXI, es notable la relevancia que se le ha brindado al ejercicio de la profesión contable, lo que nos plantea grandes retos. Es importante mencionar la difusión y adopción que están teniendo hoy en día las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's, las cuales contribuyen a trabajar en una manera uniforme y homogenizada para la presentación de los informes financieros de las instituciones que han implementado dichas normas.⁵

⁵ Flores J. Luis Roberto, Propuesta de un manual contable UFG, San Salvador, El Salvador Año 1999

4. IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD

El desarrollo tiende a conservar y aumentar los bienes monetarios de una entidad económica en particular a esto se le llama actividad económica.

La actividad económica transforma los elementos que forman al capital, un aumento o una disminución indica si hubo una buena o mala administración. Se necesita de un organismo de control e información eficaz que demuestre que cumple con el plan establecido.

Por lo tanto se requiere de un mecanismo que explique las causas de las pérdidas como de logros obtenidos y estos se obtienen por medio de registros contables los cuales registran los hechos económicos, pone de manifiesto que estos se actualizan y depuran, desarrollando en un orden lógico y transparente.

Los métodos contables actuales proporcionan con mayor facilidad y flexibilidad la información financiera, esta información financiera brinda a los negocios, gobierno y otras personas, información pasada, evalúa futuros cambios, determina los objetivos y las metas propuestas financieramente.

5. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN NIIF's

Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales características cualitativas son : Comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

5.1 COMPRENSIBILIDAD

Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Para este

propósito, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. No obstante, la información acerca de temas complejos que debe ser incluida en los estados financieros, a causa de su relevancia de cara a las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, no debe quedar excluida sólo por la mera razón de que puede ser muy difícil de comprender para ciertos usuarios.

5.2 RELEVANCIA

Para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de la relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Las dimensiones predictiva y confirmativa de la información están interrelacionadas. Por ejemplo, la información acerca del nivel actual y la estructura de los activos poseídos tiene valor para los usuarios cuando se esfuerzan al predecir la capacidad de la empresa para aprovechar sus oportunidades y su capacidad para reaccionar ante situaciones adversas. La misma información juega un papel confirmatorio respecto a predicciones anteriores sobre, por ejemplo, la manera en que la empresa se estructuraría o sobre el resultado de las actividades planificadas.

5.3 FIABILIDAD

Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretendan reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica y no meramente

según su forma legal. La esencia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una empresa puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la empresa que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción).

Para ser fiable, la información contenida en los estados financieros debe ser neutral, es decir, libre de sesgo o prejuicio. Los estados financieros no son neutrales si, por la manera de captar o presentar la información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, a fin de conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

Además para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

5.4 COMPARABILIDAD

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de empresas diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos. Por tanto, la medida y presentación del efecto financiero de similares transacciones y otros sucesos, deben ser llevadas a cabo de una manera coherente por toda la empresa a través del tiempo para tal empresa.

Una implicación importante, de la característica cualitativa de la comparabilidad, es que los usuarios han de ser informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en tales políticas y de los efectos de tales cambios. Los usuarios necesitan ser capaces de identificar las diferencias entre las políticas contables usadas, para similares transacciones y otros sucesos, por la misma empresa de un período y también por diferentes empresas. La conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, incluyendo la revelación de las políticas contables usadas por la empresa, es una ayuda para alcanzar la deseada comparabilidad.⁶

6. CLASIFICACION DE LA CONTABILIDAD

6.1 CONTABILIDAD GENERAL

Registro e información de las transacciones u operaciones. “Contabilidad” y “Contaduría”, se consideran frecuentemente vocablos sinónimos, sin embargo, el último menos usual en la literatura contable, se refiere en general al campo completo de la teoría y la práctica, mientras que “contabilidad” se considera comúnmente como un término genérico; pero cuando se usa como adjetivo, puede tener un área limitada de referencia, como por ejemplo: El campo de la contabilidad, una escuela de contabilidad.⁷

6.2 CONTABILIDAD DE COSTOS

Rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva. Se encuentran incluidos en el campo de la contabilidad de costos: El diseño y la operación de sistemas y procedimientos de costos, la determinación de costos por

⁶ Normas Internacionales de Información Financiera. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 2003.

⁷ Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México, 1981.

departamentos, funciones, responsabilidades, actividades, productos, territorios, períodos y otras unidades.

Asimismo, los costos futuros previstos o estimados y los costos estándar o deseados, así como también los costos históricos, la comparación de los costos de diferentes períodos, de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar, y de los costos alternativos, la presentación e interpretación de los datos de costos como ayuda a la gerencia para controlar las operaciones presentes y futuras.⁸

6.3 CONTABILIDAD BANCARIA

Es la contabilidad que llevan instituciones bancarias a partir de la aplicación de un plan de cuentas específico de la actividad.⁹

6.4 CONTABILIDAD FINANCIERA

Sistema contable que se ocupa de los movimientos de ingresos y egresos de fondos de las inversiones que se hagan con los excedentes y por añadidura, de todas las cuentas que se relacionan con el aspecto financiero de la organización.

6.5 CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

Aspecto de la contabilidad asociado generalmente a la gerencia. Esencialmente, comprende las funciones vinculadas al control de las actividades contables y a la elaboración y empleo de información contable para la toma de decisiones.

⁸ Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México, 1981.

⁹ O. Greco y A. Godoy. Diccionario Contable y Comercial. Valleta Ediciones. 2da. Edición, Argentina, 2003.

6.6 CONTABILIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA

Contabilidad que si bien se rige por los mismos principios de la contabilidad general, se encuentra basada en un plan de cuentas aplicado exclusivamente a las explotaciones agropecuarias.

6.7 CONTABILIDAD LEGAL

La que es obligatoria llevar en virtud de las normas legales existentes en el país.

6.8 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Disciplina que se ocupa de la economía de la Hacienda Pública, cuyas operaciones estudia a los efectos de formar y perfeccionar, por vía nacional y experimental y con miras al mejor cumplimiento de su fin, la doctrina administrativa de la Hacienda Pública.¹⁰

6.9 CONTABILIDAD FISCAL

Es la contabilidad que se encarga básicamente de registrar las operaciones relacionadas a los impuestos de una organización.

6.10 CONTABILIDAD FORENSE

La contabilidad forense se puede definir como la ciencia de obtener y presentar información financiera es una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los autores y responsables del crimen económico.¹¹

¹⁰ O. Greco y A. Godoy. Diccionario Contable y Comercial. Valleta Ediciones. 2da. Edición, Argentina, 2003.

¹¹ Samuel A. Mantilla. Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros. Ecoe Editores, 1era. Edición.

C. AUDITORIA

1. ANTECEDENTES

Las auditorías han existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías de estados financieros es objeto de controversia, pero se sabe que hacia el siglo XV, algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Aunque el origen de la función de auditoría es remoto, su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo.¹²

El origen de la función de auditoría en América es, sin lugar a dudas, británico. La contaduría como profesión fue introducida en este continente por los británicos en la segunda mitad del siglo XIX. Los contadores norteamericanos adoptaron de los británicos el modelo de informe de auditoría, lo mismo que sus procedimientos de análisis.

En el Reino Unido, en aquel entonces, como ahora, las corporaciones públicas se constituían bajo una ley nacional conocida como la Ley de Empresas a la cual debían someterse todas las empresas públicas. Cuando la auditoría fue exportada a los Estados Unidos, los contadores de este país adoptaron el modelo británico de información, aunque allí no había estatutos comparables a los británicos.

Por otra parte, mientras que a las empresas públicas del Reino Unido se les exigía la ejecución de auditorías, a las empresas norteamericanas no se les imponía dicho requisito. Aún en la actualidad, las leyes estatales bajo las cuales se constituyen las corporaciones en los Estados Unidos generalmente no exigen auditorías. Antes bien, los requerimientos de auditorías comúnmente se derivaban

¹² Auditoría : Conceptos y Métodos, John J. Willingham, McGraw Hill, 1era. Edición, México, 1984.

de los mismos requisitos establecidos por la Bolsa de Valores, de disposiciones de la Comisión de Valores y Bolsa y del reconocimiento generalizado de la utilidad de un auditor independiente en los estados financieros.

La ausencia de requerimientos estatutarios para que los accionistas dispusieran de auditorías condujo en el siglo XIX a la existencia de una gran diversidad de auditorías que comprendía desde auditorías de balance general hasta los más amplios y detallados análisis de todas las cuentas de una corporación.

Los auditores generalmente eran contratados por la gerencia o por la junta directiva de una corporación y su informe estaba destinado a estos funcionarios más que a los accionistas. Los informes a los accionistas sobre los manejos administrativos eran poco frecuentes. En cambio, a los directores de las corporaciones les interesaba obtener de los auditores la seguridad de que no había habido fraudes ni errores de copia.

Hacia 1900 la revolución industrial tenía casi 50 años y las empresas industriales habían alcanzado un crecimiento notable. Había un mayor número de accionistas distantes, muchos de los cuales empezaron a recibir informes de auditores. La mayoría de los nuevos accionistas no comprendían el significado de la labor de los auditores. Las concepciones erróneas acerca de la función de auditoría estaban muy arraigadas incluso entre los comerciantes y banqueros. Por ejemplo, existía la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de la exactitud de los estados financieros.

La contaduría se desarrolló rápidamente en América después de la Primera Guerra Mundial. Las concepciones erróneas acerca de la función de los auditores independientes estaban tan extendidas que en 1917 el Tribunal Federal de Reserva publicó en el Boletín Federal de Reserva, un documento preparado por el Instituto Americano de Contadores (que se convertiría en el Instituto Americano de

Contadores Públicos en 1957), estableciendo una contaduría uniforme. Este pronunciamiento técnico en los Estados Unidos fue el primero de los que serían emitidos por la colectividad profesional americana en el presente siglo.

El Informe de Auditoría utilizado actualmente, al igual que cualquier otro informe, es esencialmente un instrumento de comunicación. A través del informe el auditor expresa, en forma resumida, su dictamen profesional acerca de las declaraciones del cliente en los estados financieros. La tarea del auditor consiste en presentar de manera clara y concisa, un asunto altamente técnico a la consideración de una gran diversidad de lectores interesados.¹³

2. GENERALIDADES

La Auditoría es una actividad profesional, en este sentido implica al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad, sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión desde su principio se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo. En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo

¹³ Andrés Suárez Suárez, La Moderna Auditoría, McGraw Hill 1era. Edición, España, 2001.

de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr alcanzar ese objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría".

En la relación entre el cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones.

En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.

Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad. Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.¹⁴

3. DEFINICION

La auditoría ha sido definida de modo general como “un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas.”¹⁵

¹⁴ Auditoría : Conceptos y Métodos, John J. Willingham, McGraw Hill, 1era. Edición, México, 1984.

¹⁵ Samuel Alberto Mantilla, Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros, Ecoe Editores, 1era. Edición.

Revisión de exploración crítica que ejecuta un contador público de los controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de otra unidad económica, antes de expresar una opinión sobre la corrección y confiabilidad de sus estados financieros.¹⁶

Representa el examen de los Estados Financieros de una entidad con el objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.¹⁷

4. CLASIFICACION

De acuerdo a su origen la auditoría se puede clasificar en dos clases:

- a) Auditoría Interna
- b) Auditoría Externa¹⁸

4.1 AUDITORÍA INTERNA

4.1.1 Definición de Auditoría Interna

Se puede definir Auditoría Interna como una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección. Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles. La necesidad de la auditoría interna se pone de manifiesto en una

¹⁶ Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México, 1981.

¹⁷ Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 23era. Edición. México, 2003.

¹⁸ Samuel Alberto Mantilla, Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros, Ecoe Editores, 1era. Edición.

empresa mediana que aumenta en volumen, extensión geográfica y complejidad y se hace imposible el control directo de las operaciones por parte del director.¹⁹

4.1.2 Objetivos de la Auditoría Interna

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole un análisis objetivo, evaluaciones y recomendaciones pertinentes sobre las operaciones examinadas, también hay que decir que la labor del departamento de auditoría interna facilita y simplifica el trabajo de la auditoría externa. Todo esto se cumple a través de unos objetivos más específicos como pueden ser los siguientes:

- a) Dirigir las investigaciones siguiendo un programa redactado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos y dirigido a cumplir los puntos siguientes:
 - Averiguar el grado en que se están cumpliendo los planes prefijados.
 - Revisar y evaluar la estabilidad, suficiencia y aplicación de los controles operativos, contables y financieros.
 - Determinar si los bienes del activo están registrados y protegidos.
 - Verificar y evaluar la veracidad de la información contable y otros datos producidos en la organización.
- b) Realizar investigaciones especiales solicitadas por la dirección.
- c) Preparar informes de auditoría acerca de las irregularidades que pudiesen encontrarse como resultado de las investigaciones, expresando igualmente las recomendaciones que se juzguen adecuadas.
- d) Vigilar el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en los informes emitidos con anterioridad.

¹⁹ Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México, 1981.

4.1.3 Ventajas de la Auditoría Interna

- a) Facilita una ayuda primordial a la dirección al evaluar de forma relativamente independiente los sistemas de organización y de administración.
- b) Facilita una evaluación global y objetiva de los problemas de la empresa que generalmente suelen ser interpretados de una manera parcial por los departamentos afectados.
- c) Pone a disposición de la dirección un profundo conocimiento de las operaciones de la empresa, proporcionado por el trabajo de verificación de los datos contables y financieros.
- d) Contribuye eficazmente a evitar las actividades rutinarias que generalmente se desarrollan en las grandes empresas.
- e) Favorece la protección de los intereses y bienes de la empresa frente a terceros.

4.2 AUDITORÍA EXTERNA

4.2.1 Definición de la Auditoría Externa

La Auditoría Externa se puede definir como los métodos empleados por una firma externa de profesionales para averiguar la exactitud del contenido de los estados financieros presentados por una empresa. Se trata de dar carácter público, mediante la revisión, a unos estados financieros que en principio eran privados. Hoy en día se ha generalizado la necesidad de la auditoría externa,

como una exigencia de la propia dinámica de la empresa y de la sociedad en general.²⁰

4.2.2 Objetivos de la Auditoría Externa

Los objetivos generales de la Auditoría Externa son los siguientes:

- a) Proporcionar a la dirección y a los propietarios de la empresa unos estados financieros certificados por una autoridad independiente e imparcial.
- b) Proporcionar asesoramiento a la gerencia y a los responsables de las distintas áreas de la empresa en materia de sistemas contables y financieros, procedimientos de organización y otras numerosas fases de la operatoria de una empresa.
- c) Suministrar información objetiva que sirva de base a las entidades de información y clasificación crediticia.
- d) Servir de punto de partida en las negociaciones para la compra-venta de las acciones de una empresa.
- e) Reducir y controlar riesgos accidentales, fraudes y otras actuaciones anormales.
- f) Liberar implícitamente a la gerencia de sus responsabilidades de gestión.

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados,

²⁰ Idem.

respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificados. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar una visión verdadera y justa” o “presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial”, que son términos equivalentes.

Aunque la opinión del auditor aumenta la credibilidad de los estados financieros, el usuario no puede asumir que la opinión es una seguridad en cuanto a la futura viabilidad de la entidad ni a la eficiencia o efectividad con que la administración ha conducido los asuntos de la entidad.

4.2.3 Principios generales

- Independencia
- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Conducta profesional, y
- Normas técnicas.

5. TIPOS DE AUDITORIA

La auditoría en general es un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente aceptadas. La auditoría tiene como objetivo averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativo-contables presentados por la dirección, así como sugerir las mejoras de dichos documentos que procedan.

a) Auditoría Financiera

La auditoría financiera es una revisión de los estados financieros similar a la auditoría externa. Su objetivo es expresar una opinión sobre si las cifras del balance y la cuenta de resultados presentan razonablemente la situación actual de la empresa de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Auditoría gubernamental

Es la acción por la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley.²¹

c) Auditoría Operativa

Es más bien una actitud mental del auditor. Se trata del control sobre las actividades desarrolladas por una sociedad. Es un enfoque de la auditoría encaminado a examinar los datos como medio para mejorar las actividades de la empresa.

d) Auditoría Especial

La dirección general u órgano competente fija en concreto el objetivo y el alcance del trabajo de la auditoría.²²

e) Auditoría Medioambiental

Una herramienta que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva sobre como la organización, ordenamiento y equipamiento (de una empresa) cumplen con el objetivo (general) de contribuir a la salvaguarda del medioambiente.²³

²¹ Fiscalización y control gubernamental. México. Alfredo A. Adam y Guillermo Becerril Lozada 1º Edición.

²² Normas Internacionales de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001.

²³ Auditoría Medioambiental en la empresa. D. Julian Rodríguez Ruiz y D. Aurelio Aranguena Pernas. Programa de Enseñanza Abierta a Distancia.

f) Auditoría Prospectiva

Es información financiera basada en supuestos sobre sucesos que pueden ocurrir en el futuro y posibles acciones por una entidad, es altamente subjetiva en naturaleza y su preparación requiere el ejercicio de un considerable juicio.²⁴

g) Auditoría Forense

Es un examen especial de auditoría que combina el conocimiento de procedimientos técnicos, legales en el proceso de recopilación de pruebas y evidencias a presentar ante un tribunal.²⁵

6. EL RIESGO EN LA AUDITORIA

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

6.1 TIPOS DE RIESGOS EN LA AUDITORIA

Significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiado cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes que son:

- Riesgo Inherente
 - Riesgo de Control
 - Riesgo de Detección
-
- Riesgo Inherente

²⁴ Normas Internacionales de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001.

²⁵ Samuel Alberto Mantilla, Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros, Ecoe Editores, 1era. Edición.

Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

- Riesgo de Control

Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en un saldo o clase de transacciones y que pudiera ser importante individualmente o cuando se agrega con otras representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido oportunamente por los sistemas de contabilidad y de control interno.

- Riesgo de Detección

Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

Un sistema de contabilidad significa una serie de tareas y registros de una entidad por medio de la que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen e informan transacciones y otros eventos.

El término “Sistema de Control Interno” significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la

prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables y la oportuna preparación de información financiera confiable.

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

a) El ambiente de control

Significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad.

El efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos tienen un ambiente de control determinado.

Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura la efectividad del sistema de control interno.

Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen :

- La función del consejo de directores y sus comités.
- Filosofía y estilo operativo de la administración.
- Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
- Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal y procedimientos y segregación de deberes.

b) Procedimientos de control

Significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

Los procedimientos específicos de control incluyen:

- Reportar, revisar y aprobar conciliaciones.
- Verificar la exactitud aritmética de los registros.
- Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora, por ejemplo:
 - Cambios a programas de computadora.
 - Acceso a archivos de datos.
 - Mantener y revisar las cuentas de control y las balanzas de comprobación.
 - Aprobar y controlar documentos.
 - Comparar datos internos con fuentes externas de información.
 - Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
 - Limitar el acceso físico directo a los activos y registros.
 - Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.

En la auditoría de estados financieros, el auditor está interesado solo en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes para las aseveraciones de los estados financieros.

La comprensión de los aspectos relevantes de los sistemas de contabilidad y de control interno junto con las evaluaciones del riesgo inherente y de control y otras consideraciones, harán posible para el auditor:

- a) Identificar los tipos de potenciales representaciones erróneas de importancia relativa que pudieran ocurrir en los estados financieros.
- b) Considerar factores que afectan el riesgo de representaciones erróneas sustanciales.
- c) Diseñar procedimientos de auditoría apropiados.

Al desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del riesgo de control (conjuntamente con la evaluación del riesgo inherente), para determinar el riesgo de detección apropiado por aceptar para las aseveraciones del estado financiero y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.²⁶

D. AUDITORIA FORENSE

1. DEFINICION DE AUDITORIA FORENSE

Es un área especializada de la auditoría para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces, conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.²⁷

La ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.²⁸

La Auditoría Forense es un examen o revisión de carácter pericial y debe ser objetivo, crítico, sistemático y selectivo. La auditoría forense la podríamos resumir en un procedimiento técnico legal que combina diferentes áreas:

²⁶ Normas Internacionales de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001.

²⁷ Samuel A. Mantilla. Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros. Ecoe Editores, 1era. Edición.

²⁸ www.monografias.com/trabajos31/auditoria-forense/auditoria-forense.shtml#defin

- Investigación
- Análisis de información
- Técnica criminalística
- Recopilación de pruebas y evidencias legales
- Declaraciones, testimonios certificados y juramentados
- Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante las instancias legales correspondientes.

Otros aspectos en la investigación forense son:

- Investigación por orden judicial
- Calificación del investigador
- Factores de admisibilidad de pruebas
 - Evidencias “Circunstanciales”
 - Evidencias “Testimoniales”
 - Evidencias “Documentales”
 - Evidencias “Técnico Periciales”
- Pruebas legales para acusación.

2. OBJETIVOS DE AUDITORIA FORENSE

1. Investigar casos del fraude sospechoso para probar o refutar las suspicacias.
2. Identificar a las personas implicadas.
3. Apoyar y presentar los resultados de la evidencia.

Causas del crecimiento del fraude

- Organizaciones y gobiernos más grandes.
- Complejidad de las transacciones comerciales.
- Aumento de la actividad internacional.
- Aumento de las transacciones electrónicas.
- Mayor uso de computadoras.

- Los avances en la tecnología.
- El crimen organizado.

3. GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FORENSE

A raíz de la internacionalización/globalización se han acentuado también los fenómenos de la corrupción y el terrorismo económico, especialmente en la alta dirección (“crimen de cuello blanco”) y con estructuras tan complejas como las que se utilizan para el lavado de activos en sus diversas modalidades. El análisis de ello ha conducido a ver la auditoría con otra perspectiva: Los supuestos de empresa en marcha y buena fé, que conducen a la detección de irregularidades, hacen crisis frente a estos nuevos delitos.

La Auditoría Forense parte del supuesto de que no hay empresa (aunque si organización delincinencial, lo cual hace extremadamente difícil la detección del crimen) y que la intención es el dolo. Por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para su detección y análisis. El problema de la prueba (y no tanto la evidencia de auditoría) adquiere una dimensión completamente nueva dado que es útil en la medida en que pueda ser aceptada en los estrados judiciales. Este trabajo abre horizontes apasionantes, bastante avanzados en el mundo y de los que apenas se empieza a hablar hoy en día.

La Auditoría Financiera Forense es relativamente nueva pero cada vez más importante. Como ocurre con todas las auditorías financieras, depende estrechamente de la contabilidad, en este caso la Contabilidad Forense en palabras de Richard Mattessich nos define : “Es una de las áreas más nuevas y menos mencionadas. Sin embargo en el ambiente empresarial actual se está convirtiendo rápidamente en uno de los campos más fascinantes y perentorios”.²⁹

²⁹ Mattessich, Richard (2001) “Hito de la investigación en contabilidad moderna. Segunda mitad del siglo”
Revista Legis del Contador No. 6 abril-junio.

Preocupa de manera especial el “fraude corporativo”, entendido en dos sentidos:

1. La intención expresa de hacerle daño al negocio de la corporación, y
2. El daño infringido por las corporaciones como tales. El hecho es incuestionable, las cuantías de defraudación son crecientes y los casos se repiten día a día.³⁰

El análisis de ello ha conducido a ver la auditoría financiera con otra perspectiva. Los supuestos de empresa en marcha y buena fé, que conducen a la detección de irregularidades, hacen crisis frente a estos nuevos delitos.

En sus inicios, la auditoría forense surge con los intentos por detectar y corregir el fraude en los estados financieros. Posteriormente ha ido ampliando su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia.

Se parte entonces del supuesto de que no hay empresa (lo cual hace extremadamente difícil la detección del crimen) y que la intención es el dolo. Por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de la corrupción. El problema de la prueba (en general), así como el de la evidencia (de auditoría) adquieren una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas en los estratos judiciales.

El término forense, tanto en español como en inglés, tiene dos conjuntos principales de significados:

En español se pueden dar dos aspectos:

1. El primer significado se recoge del término latino forensis, que significa público. Tiene tres acepciones principales :

³⁰ Huntington, Ian y David Davies (1996), Cómo prevenir el fraude en los negocios. Accountancy Books.

- a. Perteneciente al foro
- b. Véase : Médico forense, y
- c. Público y manifiesto.

2. El segundo significado proviene del término latino foras, que significa fuera. Es poco usado y es sinónimo de forastero.³¹

En inglés también se encuentran dos significados :

1. Proviene desde 1659 y corresponde al latín forensis, que significa público o al francés forum que significa foro. Este tiene tres acepciones:

- a. Pertenece a, usado en, o adecuado para las cortes o para las judicaturas o para discusión y debate público.
- b. Argumentativo, retórico, y
- c. Relacionado con o que trata con la aplicación de conocimiento científico a problemas legales (medicina, ciencia, patología, expertos).

2. El segundo significado data de 1814 y tiene dos acepciones :

- a. Un ejercicio argumentativo, y
- b. El arte o estudio del discurso argumentativo.³²

Lo forense, por lo tanto, está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas y analizadas a la luz de todo el mundo.

Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos para la prueba. Tales disciplinas provienen de la medicina, física, química, grafología, psiquiatría, sicología, biología, genética, etc.; también de la contabilidad y la auditoría.

³¹ Real Academia Española (1992) Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Primera Edición. Tomo I Madrid, España.

³² Merriam-Webster (1993) Merriam-Webster's Collegiate Dictionary Tenth Edition. Springfield, MA.

En la administración de justicia existen otros auxiliares que no necesariamente son forenses. Tal es el caso de los peritos contables, los cuales ayudan a la administración de justicia pero no son considerados como forenses. Actualmente se requiere la calidad de contador público para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales y costo de empresa en marcha; esta función es bastante limitada.

Lo forense en términos contables (contabilidad y auditoría) es mucho más amplio y tiene un direccionamiento más hacia lo penal, conlleva aristas, estructuras conceptuales y prácticas bastante diferentes.

Existen diversas maneras de abordar lo relacionado con el fraude y un entendimiento común respecto de que el mejor método para evitarlo es detenerlo antes de que ocurra. Para ello, se hace necesario crear controles no sólo de alerta sino en todos los niveles de la organización. Sin embargo, es importante tener en cuenta que las actividades de prevención tienen que ser proporcionales al riesgo que conllevan, porque tampoco conviene la paranoia derivada de sobre-enfatizar su disuasión.

Los psicólogos expertos en fraude explican las razones para cometerlo en términos de lo que denominan el “triángulo del fraude” :

- Oportunidad
- Presión
- Racionalización

La oportunidad surge cuando los controles son débiles y/o cuando los individuos se encuentran en una posición de confianza. Las presiones sobre quienes cometen fraude son a menudo de tipo financiero, siendo los objetivos corporativos irreales los que más pueden influir en que los empleados cometan fraude con el fin de cumplir esos objetivos. La racionalización a menudo incluye creencias como que “la actividad no es criminal”, “sus acciones con justificadas”,

“se trata de un simple préstamo de dinero”, “estamos asegurando que se cumplan las metas de la empresa”, y, de manera especial, “todo el mundo lo está haciendo”.

En un sentido amplio se entiende como fraude:

1. Las acciones impropias resultantes en una declaración incorrecta o falsa de los estados financieros y que hace daño a los accionistas o a los acreedores;
2. Las acciones impropias resultantes en la defraudación del público consumidor (tales como una publicidad falsa);
3. Malversaciones y desfalcos cometidos por los empleados contra los empleadores, y
4. Otras acciones impropias tales como sobornos, comisiones, violaciones de las reglas de las agencias reguladoras y las fallas para mantener un sistema adecuado de control interno.

Tal entendimiento amplio es lo que técnicamente se conoce como fraude administrativo. Normalmente se le clasifica en dos grandes grupos:

a. Revelaciones financieras engañosas

La preocupación por las revelaciones financieras engañosas es lo que propiamente dio origen al análisis del fraude en los estados financieros y a la búsqueda de diversos mecanismos para combatirlo ya sea mediante la auditoría financiera, el control interno o los códigos de ética.

En este sentido, el fraude administrativo se define como la representación equivocada e intencional de cantidades o revelaciones en los estados financieros, con el propósito de engañar a los usuarios de éstos. En todo caso, un problema de enorme impacto social y un compromiso de la profesión contable por aportar soluciones efectivas. Si bien es evidente la relación entre fraude administrativo y

revelaciones financieras engañosas, tales vínculos no se han dado de la misma manera en la auditoría de estados financieros. Puede decirse que ésta, en su historia, ha tenido etapas diversas, ya sea que incluya o no la problemática del fraude como parte de su análisis. En el momento actual, si bien es cierto que incorpora estos asuntos, debe reconocerse que lo hace de una manera profunda, lo cual ha dado origen a:

1. Nueva introducción de las temáticas del fraude, como parte del nuevo modelo de riesgos de auditoría que incorpora los riesgos de fraude, y
2. Una nueva auditoría financiera especializada en esto, la auditoría financiera forense.

En el desarrollo de las leyes federales americanas se prohíbe el fraude y se busca prevenirlo haciendo que las revelaciones verídicas sean obligatorias. Para ello, se prohíbe el fraude que incorpora diversas combinaciones de las siguientes tres cláusulas referidas como:

1. Un esquema para defraudar (estafar)
2. Una mentira u omisión material, y
3. Un curso fraudulento de los negocios.

El asunto que preocupa es, entonces, el “fraude en el mercado de valores”, los factores de riesgo y, de manera especial, la actividad corporativa ilegal.

Tal análisis es producto de una estructura conceptual definida, basado en la perspectiva de agencia. Según ésta, los factores de riesgo que se derivan son:

1. El ambiente de agencia, esto es, la estructura de incentivos y control, y
2. Las características de los agentes, o sea, el equipo gerencial.

No es de extrañar, entonces, que la estructura conceptual integrada de control interno tenga exactamente la misma estructura conceptual manifestada

como el “ambiente de control”. Tampoco debe causar sorpresa que, en esta lucha común, se tengan que fortalecer el gobierno corporativo y las prácticas éticas (centradas en códigos de conducta).

En 1997 fue reemplazado el SAS 53 por el SAS 82 “Consideración del fraude en una auditoría de estados financieros. Este último, ofrece avances significativos, clarificó la responsabilidad del auditor por detectar y reportar explícitamente el fraude y para ello pidió una valoración del mismo. Al considerar el fraude administrativo, consideró 25 factores de riesgo que dividió en tres categorías:

1. Características de la administración e influencia sobre el ambiente de control (seis factores).
2. Condiciones de la industria (cuatro factores), y
3. Características de operación y de estabilidad financiera (quince factores).

De manera especial, se debe resaltar que el SAS 82 señala que el fraude frecuentemente implica:

- a. Una presión o un incentivo para cometerlo, y
- b. Una oportunidad percibida de hacerlo.

Ello está en consonancia con el enfoque contable tradicional de detección del fraude en los estados financieros, enfoque que parte de la consideración de la presencia o ausencia de tres criterios clave:

1. Grado en el cual las condiciones son tales que se podría cometer una irregularidad material,
2. Grado en el cual la persona o las personas que se encuentran en posiciones de autoridad y responsabilidad en la entidad tienen una razón o una motivación para cometer una irregularidad, y

3. Grado en el cual la persona o las personas que se encuentran en posiciones de autoridad y responsabilidad tienen una actitud o un conjunto de valores éticos tales que les podría permitir a sí mismos cometer una irregularidad.

Para ello, se utiliza un conjunto de herramientas analíticas que facilitan su detección y entre las cuales sobresalen : Juicios, pruebas tradicionales, razones (ratios), modelación estructural, efectividad relativa, valoración del riesgo de presentaciones equivocadas, modelos predictivos, convenios de bonos, alarmas, mercados eficientes, etc.

El esquema IFAC tiene algunas similitudes y diferencias importantes ISA 240, Fraud and Error (Fraude y Error), es una orientación sobre la responsabilidad del auditor para considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros, consideración que debe realizar en términos del riesgo de equivocaciones materiales en los estados financieros y que sean resultantes de fraude y error.

Para efecto de lo anterior, se da a conocer la diferencia entre lo que es el fraude y el error:

- El término fraude se refiere a un intencional realizado por uno o más individuos, ya se trate de administradores, empleados o terceros; que da como resultado una representación equivocada en los estados financieros. Puede incluir:
 - a. Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
 - b. Malversación de activos.
 - c. Supresión u omisión, en registros o documentos de los efectos de las transacciones.
 - d. Registro de transacciones sin sustancia.
 - e. Aplicación equivocada de las políticas de contabilidad.

- El término error se refiere a equivocaciones no intencionales contenidas en los estados financieros, tales como:

- a. Errores matemáticos o de oficina en los registros y en los datos de contabilidad subyacentes.
- b. Descuido o interpretación equivocada de los hechos.
- c. Aplicación equivocada de las políticas de contabilidad.

Agrega que la prevención y detección son responsabilidad de la administración, asunto que debe hacer mediante la implementación y operación continuada de sistemas adecuados de contabilidad y de control interno los cuales reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error. Por consiguiente, el auditor no puede hacerse responsable de tal prevención, y la auditoría actúa como fuerza que disuade.

El trabajo del auditor gira, entonces, alrededor de la valoración del riesgo de que el fraude y el error puedan originar que los estados financieros contengan equivocaciones materiales. Con esa base, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría para obtener seguridad razonable de que se detectan las equivocaciones provenientes de fraude y error y que son materiales para los estados financieros tomados como un todo. En consecuencia, la auditoría tiene limitaciones que le son inherentes.

Por último, el auditor debe comunicar los hallazgos derivados de ello, ya sea mediante comunicaciones dirigidas a la administración, a los usuarios del reporte de auditoría o a las autoridades reguladoras y a las que obligan el cumplimiento. Al interior de la contaduría pública (= auditores independientes) existe un entendimiento profesional respecto de qué es fraude, se asume la responsabilidad por detectarlo e informar sobre el mismo, y se tiene especialmente en cuenta su caracterización cuando se utiliza computador para cometerlo.

Fraude se define como una tergiversación de un hecho material o importante por parte de una persona, del cual esa persona sabe que es falso o inexacto o ha sido obtenido con indiferencia imprudente con respecto a la veracidad del hecho, con la intención de engañar a la otra parte y, como resultado, la otra parte se ve perjudicada. La regla 102 del Código de Conducta Profesional del AICPA establece que un miembro del AICPA no debe tergiversar adrede los hechos. Un CPA que haya sido encontrado violando esta disposición de la regla 102 podría ser demandado por el cliente por fraude por la parte perjudicada.³³

Este es uno de los grandes enfoques de la auditoría forense, conocido popularmente como auditoría del fraude. Existen otros enfoques más radicales en lo que tiene que ver directamente con el crimen y, sobre todo, en su relación con la administración de la justicia.

b. Malversación de activos

Al otro componente del fraude administrativo se le conoce como malversación de activos y está comprendido por el conjunto de prácticas no – éticas realizadas al interior de las organizaciones ya se trate por los directivos (administradores) o por los empleados. El problema principal radica en la obtención de las habilidades requerida para cometerlo y para detectarlo.

El hecho es que los actuales ambientes de negocios, tales como reducción del tamaño de las organizaciones (dowsizing), automatización y tecnología sofisticada, están generando oportunidades para cometer fraude : Muchos “pescan” en río revuelto.

El Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, que hace parte de un estudio dirigido por la Association of Certified Fraud Examiners (ACFE),

³³ Whittington, O. Ray, y Kurt Pany (1999). Auditoría. Un enfoque integral. 12° Edición, Bogotá, Colombia. McGraw – Hill Pag. 76

señala que en promedio las compañías pierden cerca del seis por ciento (6%) de sus ingresos brutos a causa de las diversas formas de fraude. En los Estados Unidos solamente, agregan, ello equivale a más de \$400 billones de dólares por año.³⁴

El comportamiento equivocado de administradores y empleados se debe básicamente a:

1. Presiones financieras externas,
2. Inequidades en el lugar de trabajo, y
3. Laxitud moral general.

Entre las soluciones para disuadir el fraude se resalta:

- a. Un buen sistema de comunicaciones dentro de la corporación, y
- b. La presencia de los auditores internos de la organización.

Y como mecanismos de más fondo, un sólido sistema de control interno, un buen gobierno corporativo y un código de ética definido. Entre las distintas modalidades de malversación de activos, los que más impacto tienen son el fraude en compras (dado su impacto en los costos totales de la organización) y el ingreso/uso fraudulento de los datos en el sistema de información. Por esta razón, han surgido con fuerza los sistemas de medición del desempeño y, entre éstos, los indicadores de gestión (“banderas rojas”) para la detección, valoración y control de los factores de riesgo.

Las entidades sin ánimo de lucro, especialmente aquellas de voluntariado, religiosas o de caridad, son particularmente susceptibles a la malversación de activos por una cantidad de razones :

³⁴ Coderre, David G. (2000) Fraud Detection. Using Data Analysis Techniques to Detect Fraud. New York. Global Audit Publications. Pag. 1

1. Normalmente no tienen los controles internos que si operan en los entes con ánimo de lucro.
2. Los administradores a menudo consideran que su misión altruista de alguna manera aísla la actividad fraudulenta.
3. A menudo son administradas por una sola persona y ésta tiene una personalidad dominante.³⁵

Todo ello ha originado, sin lugar a dudas, una demanda cada vez más creciente por examinadores e investigadores del fraude. Las respuestas a ello han llevado al desarrollo de la auditoría del fraude y de la auditoría financiera forense.

En síntesis, una primera manera de abordar la auditoría financiera forense se denomina auditoría del fraude, la cual depende bastante de la auditoría de estados financieros tradicional como lo señalan Sinason and Pacini : “La prevención de errores materiales debidos al fraude es esencial para la operación sólida y eficiente de los mercados de capital. Una disminución en la confiabilidad de la información contable (o en la calidad de la auditoría) tiene implicaciones serias para el uso de los datos contables por parte de los mercados de capitales”.

Bologna and Lindquist tienen un enfoque más elaborado sobre la auditoría del fraude, no circunscribiéndola a solamente los estados financieros sino que la amplían al conjunto de las transacciones comerciales : El fraude como un fenómeno económico, social y organizacional.³⁶

Reconocen que se trata de una disciplina nueva, pero mucho más efectiva que las auditorías de estados financieros y operacional de corte tradicional. Sin embargo, es una novedad que data desde comienzos del siglo veinte, en los Estados Unidos, sin lugar a dudas, un producto de la estrecha relación entre las profesiones legal y contable americanas de inicios del siglo.

³⁵ Strand, C., K. A. S. Lancaster, and J. Thorne (2000) Op. Cit. Pag. 197.

³⁶ Bologna, J., And R. Lindquist (1995) Fraud Auditing and Forensic Accounting. New York.

En la actualidad, la investigación del fraude en los libros de cuentas y en las transacciones comerciales requiere las habilidades combinadas de un auditor bien entrenado y de un investigador criminal. De alguna manera, ello implica que el auditor de fraude emita los estándares (señale el tono desde lo alto y haga los acuerdos necesarios para ello) y conozca a fondo las posibilidades del fraude (una base profunda de conocimiento y experiencia), como condición para avanzar en su trabajo profesional.

Como no existe una profesión específica para este campo, las alternativas son familiarizar a un auditor con las reglas, principios, técnicas y métodos de la investigación criminal o proveer a los investigadores del crimen con algún conocimiento de contabilidad y con las reglas, principios, técnicas y métodos de la auditoría.

En la medida que el mundo se globaliza, el fraude y la corrupción crecen más, se hacen necesarios, por lo tanto, más auditores de fraude y mejores técnicas para su detección y reducción. Sin embargo, ello no quiere decir que la oferta profesional sea satisfactoria. Relativamente, pocos contadores públicos y pocos auditores internos están entrenados y experimentados específicamente en esta disciplina.

Pero como el problema no se puede quedar ahí, existe una cantidad impresionante de profesionales (básicamente contadores) que han desarrollado una práctica profesional guiada por trece principios básicos.

1. La auditoría de fraude es diferente de la auditoría financiera. Es más un conjunto mental que una metodología.

2. Los auditores de fraude son diferentes de los auditores financieros. Se centran en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta, no en errores y omisiones.

3. La auditoría de fraude se aprende principalmente de la experiencia, no en los textos de auditoría o en los papeles de trabajo del último año. Aprender a ser un auditor de fraude significa aprender a pensar como un ladrón ¿Dónde se encuentran los vínculos más débiles en esta cadena de controles internos?

4. Desde una perspectiva de auditoría, el fraude es la representación equivocada e intencional de hechos financieros de naturaleza material. Desde una perspectiva de auditoría del fraude, el fraude es una representación equivocada y material de hechos financieros.

5. Los fraudes se cometen por razones económicas, egocéntricas, ideológicas y sicóticas; de las cuatro el motivo económico es el más común.

6. El fraude tiende a abarcar una teoría estructurada alrededor de motivos, oportunidades y beneficios.

7. El fraude en un ambiente contable computarizado puede ser cometido en cualquier etapa del procesamiento – entrada, proceso o salida -. Los fraudes de entrada (ingreso de datos falsos y fraudulentos) son los más comunes.

8. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del nivel más bajo incluyen malversaciones (cuentas por pagar, nómina y reclamos por beneficios y gastos).

9. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del más alto nivel incluyen “alteración de utilidades” (diferir gastos, registrar ventas demasiado temprano, sobrevalorar inventarios).

10. Los fraudes contables se causan más a menudo por ausencia de controles que por pérdida de controles.

11. Los incidentes por fraude no están creciendo exponencialmente, pero las pérdidas por fraude sí.

12. Los fraudes en contabilidad se descubren más a menudo por accidente que por propósito o diseño de la auditoría financiera.

13. La prevención del fraude es asunto de controles adecuados y de un ambiente de trabajo que dé alto valor a la honestidad personal y al trato justo.

Como puede observarse, tales principios son apenas el comienzo de desarrollos futuros. Lo que sí está absolutamente claro es que se trata de un nuevo tipo de auditoría financiera que va más allá de la auditoría de estados financieros porque, de manera especial considera el conjunto de las transacciones comerciales, el fraude como un fenómeno económico, social y organizacional.

Ello es, entre otras cosas, consecuencia de la aplicación de la teoría del iceberg del fraude: Por encima de la línea de flotación se encuentran las consideraciones estructurales (jerarquía, recursos financieros, metas de la organización, habilidades y destrezas del personal, estado de tecnología, estándares de desempeño, eficiencia de las mediciones), y por debajo, las consideraciones de comportamiento (actitudes, sentimientos, valores, normas, interacción, capacidad de comprensión, satisfacción).

El rol forense es relativamente nuevo en la práctica profesional de la contaduría, si bien en otras profesiones (medicina, grafología, física, etc.) no lo es tanto. Hace referencia a la relación y aplicación del análisis de hechos financieros a problemas legales.

En realidad, se usa más el término contabilidad forense que el de auditoría forense. Sin embargo, no se trata de llevar unas cuentas o implementar un sistema de contabilidad que sea abiertamente criminal (en contraposición a los legales o tradicionales), sino que el objetivo es servir como fuente de evidencia orientada a las cortes legales, ya sean criminales (penales) o civiles (incluye comerciales).

El tema es, entonces, el crimen en sus distintas modalidades. Se trata entonces, claramente, de un trabajo estrechamente vinculado con las actividades penales: Crimen de cuello blanco, lavado de activos, malversaciones de fondos, para mencionar solamente los más nombrados.

Básicamente se distinguen cinco tipos de usuarios principales de la auditoría forense:

1. Investigaciones corporativas,
2. Soporte en litigios,
3. Asuntos criminales,
4. Reclamos de seguros, y
5. El gobierno.

- Investigaciones corporativas

Las compañías reaccionan frente a los intereses que surgen a través de una cantidad de fuentes que pueden sugerir posibles hechos malos dentro de y sin el ambiente corporativo. Desde la llamada anónima o la carta enviada por empleados y terceros disgustados, esos problemas tienen que ser manejados rápida y efectivamente para permitir que la compañía continúe persiguiendo sus

objetivos. Más específicamente, el contador forense asiste en direccionar las acusaciones, clasificándolas desde patadas por atrás y despidos improcedentes hasta situaciones internas que implican acusaciones de administradores o empleados que hacen las cosas mal. Al mismo tiempo, el contador forense se puede reunir con esas personas afectadas por acusaciones, rumores o investigaciones; pueden percibir al contador como una parte independiente y objetiva, y de esa manera estar dispuestos a colaborar.

- Soporte en litigios

Incluye aconsejar en investigaciones y valorar la integridad y la cantidad relacionada con áreas tales como la pérdida de utilidades, reclamos por construcciones, obligaciones derivadas de los productos, disputas de accionistas e incumplimiento de contratos.

- Asuntos criminales

De manera consistente, el crimen de cuello blanco ha usado contadores y auditores en sus intentos para resolver, valorar y reportar sobre transacciones financieras relacionadas con alegatos contra individuos y compañías en una variedad de situaciones, tales como incendios premeditados, farsas, reacciones violentas y manipulaciones de los precios de las acciones. En asuntos criminales, los contadores y auditores actuando como testigos expertos son crecientemente importantes en los casos que se ventilan en las cortes.

- Reclamos de seguros

Tanto la preparación como la valoración de reclamos de seguros, en la creencia de que tanto asegurados como aseguradores pueden requerir la asistencia de un contador forense para valorar tanto la integridad como la cantidad de un reclamo. Las áreas más significativas se relacionan con el cálculo de las pérdidas provenientes de interrupción de negocios, vínculos de fidelidad y asuntos relacionados con injurias personales. Si bien ciertos casos requieren proyecciones

financieras, muchos necesitan análisis histórico para basar las proyecciones futuras.

- El Gobierno

Los contadores forenses pueden asistir al gobierno en el logro del cumplimiento regulator asegurando que las compañías siguen la legislación apropiada. Las investigaciones de donaciones y subsidios, así como las investigaciones públicas, hacen parte de este servicio al gobierno.

Como se puede observar, es un campo amplio y fecundo. Su novedad radica, principalmente, en la especialización que conlleva y, sobre todo, en las metodologías nuevas que utiliza para combatir ya no el fraude sino el crimen. Este hecho le implica estar muy cerca de la justicia y de los procedimientos legales, dado que no puede actuar por si mismo.

Las metodologías nuevas que utiliza conllevan que el auditor forense tenga unas habilidades que no son tradicionales en el auditor de estados financieros, como lo son las siguientes :

1. Identificación de problemas financieros,
2. Conocimiento de técnicas investigativas,
3. Conocimiento de evidencia,
4. Interpretación de información financiera, y
5. Presentación de hallazgos.

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

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

Para la formación de los auditores forenses (y también para la de los auditores de fraude) no existen programas de tipo universitario, dado que la formación básica es la de contador profesional (vía contador público, contador gerencial, auditor interno, etc.). Si existen programas de entrenamiento y conferencias organizadas para ésta área.

A partir de estos esfuerzos, Bologna and Lindquist señalan que dicha formación debe cubrir cinco áreas básicas : ³⁷

1. Legal,
2. Organizacional,
3. Auditoría,
4. Investigativa, y
5. Administración de riesgos.

El detalle de dichas áreas es el siguiente:

- Legal

1. Fraude criminal, civil, versus contractual.
2. Fraude versus robo y desfalco.
3. Representaciones equivocadas materiales versus inmateriales.
4. Errores versus irregularidades.

³⁷ Bologna, J., and R. Lindquist (1995), Op. Cit. Pag. 49.

5. Equivocaciones versus declaraciones equivocadas.
6. Fraude perpetrado mediante conspiraciones versus individualmente.

- Organizacional

1. Fraude cometido por la compañía versus contra la compañía.
2. Fraudes cometidos por alguien de adentro versus cometido por alguien de afuera.
3. Desde adentro en conspiración con gente de afuera, clientes, proveedores, competidores, contratistas.
4. Fraudes perpetrados por empleados de alto nivel versus de bajo nivel.
5. Criterio de desempeño de largo plazo versus de corto plazo.
6. Fraude en organizaciones de alta confianza versus baja confianza.

- Auditoría

1. Obligaciones del auditor interno versus externo, por la detección del fraude.
2. Fraudes de declaraciones versus de transacciones.
3. Utilidades, ingresos, activos, pérdidas, gastos y pasivos exagerados versus subestimados.
4. Desvío versus conversión de activos.
5. Débitos falsificados versus créditos falsificados.
6. Fraudes en recibos versus desembolsos.
7. Fabricación de cuentas por pagar versus fraudes en cuentas por cobrar.
8. Fraude de frente-final (cuentas por cobrar esfumadas) versus fraude de atrás-final (disposición de activos).
9. Fraudes en libros versus fuera de libros.
10. Ocultamiento, destrucción y alteración de registros.
11. Registro prematuro de ventas versus registro retardado de gastos.
12. Auditoría del fraude versus contabilidad forense.
13. Auditoría forense versus auditoría financiera.

14. Pensamiento de cerebro-izquierdo versus pensamiento de cerebro-derecho.
15. Columbo versus Perry Mason.
16. Pensar como un ladrón versus actuar como un ladrón.
17. Fraude en sistemas de contabilidad manual versus computarizada.
18. Fraudes input versus output versus a través de.
19. Alteración de inputs versus destrucción o supresión a través de.

- Investigativa

1. Controles comprometedores versus personal comprometedor.
2. Características sico-sociales de ladrones y desfalcadores.
3. Codicia versus necesidad como motivación para el fraude.
4. Motivación versus oportunidad como inductores para cometer fraude.
5. Detección versus prevención del fraude.
6. Alegación de fraude versus detección de discrepancias.

- Administración de riesgos

1. Prevención de riesgos versus transferencia de riesgos versus supuesto de riesgo.
2. Industrias, compañías, ocupaciones, personalidades de alto riesgo.
3. Banderas rojas.

El problema de las técnicas

Si bien es cierto que el abordaje del fraude, las irregularidades y el dolo, han hecho parte del trabajo normal de la auditoría y que el acentuamiento de estos problemas condujo al desarrollo de la auditoría del fraude y de la auditoría forense, así como a un conjunto bastante variado de esfuerzos provenientes de diversos ángulos, también es cierto que el principal problema es que las técnicas manuales ya no son adecuadas para estas nuevas tareas.

En la actualidad, los auditores e investigadores, del fraude y forenses, son requeridos para que disuadan y detecten el fraude y el crimen en un ambiente electrónico, en el cual ya no existen los rastros en papel y los problemas de evidencia se hacen completamente diferentes.

En esta dirección como se entiende ahora el rol de aseguramiento de la información, en este caso, la que traspasa los límites éticos y legales. Frente a técnicas delictivas sofisticadas, se requieren técnicas más sofisticadas para combatirlas.

Estas últimas generalmente reconocen que :

1. El análisis de los datos de la compañía es la manera más efectiva para prevenir y detectar el fraude, y
2. Los computadores y el software de análisis de datos a menudo están sub-utilizados en el análisis de los datos de las compañías para detectar los síntomas del fraude. Por lo tanto, el problema radica en cómo usar, exitosamente, las Computer Assisted Audit Tools and Techniques (CAATT) para estas tareas; que quiere decir Herramientas y técnicas de auditoría asistidas por computadora.

No se trata, entonces, de la no existencia o no disponibilidad de tecnologías y herramientas para ello, el asunto es cómo usarlas exitosamente para estas nuevas tareas.

El ambiente electrónico en el cual ahora operan las compañías y evalúan los auditores presenta un conjunto diverso de sistemas complejos, discrepancias en tiempo real y aplicaciones de alcance mundial. Pero, también ofrece un rango de oportunidades para el uso de poderosos software de auditoría interactivos y de técnicas avanzadas de auditoría. Por consiguientes, mientras que el ambiente de negocios rápidamente se está volviendo más complejo, existe también un conjunto creciente de software, herramientas y técnicas de auditoría para asistir en las

investigaciones sobre fraude. Pocos podrían disentir que, en el ambiente actual de negocios, el software de extracción y análisis de datos es crítico para las operaciones eficientes y efectivas de las organizaciones de auditoría. Más que nunca antes, los auditores y los investigadores del fraude tienen acceso a datos, a herramientas para transformar datos en información, el entrenamiento y la habilidad para convertir información en conocimiento y las habilidades para transformar conocimiento en acciones y recomendaciones. En la detección y disuasión del fraude, auditores e investigadores pueden ahora investigar proactivamente los síntomas de fraude y dirigir investigaciones.

El personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley, en los años recientes, se ha vuelto más consciente de los crímenes de “cuello blanco”. Sin embargo, han carecido del entrenamiento y de la experticia necesarios para combatir tales crímenes. Esto es particularmente cierto para los departamentos de policía pequeños. Hoy, la comunidad que hace forzoso el cumplimiento de la ley está mejor entrenada para combatir los crímenes derivados del comportamiento violento o personal, pero ahora tiene la responsabilidad de expandir su conocimiento y experticia en el área de los crímenes económicos. En orden a hacer esto, tiene que recibir educación y entrenamiento adicionales.

Muchos departamentos de policía, tanto pequeños como grandes, centran sus recursos en los crímenes violentos. Dado que muchos detectives carecen de un trasfondo en contabilidad, a menudo fallan al usar información financiera para apoyar sus casos. Esto es particularmente cierto en los casos de crimen organizado y de narcotráfico. El congreso y algunos estados han proclamado leyes para usar la información financiera en apoyo de dichos casos. Algunos departamentos de policía grandes han empleado contadores para que les ayuden al cumplimiento forzoso de la ley desarrollando información financiera, pero son relativamente pocos.

La profesión contable está comenzando a cambiar desde el examen de las “irregularidades” al examen del fraude por parte de los empleados y de la administración. Este cambio, por supuesto, ha resultado en un cambio de los procedimientos de auditoría que incluyen indagaciones a terceros lo mismo que de los procedimientos de auditoría interna.

Las instituciones financieras y las agencias que reportan crédito se están involucrando mucho más con los asuntos financieros de las organizaciones requiriéndoles más revelaciones. Están desarrollando más técnicas para esquemas fraudulentos potenciales no cubiertos desarrollando perfiles, los cuales identificarán a los auditores y responsables de crimen que hicieron que otros negocios incurrieran en grandes pérdidas.

La cooperación entre contadores y personal que hace forzoso el cumplimiento de la ley se ha vuelto no solo importante sino imperativa. Los contadores tienen que conocer que datos financieros son admisibles en una corte de ley. El investigador criminal tiene que aprender cómo usar información financiera para enriquecer sus casos.³⁸

La economía del crimen se puede analizar en dos escenarios principales:

- Microeconómico, y
- Macroeconómico (nacional e internacional).

El escenario microeconómico hace referencias a los individuos y a los negocios. Su efecto principal está en la pérdida de dineros o de propiedades. Los principales crímenes son : Incendios provocados, fraude por bancarrota, cohecho (soborno), estafas con préstamos, fraude con tarjetas de crédito, falsificación (de dinero, joyas, títulos valores, tarjetas de crédito, medicamentos, licores, libros, discos, etc.); evasión tributaria, atracos, operaciones con órdenes por correo (giros

³⁸ Manning, George A. (1999). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. Boca Raton. CRC.

postales), desfalcos, manipulación de acciones y uso de narcóticos (por su defecto en los gastos personales diarios).

El escenario macroeconómico hace referencia a los niveles nacionales e internacionales:

En el nivel nacional, la magnitud del crimen organizado, medida por sus ingresos, continúa siendo asunto de controversia. Generalmente se le asocia con operaciones ilegales a través de industrias específicas (construcción, remoción de desechos, vestuario, procesamiento-distribución y venta al detalle de alimentos, hoteles, licores, entretenimiento, ventas y reparación de vehículos, inmobiliaria y otras manejadas en efectivo). Las drogas (heroína, cocaína, marihuana), la prostitución, el fraude bancario y el contrabando ocupan generalmente los primeros lugares.³⁹

En el nivel internacional es donde el asunto se vuelve más crítico dadas sus dimensiones monumentales y cada vez más crecientes. Cinco actividades ilícitas merecen especial atención :

- Tráfico de drogas,
- Tráfico de armas,
- Tráfico de blancas,
- Narcotráfico, y
- Lavado de dinero.

En términos judiciales, la evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente que requiere expresamente de estar vinculada con los asuntos alegados. Por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría. En ésta, es suficiente mostrar los hallazgos.

³⁹ Cano C., Miguel Antonio (2000) Prácticas contables para detectar el lavado de dinero. Segunda Edición. Bogotá, Colombia.

En un tribunal judicial las cosas son a otro precio : La evidencia tiene que darse bajo las reglas de la misma, dado que tiende a soportar o probar un hecho. La evidencia, por lo tanto, se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. Se le clasifica como directa y circunstancial.

- Evidencia Directa

Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de sus sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la corte (tribunal).

- Evidencia Circunstancial

Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros, tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

Tanto la evidencia directa como la circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada.

También merecen especial atención la evidencia documental así como la evidencia secundaria.

- Evidencia documental

Es aquella que está contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente de la evidencia oral. La mejor regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo. Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero éstos últimos han recibido el

mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.

- Evidencia Secundaria

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

Los programas de auditoría forense, así como los de contabilidad forense son todos aquellos procedimientos utilizados por auditores y contadores en el curso de su examen de una entidad de negocios o de una investigación financiera. Quien examina tiene que recoger diversos tipos de evidencia relacionada con el registro apropiado de los eventos y transacciones económicos y con la existencia de posibles irregularidades, fraudes o crímenes económicos.

Al igual que todas las otras auditorías financieras, el auditor de fraude y/o forense, normalmente debe realizar las siguientes tareas de análisis de :

1. Datos de la industria : Cómo opera el sector económico, obteniendo información tanto financiera como no financiera.
2. Análisis financiero : Diversas comparaciones y análisis para identificar posibles áreas de fraude. Este análisis se fortalece mediante la evaluación de riesgos y el análisis de los flujos de efectivo.
3. Controles internos : Revisión de los controles internos en orden a identificar las áreas problemáticas.

4. Obtención de evidencia : Que sea admisible no solo como hallazgos de auditoría sino como pruebas en las cortes (tribunales).
5. Reporte : Para informar a las partes apropiadas sobre los hallazgos encontrados y las pruebas obtenidas.

Dentro de este proceso, el auditor de fraude presta especial atención a los indicadores de fraude, mientras que el contador forense da mayor importancia a la evidencia presentable ante las cortes (tribunales).

El contador forense requiere, por lo tanto, parecerse mucho más a Sherlock Holmes por el uso del razonamiento deductivo, la enseñanza mediante historias breves y el uso de novelas educativas. El enfoque de escenarios usando historias y novelas cortas genera una imagen refrescante de la profesión contable. Contadores tributarios, auditores y otro tipos de contadores constituyen los caracteres clave y los héroes de los escenarios, siguiendo la máxima favorita de Holmes : “Cuando usted ha excluido lo imposible, todo lo que permanece, aunque sea improbable, tiene que ser la verdad”.

4. CAMPOS DE ACCION DE LA AUDITORIA FORENSE

- Investigaciones de fraudes en las entidades de control.
- Disputas comerciales.
- Reclamaciones de seguros.
- Negligencia profesional.
- Valoración.

Cuentas de mayor riesgo en investigaciones de lavado de dinero

- Cuentas de ventas o ingresos operacionales para dar apariencia de legalidad.
- Ingresos ficticios soportados en dobles contabilidades que justifican entradas de dinero a la caja.

- Contabilizar créditos ficticios para justificar movimientos de efectivo en el momento de pago.
- Obtener créditos con bancos o entes financieros y hacer prepagos con dinero ilícito.
- Constituir depósitos a término en los mismos países en los cuales se obtuvo dinero ilícito y llevar el título a otros países como garantía del préstamo en la banca.

E. CORRUPCION

1. DEFINICION DE CORRUPCION

Del latín, corruptio, corromper, depravar, podrir, dañar.⁴⁰

Acción y efecto de corromper o corromperse. Alteración o vicio en un libro escrito. Soborno que se hace al juez o a cualquier otra persona, mediante dádivas con propósito de cohecho, perversión o seducción de una persona por otra⁴¹

La definición de la corrupción es sencilla: Es la utilización de un cargo público en beneficio propio. El uso indebido de una posición pública en este contexto se produce cuando⁴²:

- El funcionario acepta o pide un soborno.
- Cuando en las contrataciones de personal municipal se actúa por motivaciones partidarias (apadrinamiento, clientelismo) o contratando a familiares (nepotismo), sin pasar por sistemas meritocráticos.
- Cuando el funcionario hace apropiación indebida de activos de la institución municipal.
- Cuando el funcionario hace malversación de fondos públicos.

⁴⁰ Diccionario Jurídico Harla Volumen 1 Derecho civil – Edgar Baqueiro Rojas

⁴¹ Diccionario Contable y Comercial Valleta Ediciones S.R.L. – Segunda Edición

⁴² Kaufmann, D y Gray, C., Banco Mundial, 1998. <http://www.worldbank.org/wbi/governance>

Este concepto de la corrupción no se limita al funcionario que pide soborno, también abarca comportamientos de personas o empresas particulares que ofrecen sobornos para evitar tramites engorrosos o buscando ahorrar en el pago de impuestos, o ganar alguna ventaja superior a las demás empresas. En muchos casos es el sector privado el que propicia actos de corrupción en el sector público. Lo cierto es que el acto de corrupción, en el sentido en que se analiza, ocurre cuando existe un funcionario corruptible y un sistema permeable.

2. ANTECEDENTES DE CORRUPCION

La experiencia empírica en el campo de la moral municipal

El estado de la cuestión

El tema de la ética municipal se ha planteado como una necesidad debido a la persistencia de conductas y acciones individuales y/o grupales que afectan la gestión y la credibilidad de la administración pública. De todos conocidos, estos problemas se manifiestan en el ámbito público y privado.

Los problemas que más destacan en el ámbito público son aquellos asociados a:

- Malversación de fondos.
- Irregularidades en la adjudicación de plazas en los niveles intermedios y superiores.
- Acoso sexual.
- Restricción intencionada de información pública.
- Tráfico de influencias para beneficiar a personas conocidas o colaboradoras del partido gobernante.

- Abuso de autoridad en la toma de decisiones.

Los problemas morales que más sobresalen en el ámbito privado son los siguientes:

- Relaciones extramaritales.
- Alcoholismo.
- Robo de materiales de oficina.
- Incumplimiento de responsabilidades.
- Desinterés y apatía hacia la institución.

Estos problemas morales están condicionados socialmente por el entorno cultural y, en segundo lugar, por las estructuras partidarias de donde provienen las/los alcaldes y concejales.

En el primero de los casos, el desarrollo institucional del Estado salvadoreño ha estado históricamente relacionado con un conjunto de factores endógenos que gravitan alrededor de conductas autoritarias, donde la violación constante a las reglas sociales de juego han provocado a su vez una serie de patologías en la relación y el manejo del gobierno local y nacional. Lo dominante en el manejo y la administración de la gestión pública ha sido privilegiar en el ámbito público y privado los intereses particulares en detrimento de los intereses nacionales. Esta conducta sostenida en el tiempo explica la construcción de patrones culturales que tienden a fomentar estas formas de conducta social que afectan a la moral y a la integridad del funcionario público y dañan la institucionalidad de las entidades públicas.

En el segundo de los casos, la desvinculación creciente de las estructuras políticas partidarias de la sociedad y la crisis de la representación política por la que atraviesan los institutos políticos ha generado una serie de comportamientos

sociales en el quehacer político del funcionario público. La ausencia de canales efectivos de comunicación entre la sociedad y estos funcionarios públicos, especialmente aquellos designados por elección popular, ha sido institucionalmente fomentada y aprovechada por los partidos políticos, con una doble finalidad a saber: primeramente para premiar aquellas personas que por diversas razones tengan un papel destacado dentro del partido político y, en segundo lugar, para establecer mecanismos de control sobre estos funcionarios en función de los intereses sociales que representa un determinado partido político.

En este sentido, esta práctica institucional de designación de candidatos para ocupar cargos públicos o para conformar equipos de trabajo tiende a privilegiar los criterios partidistas por encima de los criterios morales, de probidad y eficiencia profesional en el manejo y administración de los asuntos públicos. De hecho, en las alcaldías se carece de una carrera municipal que garantice a través de mecanismos de evaluación designar para aquellos puestos de dirección, administración y ejecución pública a las personas más competentes.

Por otra parte, es preciso señalar que otra fuente de generación de problemas morales se deriva de la falta de coherencia entre la intencionalidad institucional y las acciones específicas de los funcionarios municipales, es decir, que los procedimientos y los resultados de una determinada acción municipal llevada a cabo por uno o varios funcionarios municipales contradice muchas veces la intencionalidad que en efecto movió a propiciar dicha acción.

Efectivamente, toda acción humana tiende a generar unos costos y cuando no existe una organización eficiente y una administración abierta puede darse que los beneficios sean menores que los costos o bien que estos costos afecten más a unos grupos sociales que a otros y esto genera una serie de situaciones inmorales o, en el peor de los casos, los responsables de ejecutar la acción imbuidos de una mentalidad tecnicista o burocrática son insensibles frente a las consecuencias deseadas y no deseadas de las acciones municipales.

Institucionalmente, situaciones como las expuestas se ven agudizadas por la existencia de “vicios históricamente heredados” en la administración municipal. La persistencia de formas autoritarias de dirigir la gestión pública; la injerencia del partido político gobernante; la cultura laboral asociada a la falta de incentivos y bajos salarios; y, la falta de presupuesto para el fortalecimiento institucional, son algunos ejemplos de esta problemática.

Por último, el entorno social de las personas que trabajan dentro de las alcaldías influye directa e indirectamente sobre el comportamiento moral. Aspectos asociados al bajo nivel de formación del empleado y empleada municipal; la carencia de conocimientos gerenciales propios de la “nueva cultura empresa” y los problemas relacionados con el alcoholismo, machismo y sexismo, entre otros, tiendan a provocar situaciones inmorales que afectan la calidad del trabajo institucional.⁴³

3. TIPOS DE CORRUPCION

Actos Arbitrarios

Art. 320 El funcionario o empleado público o el encargado de un servicio público que en el desempeño de su misión realice cualquier acto ilegal o arbitrario, vejación o atropello contra las personas o daños en los bienes, o usare de apremios ilegítimos o innecesarios para el desempeño de la función o servicio o permitiere que un tercero lo cometiere, será sancionado con prisión de dos a cuatro años e inhabilitación especial para desempeño del cargo por el mismo tiempo.

Incumplimiento de deberes

Art. 321 El funcionario o empleado público o el encargado de un servicio público que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retarde algún acto propio de su función, será sancionado con treinta a cincuenta días de multa e inhabilitación especial para el desempeño del cargo de seis meses a un año.

⁴³ Revista Probidad Edición dieciocho Marzo /2002

Desobediencia

Art. 322 El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública, que se negare abiertamente a dar el debido cumplimiento a sentencia, decisiones u órdenes de un superior, dictadas dentro del ámbito de su competencia revestidas de las formalidades legales, será sancionado con prisión de seis meses a un año e inhabilitación especial para el ejercicio del empleo o cargo por igual tiempo.

Revelación de hechos, actuaciones o documentos secretos por empleado oficial.

Art. 324 El funcionario o empleado público que revelare o divulgare hechos, actuaciones o documentos que debieran permanecer secretos o facilitare de alguna manera el conocimiento de los mismos será sancionado con prisión de seis meses a tres años.

Peculado

Art. 325 El funcionario o empleado público o el encargado de un servicio público que se apropiare en beneficio propio o ajeno, de dinero, valores, especies fiscales o municipales u otra cosa mueble de cuya administración, recaudación, custodia o venta estuviere encargado en virtud de su función o empleo o diere ocasión a que se cometiere el hecho, será sancionado con prisión de cinco a diez años en inhabilitación especial del cargo o empleo por el mismo tiempo.

Peculado por culpa

Art. 326 El funcionario o empleado público que por su culpa, diere ocasión a que se cometiere por otra persona el peculado de que trata el artículo anterior, será sancionado con diez a cien días de multa.

Concusión

Art. 327 El funcionario o empleado público agente de autoridad o autoridad pública que abusando de su calidad o de sus funciones, obligare a otro a dar o prometerá

él o a un tercero, dinero u otra utilidad lucrativa, será sancionado con prisión de tres a seis años e inhabilitación especial del cargo o empleo por igual tiempo.

Negociaciones ilícitas

Art. 328 El funcionario o empleado que debiendo intervenir por razones de su cargo, en cualquier contrato, licitación, subasta, decisión o cualquier operación, se aproveche de tal circunstancia para forzar o facilitar cualquier forma de participación directa o por persona interpuesta, en tales negocios o actuaciones, será sancionado con prisión de cuatro a ocho años e inhabilitación especial del cargo o empleo por el mismo tiempo.

El funcionario o empleado público, que por razón de su cargo, interviene en cualquier contrato, licitación o subasta en que estuviese interesada la hacienda pública y aceptare comisiones o porcentajes en dinero u otras dádivas que le ofrecieren los interesados o intermediarios, será sancionado con prisión de dos a cinco años. Si el funcionario o empleado público hubiere sido el que solicitare las comisiones o porcentajes, la sanción podrá aumentarse hasta una tercera parte de su máximo.

La disposición del inciso primero es aplicable a los árbitros, peritos, contadores, y demás profesionales, respecto a los actos en que intervienen por razón de su oficio a sí como a los tutores y síndicos y a todo en que en virtud de cualquiera otra actuación legal interviniere en rendiciones de cuentas, participaciones concursos, liquidaciones y actos análogos.

Exacción

Art. 329 El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública que prevaleciéndose de su condición o cargo, impusiere u obtuviere para la administración pública o municipal, tasas, derechos, contribuciones, arbitrios o cualquiera otra prestación que supiere no es legal o aun siendo legal, empleare para su cobro, medio vejatorio o gravoso que la ley no autoriza o invocare

falsamente orden superior, mandamiento judicial u otra autorización legitima, será sancionado con prisión de seis meses a dos años.

Cohecho propio

Art. 330 El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública que por si o por persona interpuesta, solicitare o recibiere una dádiva o cualquiera otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza para realizar un acto contrario a sus deberes o para no hacer o retardar un acto debido será sancionado con prisión de tres a seis años con inhabilitación de especial del empleo o cargo por igual tiempo.

Cohecho impropio

Art. 331 El funcionario o empleado público, agente de autoridad o autoridad pública que por si o por persona interpuesta, solicitare o recibiere una dádiva o cualquiera otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de la misma naturaleza, para realizar un acto propio de sus funciones o por un acto ya realizado propio de su cargo, será sancionado con prisión de dos a cuatro años con inhabilitación de especial del empleo o cargo por igual tiempo.

Malversación

Art. 332 El funcionario o empleado público, que diere a los caudales o efectos que administra, una aplicación diferente de aquella a la que estuvieren legalmente destinados será sancionado con multa de cincuenta a cien días de multa. Si del hecho resultare algún provecho personal para si o para un tercero, la sanción será uno a tres años de prisión e inhabilitación especial del cargo o empleo por el mismo tiempo.

Enriquecimiento ilícito

Art. 333 El funcionario o empleado público, que con ocasión del cargo o de sus funciones obtuviere incremento patrimonial no justificado, será sancionado con prisión de tres a seis años.

En la misma pena de prisión incurrirá la persona interpuesta para simular el incremento patrimonial no justificado. En todo caso se impondrá inhabilitación especial para el ejercicio o cargo de empleo por el mismo tiempo

Infidelidad en la custodia de Registros o Documentos públicos

Art. 334 Será sancionado con prisión de dos a cuatro años e inhabilitación especial del cargo o empleo por igual tiempo, el funcionario e empleado público que:

- 1) Sustrajere, destruyere, ocultare o inutilizare registros o documentos que le estuvieren confiados por razón de su cargo;
- 2) Destruyere o inutilizare los medios establecidos para impedir el acceso que ha sido restringido por autoridad competente, respecto de registros o documentos públicos, o consienta su destrucción o inutilización; y
- 3) Accediere o permitiere que otro lo hiciere a registros o documentos clausurados, cuya custodia le estuviere encomendada por razón de su cargo o empleo.⁴⁴

Tráfico de influencias

Art. 336 El que simulado o valiéndose de su influencia con un funcionario o empleado público, recibiere o hiciere que le prometieran para si o para otro, dinero u otras ventajas como estímulo o recompensa de su mediación con aquella persona o a pretexto de comprar favores o remunerar beneficios, será sancionado con prisión de uno a tres años y multa de cincuenta a cien días de multa

Corrupción pequeña

La conducta honrada del funcionario es lo normal; la corrupción es la excepción y el funcionario es sancionado cuando la corrupción es descubierta. Por ejemplo, en este caso están incluidos los funcionarios públicos mal retribuidos, que dependen de pequeños sobornos para mantener a sus

⁴⁴ Código penal D.O. No. 105 tomo 335 publicado el 10/06/1997 Decreto Legislativo No. 1030

familias. Reciben pequeñas coimas a cambio de acelerar trámites administrativos. El usuario soborna al empleado público con dinero en efectivo o pequeños favores.

Corrupción sistémica

Se define como el uso sistemático y generalizado de la institución pública para la obtención de beneficio privado, reduciendo la calidad y la cantidad de los servicios prestados. En este caso, se dan patrones de conductas corruptas ascendentes, que hacen que el sistema dependa de la corrupción para su propia sobrevivencia.

45

4. RELEVANCIA DE LA CORRUPCION

El Salvador: Normas morales para los gobiernos locales

Las sociedades contemporáneas han visto surgir un sinnúmero de "morales laicas", las cuales, con las normas específicas que las constituyen, quieren responder a desafíos morales particulares. Una de esas morales es la que está surgiendo en el ámbito de los gobiernos locales en diversos países latinoamericanos.

El Salvador no se queda a la zaga en ese proceso y desde hace un par de años cobró auge la necesidad de contar con un código moral que sirva de guía para quienes ejercen tareas de gobierno al nivel municipal. Esa necesidad se ha concretado en los "Diez principios éticos que norman la gestión de los Concejos Municipales" que fueron aprobados en el Consejo de Alcaldes de 1999.

Los "Diez principios éticos" están encabezados por un enunciado general que es el que resume la filosofía que los inspira: "la gestión del gobierno local debe inspirar la confianza del público, en primera instancia siendo leal a la Constitución de la República, a las leyes emanadas de ésta y a los siguientes

⁴⁵ BANCO MUNDIAL Reduciendo la corrupción a nivel local., Curso de aprendizaje a Distancia sobre Gerenciamiento urbano de ciudades. María González de Asís. Washington DC, USA. 2000.

principios éticos por encima de cualquier ganancia de tipo personal". Es decir, el bien común —tal como se expresa en la Constitución— debe estar por encima de los intereses individuales. ¿Cómo se logra eso desde un punto de vista moral? Se logra poniendo en práctica los preceptos morales del decálogo de la gestión de los Concejos Municipales. Esos preceptos plantean de este modo los deberes del funcionario municipal:

1. "Se guiará por conceptos de gobierno efectivo, eficiente y democrático".
2. "Reconocerá que en todo momento la función básica del gobierno local es servir los mayores intereses de la ciudadanía".
3. "Se dedicará a los más altos ideales de honor e integridad y así mantener el respeto y confianza de otros oficiales, los empleados y el público".
4. "Afirmará la dignidad y validez de los servicios prestados por el gobierno local y mantendrá una actitud constructiva, creativa y práctica frente al desarrollo local, al mismo tiempo que un profundo sentido de responsabilidad social".
5. "Hará un esfuerzo por continuo por mejorar la capacidad profesional y técnica gerencial con la que se manejan las funciones de la municipalidad.
6. "Tomará decisiones en materia de personal basándose en los méritos de tal forma que la equidad y la imparcialidad gobiernen sus decisiones en cuanto a asignaciones, aumentos de sueldo, ascensos y disciplina.
7. "Mantendrá informada a la comunidad sobre los asuntos municipales, estimulará la comunicación entre los ciudadanos y el gobierno local, enfatizará la necesidad de brindar un servicio al público que es amistoso, cortés y cumplido".

8. "Llevará a cabo su gestión sin interferencias ajenas, siempre pensando en el bien común local; y manejará cada problema sin discriminación y basado en los más altos principios".

9. "Creerá que el engrandecimiento personal, las ganancias obtenidas mediante uso de información confidencial a las que tiene acceso o el uso indebido del tiempo remunerado por servicio público es deshonesto".

10. "No tendrá intereses financieros que estén en conflicto con el desempeño concienzudo de su función".

Como se puede ver, se trata de 10 principios morales (éticos) sencillos en cuanto a su formulación —es decir, de fácil comprensión—, pero cuya aplicación y cumplimiento dependen del compromiso y responsabilidad de cada uno de los miembros de los concejos municipales.

La primera norma exige un compromiso con la efectividad, la eficiencia y la democracia. Esta norma se relaciona con la quinta, la cual exige una permanente actualización gerencial, profesional y técnica. Las normas segunda, cuarta, séptima y octava apuntan a los compromisos con el bien común, el desarrollo local y las relaciones de los gobiernos locales con la ciudadanía. Las normas tercera y sexta hablan de las obligaciones morales al interior de los gobiernos locales: confianza, respeto, rechazo a la discriminación, imparcialidad y equidad. Y, por último, las normas novena y décima abordan el tema de la corrupción en tres formas específicas: uso de información confidencial con fines de lucro, uso de tiempo laboral en otras ocupaciones y conflicto de intereses por razones financieras.

Los criterios morales y los mecanismos de control

La formulación de unos criterios morales que orienten el manejo de la gestión pública municipal y la creación de unos mecanismos normativos para su

operativización es una necesidad compartida por las entidades seleccionadas para este estudio. Los aportes más significativos alrededor de estos temas son los siguientes:

- Objetividad en las formas de evaluar y determinar el tema de la probidad.
- Objetividad y claridad en los procesos contra las acciones inmorales.
- Transparencia en la gestión pública.
- Participación diferenciada de las distintas instancias de la alcaldía.
- Participación ciudadana.
- Normalización de las relaciones laborales.
- Normalización de las relaciones entre patronal y sindicatos.
- Normalización del acceso a la información municipal a la opinión pública.
- Política permanente de incentivos y de nivelación salarial.
- Instauración del escalafón salarial.
- Diseño de la política de equidad de género.
- Involucramiento de los miembros del concejo en comisiones de trabajo afines a la administración municipal.

Estos criterios podrían ponerse en práctica si, paralelamente, se trabaja en la generación de condiciones institucionales que permitan su adecuado funcionamiento. Al respecto, se proponen los siguientes aspectos fundamentales a tomarse en cuenta:

- Garantizar que las autoridades municipales gocen de credibilidad moral y cívica, respeto y probidad.

- Garantizar que los procesos de descentralización del Estado les proporcionen a las alcaldías de mayor autonomía y de más recursos financieros para implementar su política de trabajo municipal.
- Implementar la carrera administrativa municipal.
- Implementar una coordinación de equipo de trabajo entre las instancias administrativas de la alcaldía y al interior de las mismas
- Consolidar las instancias coordinadoras del trabajo municipal para que a su vez garanticen el seguimiento del fortalecimiento institucional.

Lo anterior nos está indicando que el empoderamiento de unos criterios morales y la aceptación de unos mecanismos de regulación son en su conjunto un proceso ascendente y continuo. Demanda por lo tanto una política de seguimiento institucional. Lamentablemente, esta situación sigue siendo un factor débil en las alcaldías. Un ejemplo ilustrativo de lo dicho anteriormente es la falta de seguimiento institucional al decálogo elaborado por las/los alcaldes en COMURES.

Después de un año de su elaboración ninguna de las alcaldías entrevistadas le ha dado seguimiento y con excepción de algunos funcionarios, la mayoría de trabajadores/ras municipales no saben de su existencia. Para garantizar el proceso de institucionalización de un código ético se requiere que la/el empleado público cuente con instancias que le faciliten el empoderamiento y que, a su vez, la alcaldía cuente con los canales y mecanismos jurídicos y legales que garanticen su aplicación en el ámbito individual y grupal.

De igual manera, para superar los temores de recibir represalias en el caso de que un/a trabajador/a municipal denuncie una acción inmoral, es necesario que la institución legitime su autoridad a través de unos procedimientos normativos que por su naturaleza estén por encima de las personas que ocupan una posición de mando superior. Esto permitiría el establecimiento de niveles de confianza

institucional y evitaría que las personas demandadas personalicen la denuncia como si fuese un conflicto interpersonal. En este sentido se sugiere el establecimiento de:

- Mesas de relación laboral.
- Investigación sobre casos inmorales.
- Seguimiento a conflictos laborales.
- Seguimiento al cumplimiento de sanciones.

Las instancias responsables

Al constituirse el tema moral en un eje transversal y longitudinal no existe una única instancia responsable. En principio y de acuerdo a la estructura jerárquica establecida en el organigrama municipal le corresponde a todo el aparato administrativo velar por el cumplimiento y vigencia de este eje temático. Sin embargo, las instancias directamente encargadas de darle seguimiento a todas las denuncias que se hagan al respecto son el departamento y/o comisión de recursos humanos y la comisión de relaciones laborales. Si estas instancias no existieran, entonces estas funciones le corresponden al jefe inmediato superior de cualquiera de los departamentos administrativos; al gerente general o a los miembros del concejo municipal.

Sin embargo para el eficiente ejercicio de estas funciones es necesario que estas instancias se modernicen como parte integrante de los procesos de modernización del Estado. Esto permitirá que las alcaldías puedan contar con instrumentos jurídicos y legales que faciliten formalmente las relaciones laborales entre las diferentes instancias con poder de decisión y entre los mismos trabajadores y trabajadoras. Por otra parte, establecería canales de comunicación entre las autoridades municipales y los empleados; entre las autoridades municipales y la ciudadanía; y entre las autoridades municipales y los medios de comunicación social.

Los avances en el campo de la ética municipal

Las alcaldías del país están experimentando en términos generales procesos de modernización. Las alcaldías con mayores recursos son las que más han avanzado en esta materia. Han logrado contar con programas para fomentar la probidad en los funcionarios municipales; han avanzado en materia jurídica en la revisión y formulación de nuevos códigos municipales y elaboración de manuales de procedimientos; han implementado políticas con enfoque de género; han ganado espacios en la valoración del respeto a la administración municipal; han abierto espacios para la comunicación y la participación ciudadana; han avanzado en el establecimiento de mecanismos para fomentar la transparencia en el manejo de la administración pública, entre otros. Empero, uno de los grandes obstáculos para impulsar estos procesos de modernización es la falta de recursos financieros. La carencia de financiamiento impide darle seguimiento a una política de fomento de los valores morales municipales. Al respecto, las alcaldías más pequeñas son las que más sufren esta limitación.

Lineamientos y criterios morales para la gestión pública municipal

En la actualidad la moral ha venido ganando terreno en la esfera de la administración pública. Esto obedece a que sus planteamientos están relacionados con una agenda social que abarca los temas de la justicia, la participación ciudadana y la democracia y que, al ser así, se espera que sea asumida institucionalmente dentro de la “carrera del servidor público”.

En este sentido, estos planteamientos morales generan una serie de exigencias institucionales que compromete a los partidos políticos en el manejo de la administración municipal. Así, por ejemplo, la viabilidad de fomentar valores morales en las alcaldías exige por parte de ellos diferenciar y separar el componente político partidista de las decisiones administrativas. Para lograr este objetivo es necesario contar con un programa de modernización institucional que por encima de los intereses partidarios pueda garantizar la transparencia de la administración pública.

De cara a los (as) empleados (as) municipales es necesario contar con programas permanentes de formación de valores morales que garantice el empoderamiento de una nueva cultura de la administración pública basada en el servicio a la sociedad. Para estos fines es importante contar con una política institucional que fomente la carrera administrativa y evite a través del tráfico de influencias asignar a personas no aptas para ocupar puestos administrativos.

A su vez, para evitar que el capital humano de las municipalidades se fugue por la falta de una política de incentivos laborales es necesario contar con una política sal y escalafonada. No obstante, la viabilidad de esta política sal está sujeta a la capacidad financiera de las alcaldías del país. Esta situación demanda la necesidad de negociar con el gobierno central el seguimiento de la política de descentralización y modernización del Estado, donde el aspecto financiero y la reorganización territorial de los municipios deben ser uno de los elementos fundamentales a tomar en cuenta.

Para solventar el problema del financiamiento se sugieren las siguientes medidas:

- a) Establecer convenios de cooperación con la empresa privada y con las agencias de cooperación internacional.
- b) Establecer convenios de asistencia técnica y administrativa con agencias de cooperación internacional.
- c) Establecer convenios con las instituciones de educación superior para organizar voluntariados a través del servicio social.
- d) Establecer convenios con Universidades nacionales e internacionales para la organización de un programa permanente de becas para la formación permanente en diversas áreas de los funcionarios municipales.

Para el fortalecimiento institucional de las alcaldías se hace necesario trabajar en la formulación de nuevos códigos municipales; nuevos reglamentos

internos y nuevos manuales de procedimientos administrativos. En este contexto, la formación de juicios para valorar el trabajo o la conducta de los funcionarios municipales se hará basado en unos criterios formales que a su vez deberán apoyarse en unos procedimientos jurídicos y legales que garanticen la objetividad y la imparcialidad. El fortalecimiento institucional también depende de un equilibrio entre la autoridad y el poder que emana de los diferentes puestos de dirección. Un sano equilibrio entre estos elementos institucionales fomenta la cultura democrática y combate la cultura autoritaria y verticalista.

Para el reconocimiento público de la gestión municipal debe considerarse a través de COMURES la constitución de una red de información abierta al público con las siguientes tareas:

- a) Fomentar la transparencia en el manejo de los fondos públicos para cada ejercicio contable.
- b) Informar sobre la ejecución de proyectos de desarrollo y sus resultados.
- c) Informar sobre las políticas municipales que requieren de la participación ciudadana.
- d) Organizar metodológicamente los cabildos para generar mayor interacción con la ciudadanía.
- e) Coordinar con las autoridades locales, con la sociedad civil local y con el sector privado local aquellas acciones que tiene que ver con una mejor calidad de la vida de las/los ciudadanos.⁴⁶

Factores que facilitan las prácticas de corrupción en los gobiernos municipales

- Complejidad de los procedimientos administrativos y excesiva burocracia.
- Partidización de la entidad pública y dependencia real que opera al margen

⁴⁶ Revista Probidad Edición dieciocho Marzo /2002

de los mecanismos institucionales formales.

- Carencia de sistemas informativos de libre acceso público a la información relacionada sobre servicios, trámites y otros actos de gobierno municipal.
- La falta de transparencia en la asignación y uso de los recursos presupuestarios.
- Ausencia de procedimientos monitoreados por órganos contralores, que a su vez incluyan la participación de organizaciones de la sociedad civil.
- Falta de mecanismos que permitan a los ciudadanos exponer sus preferencias y demandas sociales,
- Carencia o déficit en sistema de quejas de usuarios de servicios públicos que facilite el acceso y agilice los procedimientos.
- La discrecionalidad e incertidumbre en el proceso de aplicación de las normas de fondo y de forma de la percepción de los ingresos por trámites o servicios brindados al público.
- La ausencia de mecanismos que permitan un sistema meritocrático de acceso a las funciones públicas.
- La ausencia de un servicio civil de carrera del funcionario municipal siguiendo los principios que implementen gestión por resultados, a través de mecanismos contractuales renovables entre la Alcaldía y sus dependencias.

Los incentivos y mecanismos que facilitan la corrupción, no siempre son los mismos. Pueden variar o tener características particulares de un municipio a otro y de un país a otro. Como resultado de observaciones de las diferentes experiencias que se están desarrollando en América Latina, hoy se puede decir que la corrupción se expande y se arraiga cuando:

- La información sobre las actividades del sector público se encuentra excesivamente segmentada y de difícil acceso a la ciudadanía.
- Cuando los funcionarios se encuentran desmotivados por los bajos salarios con los que son remunerados.

- Cuando no se cuenta con los fondos, materiales y equipos necesarios para cumplir con eficiencia los trabajos.
- Cuando los reglamentos no son claros, son cambiantes o se conocen poco y permite una discrecionalidad arbitraria al funcionario en el manejo administrativo de fondos y falta una verificación externa eficiente.
- Cuando los procedimientos son complejos o existe un margen de discreción del funcionario en complejizar el proceso.
- Cuando no existen criterios de promoción relacionados con el desempeño.
- Cuando faltan objetivos institucionales claramente definidos en términos de servicio hacia el usuario, que oriente la asignación presupuestaria.
- Cuando los mecanismos de rendición de cuentas de los funcionarios sobre sus gestiones no se cumplen o no existen.
- Cuando no se implementa mecanismos para denunciar los actos de corrupción.
- Cuando existe impunidad por la falta de sanción a casos de corrupción.

Cada municipio para elaborar su propia estrategia de transparencia debe estudiar y analizar los focos causales y los incentivos que están generando actos de corrupción y situación de ineficiencia administrativa, de tal forma a buscar sustituir conductas perversas por conductas ajustadas a procesos administrativos transparentes, sujetos a control y rendición de cuenta.

47

⁴⁷ Propuesta para una estrategia de Transparencia Municipal por Raul F. Monte Domecq. Consultor de COMURES/proyecto de cooperación USAID/ El Salvador

F. ADMINISTRACION

1. DEFINICION DE ADMINISTRACION

La palabra administración proviene del latín (ad, dirección, tendencia; miníster, comparativo de inferioridad, y el sufijo ter, que indica subordinación u obediencia, es decir que cumple una función bajo el mando de otro, quien le presta un servicio a otro) y significa subordinación y servicio. En su origen, el término significaba función que se desempeña bajo el mando de otro, servicio que se presta a otro.⁴⁸

La administración es un proceso muy particular consistente en las actividades de planeación, organización, dirección y control, desempeñadas para determinar y alcanzar los objetivos señalados con la participación de seres humanos y el uso de otros recursos.⁴⁹

La administración es una ciencia social que aplica a la Unidad Económica, Social y Jurídica, busca el logro de los objetivos de la organización con el esfuerzo coordinado de los recursos humanos y materiales de que ese dispone, y poder así tener como resultado bienes y servicios que la sociedad demanda.⁵⁰

2. ANTECEDENTES DE ADMINISTRACION

A lo largo de la historia, el hombre ha desarrollado métodos que le permiten realizar actividades para obtener mejores resultados. Entre todas las creaciones del hombre aquella que se destaca y sobresale por ser la más compleja y maravillosa es indiscutiblemente la empresa. No existen dos empresas idénticas, pues todas presentan enorme diversidad, esto las hace profundamente diferentes

⁴⁸ Koontz and O'Donell. Administración. 4ta. Edición, Editorial Prentice Hill. 1996.

⁴⁹ Stephen Robbins. Administración, Teoría y Práctica. 4ta. Edición. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S. A. 1994.

⁵⁰ Agustín Reyes Ponce. Administración de Empresas. Editorial Limusa. 20ma. Edición, 1986.

entre si. De otro lado las empresas son complejas en extremo, nos relacionamos con ellas durante años y al final no conseguimos comprender cómo funcionan ni cómo sobreviven o crecen. Además, las empresas funcionan en ambientes diferentes, rodeadas de un universo de factores económicos, políticos, tecnológicos, legales, sociales, culturales y demográficos que interactúan y se alternan para producir grandes cambios e inestabilidad en el ambiente.

Por otra parte, las empresas no son autónomas ni autosuficientes, pues requieren ser gobernadas o, mejor, administradas. Las empresas necesitan directores, gerentes, jefes, supervisores, equipos, etc., en fin, todo un aparato administrativo conformado por personas calificadas que sean capaces de administrarlas de manera apropiada. De este modo, las empresas y su administración implican mucha complejidad y diversidad. No obstante, ambas constituyen aspectos recientes en la historia del hombre.

Aunque parezca increíble, y a pesar de que las empresas adquirieron sus características actuales durante la Revolución Industrial, que se inició a mediados del siglo XVIII, la administración sólo empezó a llamar la atención y a ser estudiada a comienzos del siglo XX, cuando algunos pioneros fueron explorando, descubriendo y ampliando el campo complejo de las empresas, y sentando las bases de las teorías relacionadas con su adecuada administración.

3. GENERALIDADES DE ADMINISTRACION

Por medio de la Administración, los ejecutivos dirigen personas y combinan adecuadamente los recursos disponibles, inspirados en la finalidad de una máxima eficacia, utilizando para ello las técnicas y métodos que proporcionan el conocimiento científico. Al aplicar la Administración se garantiza la efectividad y éxito de una empresa, porque permite ordenar los esfuerzos, identificar los problemas y encontrar soluciones de forma oportuna logrando el desarrollo y mejoramiento constante de la empresa.

La administración se refiere al proceso de conseguir que las actividades se realicen eficientemente a través de las funciones básicas de planeación, organización, dirección y control.

4. PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION

Se puede definir un principio como una declaración o verdad fundamental que proporciona una guía para el pensamiento o la acción. El uso de principios de administración tiene como finalidad simplificar el trabajo administrativo.

Los principios de administración son básicos y sencillos, su aplicación está orientada a la implicación del trabajo de la empresa, lo cual incluye que se resuelva el trabajo en algo más sencillo para las personas.⁵¹

El grado de complejidad refleja la cantidad de conocimientos y experiencias que existen, lo cual indudablemente en nuestro tiempo exigen cada día más eficiencia. A continuación se detallan algunos de los principios de la administración general:

- Realizar las tareas con el menor esfuerzo

Todas las actividades que se señalen deben obtenerse con efectividad y eficiencia, entendiendo por efectividad el logro del objetivo sin valuar y por eficiencia se entiende la reacción de los recursos empleados con respecto a los resultados obtenidos.

- Principio de la racionalidad

Todo tiene que preverse o planificarse para saber que es lo que puede incidir, sobre los que prioritariamente queremos y cuanto podemos obtener en base a lo que tenemos.

⁵¹ George Terry. Principios de Administración. Pag. 22.

- Obtención al máximo provecho

Obtener lo más con el aprovechamiento de todos los recursos : Tiempo, dinero, esfuerzos, riesgo y otros.

- Obtención de productividad

Es el coeficiente obtenido de dividir el producto total por uno de los factores de la producción o el total de insumos invertidos.

- Reducción de costos

Busca la efectividad para lograr rebajar los precios, a través de la reducción del valor del costo de la producción del bien o servicio.

- Rentabilidad

Es la relación entre el valor de la producción (ventas totales) menos los gastos incurridos en ella por una parte el capital empleado por la otra, se le conoce como el rendimiento patrimonial.

- La Economicidad

Se refiere a la reducción de tiempo, espacio y recursos, entre otros.

- Buen ambiente en el trabajo

Relaciones de prosperidad y satisfacción en el desarrollo del trabajo.

5. FASES DE LA ADMINISTRACION

Las empresas de éxito se enfrentan a las exigencias de ganar un mercado y fortalecerse constantemente, para lograrlo es necesario ejercer una administración que se oriente a la eficiencia en el cumplimiento de los objetivos y en el uso de los recursos.

La Administración se lleva a la práctica a través del proceso administrativo, el cual se define como una serie de pasos o etapas fundamentales a través de las cuales el dirigente formula planes, selecciona el curso de acción más ventajoso; distribuye las actividades originadas del plan adoptado; las que son llevadas por este a la práctica por medio de la actuación de otros y desarrolla las acciones de acuerdo a las normas establecidas, para lograr un objetivo previamente definido. Este proceso consta de los siguientes pasos o etapas, los cuales son : Planeación, Organización, Dirección y Control.⁵²

5.1 PLANEACION

Consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempo y de números para su realización. Planear es decir con anticipación qué hacer, cómo hacerlo, cuándo hacerlo y quién debe hacerlo. Al planear se están definiendo los objetivos y determinando los medios necesarios para alcanzarlos, lo cual implica la formulación de pronósticos.

5.1.1 Importancia de la planeación

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, la mayoría de gerentes, con justificada razón científica, consideran a la planeación como un requisito necesario para la supervivencia de las empresas, ya que:

- A través de la planeación se reduce al mínimo el riesgo.
- Capacite al gerente para que evite la tendencia de dejar las cosas a que sigan su curso.
- Proporciona guía y propósito a quien lo hace.

⁵² Stephen Robbins. Administración, Teoría y Práctica. Editorial Prentice – Hall Hispanoamericana 4ta. Edición, Año 1994. Pag. 7

- Despierta al gerente a las oportunidades y le muestra el camino hacia su realización.
- Reduce la innecesaria superposición de esfuerzos y las acciones no pertinentes.
- Ayuda a minimizar los costos, ya que enfatiza la operación eficaz y salida.

5.1.2 Principios de la planeación

La práctica administrativa ha permitido a muchos autores deducir gran cantidad de principios que afectan a la planeación, algunos de los principales son:

- Principio de compromiso

Debe haber alguna lógica en la selección del período conveniente para la planeación. En general, como la planeación y predicción que la sostienen son costosas, se debería de planear por un período no mayor de lo económicamente justificable, ya que cubre el tiempo que se requiere para prever mediante una serie de acciones.

- Principio de flexibilidad

El ideal de la planeación es la flexibilidad, ya que cuanto mayor sea la flexibilidad que se pueda imprimir a los planes, menor será el peligro de pérdidas en las cuales se incurra por sucesos inesperados, pero el costo de la responsabilidad debe pesarse ante los riesgos que implican los compromisos futuros que se han contraído. Este principio tiene por objetivo dar a los planes cierta facilidad de cambio de dirección y constituye el principio más importante por muchos administradores.

- Principio de cambio de rumbo

Consiste en revisar periódicamente los acontecimientos y las expectativas, y rediseñar planes necesarios para mantener el curso hacia las metas deseadas.

5.1.3 Ventajas de la planeación

- Se coordinan actividades de manera que una gran combinación de esfuerzos se muevan armoniosamente hacia el objetivo predeterminado.
- La planeación puede indicar la necesidad de cambios futuros, tales como la búsqueda de nuevas decisiones en el negocio o de nuevas actividades para nuevas fuentes de utilidades.
- Señala el peligro inminente si se continua en un determinado curso de acción.
- La planeación ayuda al gerente a desempeñar más eficientemente su trabajo, que le da la ayuda para que dé una dirección confiada y agresiva, la capacitación para administrar los asuntos que tiene a la mano en lugar de permitir que se diluyan.
- La planeación tiende a mejorar la orientación, motivación y comunicación, lográndose crear una fuerza de trabajo más efectivamente.

5.2 ORGANIZACION

Es el arreglo de las funciones que se estiman necesarias para lograr un objetivo, y una indicación de la autoridad y responsabilidad asignadas a las personas que tienen a su cargo la ejecución de las funciones respectivas. La organización prepara también el ambiente de relaciones en que se va a dar la dirección de tareas y además facilita el control, al definir las áreas de responsabilidad dentro de la estructura organizativa.

5.2.1 Importancia de la organización

La organización es importante porque es el elemento final del aspecto teórico, complementa y lleva sus últimos detalles todo lo que la planeación ha señalado con respecto a como debe ser una empresa ya que constituye el punto de enlace entre los aspectos teóricos y prácticos.

5.2.2 Herramientas de la Organización

Para la organización el gerente puede disponer de ciertas herramientas como las siguientes :

- Organigrama

Es una exposición gráfica o esquemática que muestra en forma de unidades funcionales de cómo está estructurada la empresa.

- Principios

Son reglas o normas en forma de recomendaciones que indican las buenas acciones a realizar en cuanto al personal y demás recursos de una empresa.

- Comités

Son grupos pequeños formados por empleados para atender ciertos problemas o situaciones, buscándoles una solución y recomendando su aplicación.

- Autoridad

Es la facultad que tienen los dirigentes para llevar a cabo el trabajo, valiéndose para ello del mando y las órdenes que se aplican a los subordinados.

- Asesores

Son especialistas que brindan consejos a un nivel inmediato superior.

5.3 DIRECCION

La siguiente etapa fundamental del proceso administrativo es la Dirección que consiste en influir en las personas para que orienten su entusiasmo hacia el logro de los objetivos de la organización y de grupo, lo cual está relacionado con el aspecto predominante interpersonal de la administración. Como el liderazgo

supone seguimiento y los individuos tienden a seguir a aquellos que pueden satisfacer sus propias necesidades y deseos, es comprensible que la dirección incluya motivación, estilos y enfoques de liderazgo y comunicaciones.

5.3.1 Importancia de la dirección

La dirección es importante porque constituye la parte esencial y central de la administración, a la cual se deben subordinar y ordenar todos los demás elementos.

5.3.2 Principios de la dirección

La dirección está fundamentada en una base creciente de principios teóricos que se mencionan a continuación:

- Principio de integración de las metas de los demandantes

Conforme más integrado y equilibrado se encuentren las metas de los demandantes de las empresas, más efectiva será esta.

- Principio de armonía de los principios

Entre más armonicen los administradores las metas individuales de las personas con las metas de las empresas, más efectiva y eficiente será ésta.

- Principio de motivación

Entre más cuidadosamente valúen los administradores la estructura de recompensa situacional y entre más lo integren en el sistema total de administración, más efectivo serán los programas de motivación.

- Principio de liderazgo

Conforme mejor comprendan los administradores lo que motiva a sus subordinados, como operan esos motivadores y conforme más reflejan esa comprensión de sus actividades administrativas, más probable es que sean líderes efectivos.

5.4 CONTROL

Es la última fase del proceso administrativo. Esta etapa permite a los gerentes comprobar si su desempeño produjo los resultados deseados. El control administrativo es definido como la medición de los resultados actuales y pasados en relación con los esperados, ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes.⁵³

Es la medición de las actividades de los subordinados, para asegurar que los hechos se ajusten a los planes. Por tanto, mide el desempeño en relación con las metas y los planes, muestra dónde existen desviaciones y, al poner en movimiento las acciones para corregirlas, contribuye a asegurar el cumplimiento de los planes.

5.4.1 Principios del control

Se apoya en la idea en que, en su mayor parte, la responsabilidad sobre desviaciones negativas respecto de las normas puede remediarse mediante la aplicación de los fundamentos de la Administración. Esto implica una distinción tajante entre el análisis de informe de desempeño esencial en todo caso y la determinación de si los administradores actúan de acuerdo con los principios establecidos en la ejecución de sus funciones.

⁵³ Reyes Ponce, Agustín. Administración de Empresas. Teoría y Práctica. Segunda Edición. Editorial Limusa, 1995.

5.4.2 Ventajas del control

Controlar la calidad de los administradores, y por tanto reducir al mínimo los errores, ofrece varias ventajas.

- Se obtiene mayor precisión en la asignación de responsabilidades personales. Prácticamente no cabe duda de que la persistente evaluación de los administradores revela deficiencia y deberá aportar una base para la capacitación específica destinada a eliminarlos.
- El control debe acelerar las acciones correctivas y hacerlas más eficaces, alienta el control del autocontrol. Consciente de que sus errores saldrán a la luz en una evaluación, los propios administradores intentarán determinar su responsabilidad y efectuar correcciones voluntarias.
- Puede aligerar la pesada carga administrativa actualmente representada por los controles directos. La prevención de problemas suele requerir de menos esfuerzos que su corrección tras la detección de la desviación.
- La ventaja psicológica del control es impresionante. Muchos subordinados son de la opinión de que sus superiores en sus evaluaciones, se atienen a apariencias y rasgos de personalidad y emplean normas de medición inadecuadas.⁵⁴

G. INGRESOS MUNICIPALES

1. DEFINICION DE INGRESOS MUNICIPALES

Dinero Valor representativo de este, ganado o devengado. resultado positivo contablemente, es el aumento del patrimonio por ganancia o producto, aun cuando no haya sido percibido en efectivo. puede existir ingreso sin entrada,

⁵⁴ Harold Koontz and Heinz Wehrich. Administración. Editorial McGraw Hill 11a. Edición. México, 1998.

por ello no son sinónimos hasta que se utilice como tales. puede ser correlativo a una entrada de dinero o no.⁵⁵

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.⁵⁶

Es la captación de fondos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones especiales, multas, intereses, donaciones, prestamos, y cualquier otra figura que represente una entrada de fondos de efectivo a la tesorería municipal.⁵⁷

2. IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Los Ingresos municipales se materializan en servicios básicos de carácter publico destinados a los ciudadanos del municipio, su finalidad es satisfacer una demanda social proyecta hacia las comunidades.

3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Ingresos tributarios municipales⁵⁸

Impuestos Municipales: Art. 4 son impuestos municipales, los tributos exigidos por los municipios, son contraprestación alguna individualizada.

Tasas municipales: Art. 5 son tasas municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios.

⁵⁵ Diccionario Contable y Comercial – O. Greco A. Godoy - Valleta Ediciones S.R.L. 2° Edición

⁵⁶ NIIF's Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

⁵⁷ Definición del equipo de trabajo.

⁵⁸ Ley General Tributaria Municipal - Decreto Legislativo No. 86 Publicado en Diario Oficial de fecha 21/12/1991

Contribución especial Municipal: Art. 6 contribución especial municipal es el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas, o de actividades determinadas, realizadas por los municipios.

Impuestos Municipales

Los que recauda cada uno de los municipios que componen cada jurisdicción o provincia.

Ingresos Públicos

Recursos que obtiene el Estado.

Ingreso Operativo

El Originado por la actividad específica del ente. Ingreso percibido mediante la venta de bienes o servicios que proporciona una empresa

Tributo

Gravamen, prestación pecuniaria coercible. el tributo nace de la ley y únicamente de la ley. No hay tributo sin ley. Son las prestaciones en dinero que el estado exige en virtud de su poder de imperio para satisfacer los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.

Tributos no vinculados (impuestos).

No existe conexión del obligado con actividad estatal alguna, que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Las fuentes de los ingresos públicos pueden clasificarse en extra contractuales y contractuales, según provengan unilateralmente de la ley o de acuerdo o convención de las partes. Las primeras se basan en un simple hecho al que la ley atribuye determinadas consecuencias que se traducen en entradas para las arcas fiscales. Las segundas se

fundamentan en el acuerdo de voluntades del estado y otras personas naturales o jurídicas, que mediante su libre consentimiento dan origen a un ingreso estatal.⁵⁹

Ingresos extracontractuales

- Impuestos
- Contribuciones
- Multas
- Intereses
- Indemnizaciones
- Confiscaciones
- Comisos

Ingresos contractuales

- Donaciones
- Empréstitos

Ingresos extracontractuales

Impuestos : Son prestaciones exigidas obligatoriamente por el estado sin contraprestación directa en beneficio de quien las aporta.

Contribuciones: Son prestaciones exigidas obligatoriamente, a cambio de una prestación directa a favor de quien las aporta. Se asemejan a las tasas que paga el usuario de un servicio público pero se diferencian de ellas en su carácter obligatorio.

Multas: Constituyen penas pecuniarias en que se exige la prestación de una suma determinada de dinero, en forma obligatoria y sin contraprestación directa, a quien comete una determinada falta o delito.

⁵⁹ Finanzas Publicas Tercera edición – Hugo Araneda Dörr

Intereses penales: Representa una sanción pecuniaria, exigida obligatoriamente y sin contraprestación directa, por el retraso en el cumplimiento de una obligación en dinero a favor del estado.

Indemnizaciones: Constituyen prestaciones unilaterales, exigidas por el estado a quien le causa un daño o perjuicio culpable. representan simples compensaciones patrimoniales.

Confiscaciones: Son apropiaciones del dominio privado, realizadas por el estado en forma obligatoria y sin indemnización. se diferencian de las expropiaciones en que estas ultimas ofrecen al afectado la indemnización correspondiente.

Comiso: Sanción consistente en la apropiación por el estado, sin indemnización, del medio material con que se comete un delito.

Herencia: Son adquisiciones hechas por el estado a titulo gratuito , por causa de muerte. El fisco es heredero de la herencia vacante, es decir aquella que no tiene herederos

Ingresos Contractuales

Donaciones: Son adquisiciones hechas al estado a titulo gratuito por acto entre vivos. Estas donaciones pueden ser en dinero o en especies, y estar destinadas por el donante a un fin específico, como fundar una escuela o un hospital, por ejemplo, o a fines generales indiscriminadamente.

Empréstitos: Son prestaciones contratadas por el estado libremente, ofreciendo como contraprestación los intereses y amortización de la deuda, los primeros como precio del anticipo del dinero, y la segunda como devolución de la cantidad prestada.

Ingresos de Dominio: Son entradas provenientes de la propiedad que el estado ejerce sobre determinados bienes, obtenidas a base de contratos realizados a su respecto, ofreciendo una contraprestación a cambio del ingreso recibido. estos ingresos están constituidos por :

- Tasas: Pago parcial inferior al costo obtenido por un servicio publico, ofreciendo como contraprestación directa el beneficio derivado de su uso.

- Utilidades: Son las ganancias de las empresas publicas obtenidas por la compraventa de sus productos, en que el estado recibe la utilidad como diferencia entre el costo y el precio del bien correspondiente.

- Dividendos: Son los ingresos obtenidos por el estado como titular del dominio de las acciones de las empresas de economía mixta, cuyas utilidades se reparten entre los accionistas en proporción al monto de su aporte de capital.

Rentas de Arrendamiento: Son ingresos obtenidos por el estado contractualmente, ofreciendo como contraprestación el uso de bienes de su propiedad.

Enajenación de bienes : Son contratos realizados por el estado mediante los cuales obtiene una entrada de dinero, cediendo en contraprestación la propiedad de un bien de su dominio.

CAPITULO III. INVESTIGACION DE CAMPO SOBRE LA ADMINISTRACION Y CONTROL DE LOS INGRESOS PARA ELABORAR UN MANUAL DE AUDITORIA FORENSE COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCION EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR.

A. GENERALIDADES DE LA INVESTIGACION

El propósito de la investigación fue recolectar información necesaria, a través de diversas fuentes, las cuales permitieron obtener un conocimiento completo de la situación actual del sector municipal, específicamente en las alcaldías de la zona metropolitana de San Salvador.

Se realizó una investigación de campo utilizando las técnicas del cuestionario y la entrevista, dirigido al personal de auditoría interna, por medio de un cuestionario con preguntas relacionadas a la contabilidad y a la auditoría, de las mencionadas alcaldías. Una vez obtenida la información se procedió a la clasificación y análisis de cada una de las respuestas para posteriormente elaborar las conclusiones y recomendaciones.

Es importante mencionar que nuestra propuesta del manual está orientada a fortalecer el trabajo que desempeña el auditor interno en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, por lo que se utilizó como fuente de información la unidad de auditoría interna para la estructuración del manual.

B. OBJETIVO DE LA INVESTIGACION

1. OBJETIVO GENERAL

Realizar una investigación de campo para recabar información acerca de la administración y control de los ingresos que permita determinar la factibilidad de proponer un manual de aplicación de auditoría forense.

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

- a. Conocer la metodología que las alcaldías del área metropolitana de San Salvador utilizan para la elaboración de la información financiera para la administración y control de los ingresos.

- b. Determinar la falta de un manual de auditoría forense dentro de las alcaldías del área metropolitana de San Salvador, con el objeto de aprovechar al máximo los recursos productivos y financieros de éstas.

C. TIPO DE INVESTIGACION

1. IDENTIFICACION DE FUENTES DE INFORMACION

1.1 FUENTES PRIMARIAS

Nuestra fuente de información primaria fue el personal de la unidad de auditoría interna de las catorce municipalidades del área metropolitana de San Salvador, que nos proporcionaron datos al momento de responder el cuestionario.

1.2 FUENTES SECUNDARIAS

Dentro de las fuentes secundarias se obtuvo información a través de libros, folletos, revistas, Internet e instituciones que proporcionaron apoyo, tales como COAMSS, DIGESTYC.

D. AMBITO DE LA INVESTIGACION

La investigación se efectuó en el área metropolitana de San Salvador, considerando para tal efecto las siguientes alcaldías: San Salvador, Soyapango, Ilopango, Apopa, San Martín, Ayutuxtepeque, Ciudad Delgado, Mejicanos,

Cuscatancingo, Antiguo Cuscatlán, San Marcos, Santa Tecla, Nejapa y Tonacatepeque.

E. UNIVERSO O POBLACION

El universo sujeto a estudio lo conformaron las 14 alcaldías municipales ubicadas en el área metropolitana de San Salvador, dentro de estas instituciones la investigación se aplicó a las unidades de Auditoría Interna.

F. HERRAMIENTAS DE INVESTIGACION

1. CUESTIONARIO ESTRUCTURADO

Para llevar a cabo la investigación se decidió utilizar un cuestionario como herramienta para obtener la información que nos permitió analizar y evaluar los resultados. Dicho cuestionario se elaboró con preguntas cerradas, abiertas y de opción múltiple.

2. PRUEBA PILOTO

Para efectos de la presente investigación, la prueba piloto se llevó a cabo en 4 de las municipalidades que componen el área metropolitana de San Salvador. Al concluir dicha prueba se obtuvo resultados los cuales indican que el diseño del cuestionario en todos sus elementos estaba estructurado de una forma que sería útil su aplicación.

G. ADMINISTRACION DE LA HERRAMIENTA DE INVESTIGACION

Se solicitó responder el cuestionario al auditor interno o encargado de la unidad de auditoría interna de las 14 municipalidades del área metropolitana de San Salvador. Posteriormente se hizo el vaciado de datos en cuadro resumen en

el que se incluyó el objetivo de la pregunta y la interpretación de los resultados obtenidos.

H. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACION

La información obtenida se presenta en una matriz vaciado de datos, cada pregunta con el objetivo que se esperaba lograr, su interpretación y análisis, determinando conclusiones y recomendaciones.

Pregunta No. 1

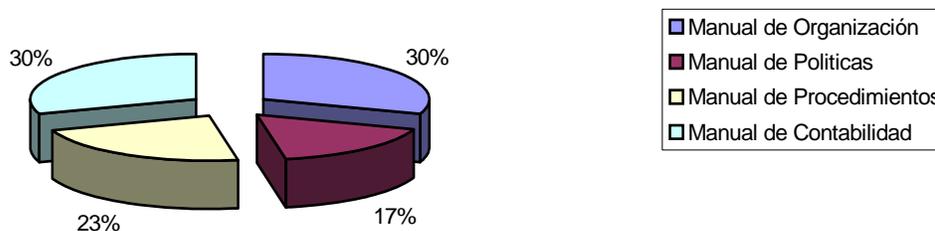
¿ Qué tipo de manuales utilizan en la municipalidad ?

Objetivo:

Saber los tipos de manuales que emplean en la municipalidad como herramientas de apoyo para los diversos controles.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Manual de Organización	9	3	0	12	30%
Manual de Políticas	3	3	1	7	17%
Manual de Procedimientos	5	2	2	9	23%
Manual de Contabilidad	5	2	5	12	30%
Total	22	10	8	40	100%

Gráfica No. 1



Nota: El número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados reflejan que el 30% de las municipalidades posee tanto manual de organización como manual de contabilidad, un 23% cuenta con manual de procedimientos y solo un 17% posee manual de políticas.

Pregunta No. 2

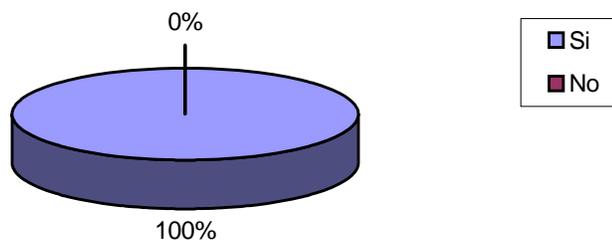
¿ Considera importante la aplicación de procedimientos para facilitar las actividades de la municipalidad ?

Objetivo:

Conocer el nivel de necesidad que existe en las municipalidades de contar con procedimientos para facilitar las actividades.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	8	4	2	14	100%
No				0	0%
Total	8	4	2	14	100%

Gráfica No. 2



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas todas consideran importante y necesario la aplicación de procedimientos para facilitar las actividades de la municipalidad.

Pregunta No. 3

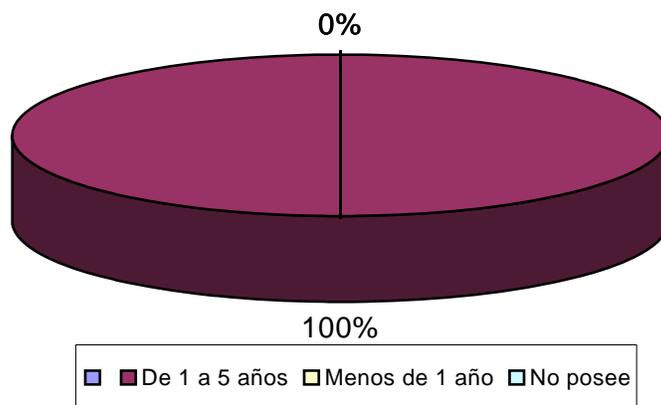
¿ Desde cuándo posee la municipalidad el sistema de Contabilidad Gubernamental ?

Objetivo:

Conocer desde cuando posee el sistema de Contabilidad Gubernamental como herramienta para el registro de operaciones contables.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
De 1 a 5 años	11	2	1	14	100%
Menos de 1 año				0	0%
No posee				0	0%
Total				14	100%

Gráfica No. 3



Interpretación:

Del 100% del total de personas entrevistadas, el 100% contestó que posee el sistema de contabilidad gubernamental desde los últimos 5 años lo cual nos dice que todas las municipalidades del área metropolitana de San Salvador en la actualidad cuentan con dicho sistema.

Pregunta No. 4

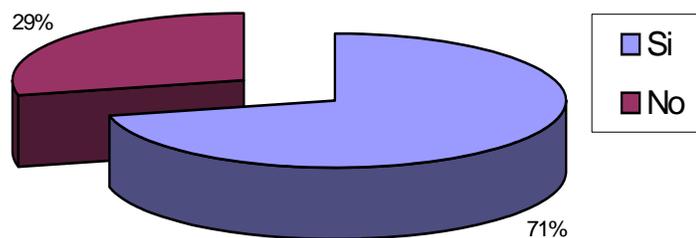
¿ Se obtienen periódicamente los reportes financieros de la municipalidad ?

Objetivo:

Conocer si actualmente la municipalidad cuenta con una herramienta de medición de resultados financieros en forma periódica.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	7	2	1	10	71%
No	4	0	0	4	29%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 4



Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 71% contestó que si obtienen periódicamente los reportes financieros de la municipalidad mientras que solo un 29% dijo que no reciben información financiera periódicamente; esto nos indica que la mayoría de municipalidades cuenta con una herramienta de medición de los resultados financieros.

Pregunta No. 5

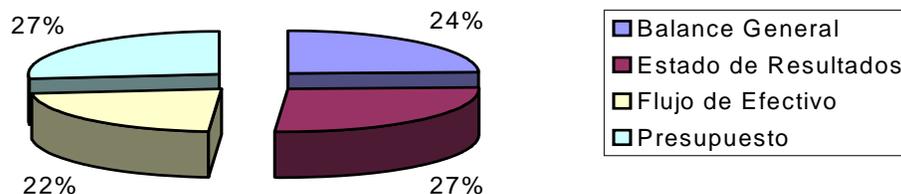
¿ Qué tipo de reportes financieros elaboran en la municipalidad, para analizar la gestión de un período en particular ?

Objetivo:

Conocer los reportes financieros que elabora la municipalidad, como herramientas de análisis de información financiera.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Balance General	8	3	1	12	24%
Estado de Resultados	9	3	1	13	27%
Flujo de Efectivo	10	1	0	11	22%
Presupuesto	8	1	4	13	27%
Total	35	8	6	49	100%

Gráfica No. 5



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 27% de las municipalidades elaboran estados de resultados y presupuestos, un 24% elaboran balance general y un 22% elaboran el flujo de efectivo.

Pregunta No. 6

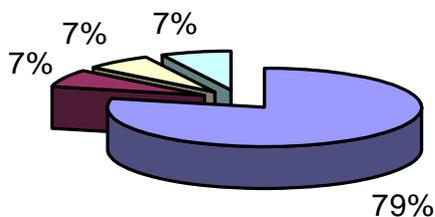
¿ Con qué periodicidad elaboran los reportes financieros ?

Objetivo:

Conocer la frecuencia con que son elaborados los reportes financieros en las municipalidades.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Mensual	9	1	1	11	79%
Trimestral	1	0	0	1	7%
Semestral	1	0	0	1	7%
Anual	1	0	0	1	7%
Total	12	1	1	14	100%

Gráfica No. 6



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas, los resultados reflejan que un 79% de las municipalidades elaboran los reportes financieros en forma mensual, un 7% tanto anualmente como semestralmente y trimestralmente; esto nos quiere decir que la mayoría de las municipalidades obtienen información financiera en forma periódica.

Pregunta No. 7

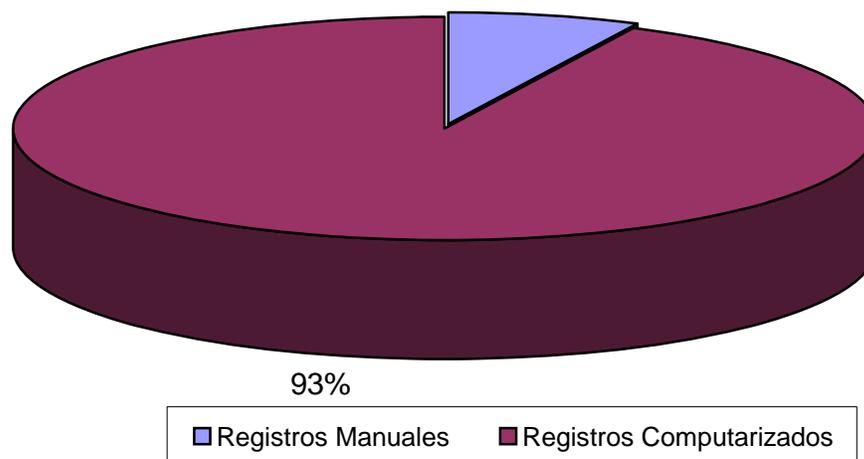
¿ Cuáles son las formas contables que utilizan para el registro de las operaciones?

Objetivo:

Conocer los medios en los cuales se registran las operaciones económicas que realiza la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Registros Manuales			1	1	7%
Registros Computarizados	13			13	93%
Total	13	0	1	14	100%

Gráfica No. 7



Interpretación:

Del 100% de los encuestados el 93% de ellos manifestó que las operaciones las registran en forma computarizada mientras que solo un 7% lo hace de forma manual, lo cual refleja que la mayoría de municipalidades cuentan con sistemas de información a través de computadores.

Pregunta No. 8

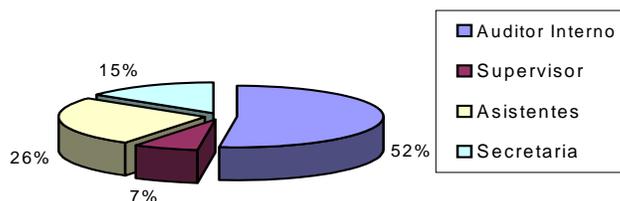
¿ Cómo está estructurada la Unidad de Auditoría Interna ?

Objetivo:

Conocer con que elementos cuenta la Unidad de Auditoría Interna en la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Auditor Interno	14			14	52%
Supervisor		2		2	7%
Asistentes			7	7	26%
Secretaria	4			4	15%
Total	18	2	7	27	100%

Gráfica No. 8



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados reflejan que el 52% de las municipalidades cuentan con auditor interno, el 26% cuentan con asistentes, el 15% con secretaria y solo un 7% con supervisor.

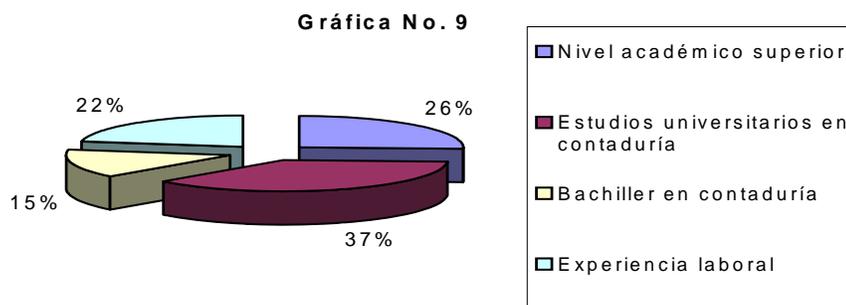
Pregunta No. 9

¿ Qué formación profesional posee el personal que se contrata en su unidad?

Objetivo:

Conocer si la contratación es de tal manera que se asignen las plazas a personas que cumplan con el perfil que se necesita para el puesto de trabajo.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Nivel académico superior	5	1	1	7	26%
Estudios universitarios en contaduría	10	0	0	10	37%
Bachiller en contaduría	2	1	1	4	15%
Experiencia laboral	6	0	0	6	22%
Total	23	2	2	27	100%



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 37% de personas entrevistadas manifestó que el personal que se contrata posee estudios universitarios en Contaduría, el 26% posee nivel académico superior, el 22% cuenta con experiencia laboral en el área y un 15% son bachilleres en contaduría; esto nos indica que las municipalidades tienen un perfil definido para cada una de las plazas que integran la unidad de auditoría interna.

Pregunta No. 10

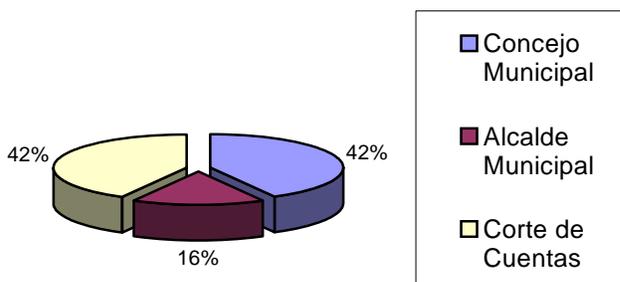
¿ A quién se le informa el resultado de las auditorías realizadas a las diferentes áreas?

Objetivo:

Saber si el personal de auditoría interna informa sobre los resultados de las auditorías realizadas.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Concejo Municipal	10	2	1	13	42%
Alcalde Municipal	1	3	1	5	16%
Corte de Cuentas	10	2	1	13	42%
Total	21	7	3	31	100%

Gráfica No. 10



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 42% de las personas encuestadas informa tanto al concejo municipal como a la Corte de Cuentas y además un 16% le notifica al alcalde municipal.

Pregunta No. 11

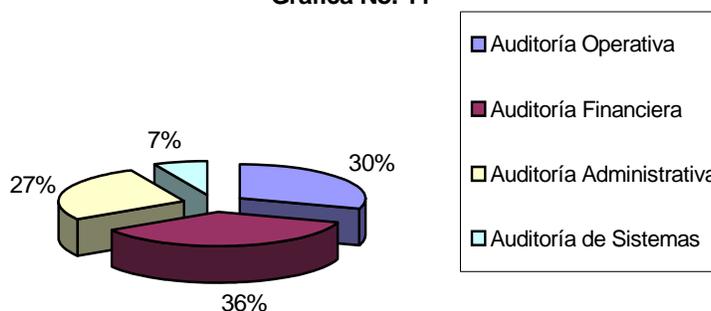
¿Qué tipo de auditorías realiza la Unidad de Auditoría Interna en la municipalidad?

Objetivo:

Conocer cuales son los tipos de auditoría que la unidad lleva a cabo en la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Auditoría Operativa	8	2	1	10	30%
Auditoría Financiera	10	1	1	12	36%
Auditoría Administrativa	9	0	0	9	27%
Auditoría de Sistemas	2	0	0	2	7%
Total	29	3	2	33	100%

Gráfica No. 11



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos indican que el 36% de las municipalidades realizan auditorías financieras, el 30% auditorías operativas, el 27% auditorías administrativas y el 7% auditorías de sistemas; en conclusión obtenemos una diversidad de auditorías realizadas en las municipalidades.

Pregunta No. 12

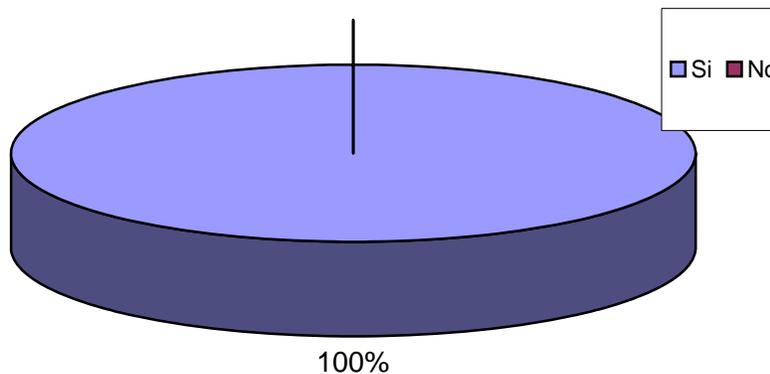
¿ La unidad de Auditoría Interna elabora el Plan de Trabajo ?

Objetivo:

Conocer si la unidad de auditoría interna elabora el plan de trabajo para darle cumplimiento a los objetivos del control interno de la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	2	1	14	100%
No				0	0%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 12



Interpretación:

Del 100% de municipalidades el total de las personas entrevistadas manifestó que es la unidad de auditoría interna la encargada de elaborar el Plan de Trabajo.

Pregunta No. 13

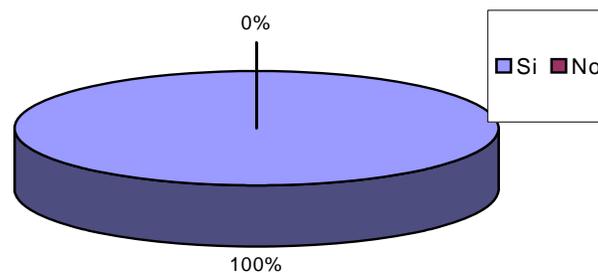
¿ La Unidad de Auditoría Interna da cumplimiento al plan anual de trabajo?

Objetivo:

Conocer el nivel de cumplimiento de la unidad sobre la ejecución de su plan de trabajo.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	2	1	14	100%
No				0	0%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 13



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas todas expresaron que la unidad de auditoría interna da cumplimiento al plan anual de trabajo.

Pregunta No. 14

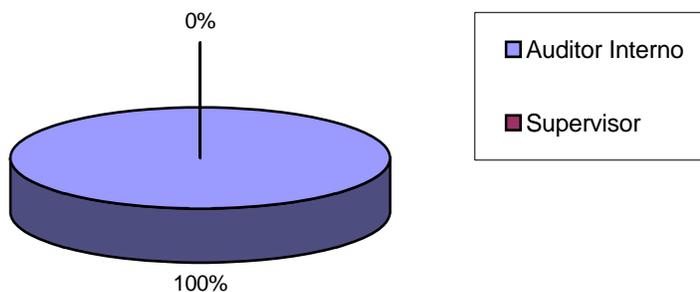
¿ Quién es el responsable de elaborar los programas de auditoría?

Objetivo:

Conocer en quien recae la responsabilidad de elaborar los programas de auditoría.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Auditor Interno	14	0	0	14	100%
Supervisor				0	0%
Total	14	0	0	14	100%

Gráfica No. 14



Interpretación:

Del 100% de las municipalidades todas expresaron que es el auditor interno el responsable de elaborar los programas de auditoría.

Pregunta No. 15

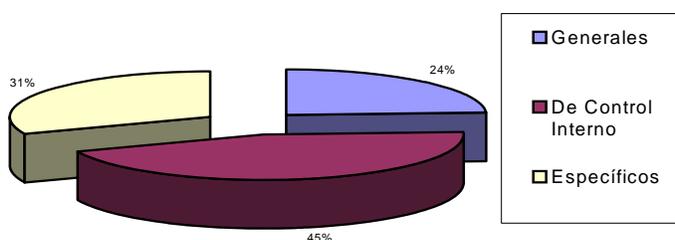
¿ Qué tipos de programas utilizan en la unidad de Auditoría Interna ?

Objetivo:

Conocer cuales son los tipos de programa que la unidad utiliza.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Generales	4	2	1	7	24%
De Control Interno	10	2	1	13	45%
Específicos	9			9	31%
Total	23	4	2	29	100%

Gráfica No. 15



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 45% de las personas entrevistadas expresaron que utilizan programas de control interno, el 31% utilizan programas específicos y solo un 24% programas generales; Esto nos indica que existe una diversidad de aplicación de programas de auditoría en cada una de las municipalidades.

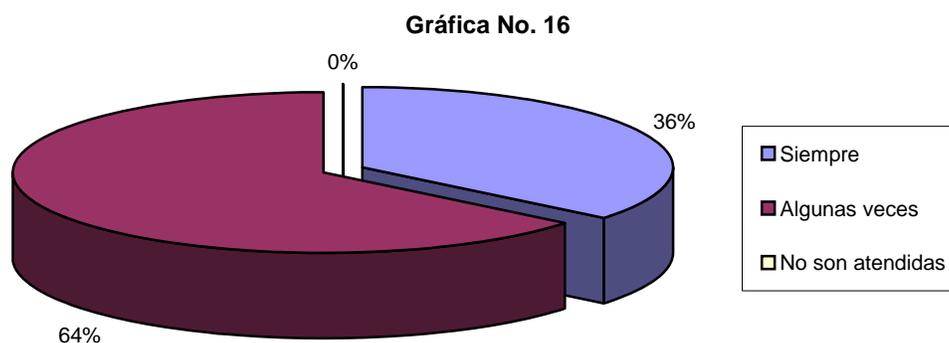
Pregunta No. 16

¿ En qué medida son atendidas por las diferentes áreas las recomendaciones hechas por auditoría interna ?

Objetivo:

Conocer si hay un compromiso del personal involucrado por cumplir las recomendaciones de auditoría interna.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	4	1		5	36%
Algunas veces	8		1	9	64%
No son atendidas				0	0%
Total	12	1	1	14	100%



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas el 64% de los encuestados consideran que algunas veces son atendidas las recomendaciones hechas y un 36% que siempre son atendidas; esto nos indica que en las municipalidades no siempre se da cumplimiento a las observaciones de auditoría interna.

Pregunta No. 17

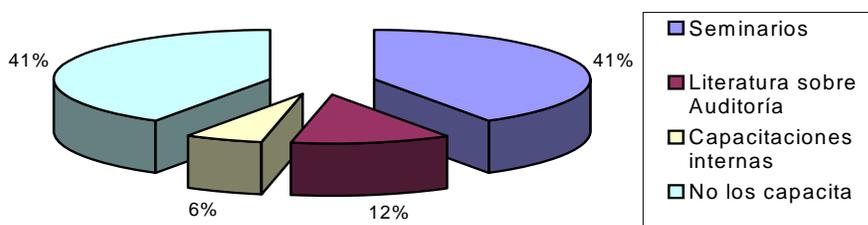
¿ Cuáles de los siguientes medios utiliza la municipalidad para capacitar al personal de auditoría interna ?

Objetivo:

Conocer los medios de actualización de conocimientos del personal de auditoría interna.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Seminarios	4	2	1	7	41%
Literatura sobre Auditoría	1		1	2	12%
Capacitaciones internas	1			1	6%
No los capacita	4	2	1	7	41%
Total	10	4	3	17	100%

Gráfica No. 17



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 41% utilizan como medio de actualización de conocimientos los seminarios, igual porcentaje respondió no recibir capacitación alguna en el área de auditoría, un 12% dijo que es a través de literatura sobre el tema y un 6% que es por medio de capacitaciones internas.

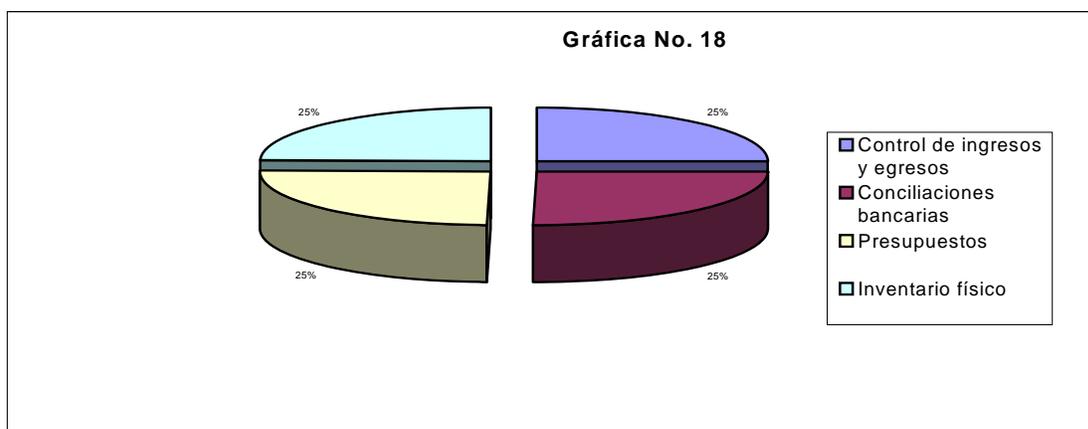
Pregunta No. 18

¿ Qué tipo de herramientas tiene implementada la municipalidad para el control de los recursos?

Objetivo:

Conocer la existencia de controles o instrumentos financieros que permitan el manejo efectivo en los recursos de la municipalidad y sirvan para la toma de decisiones.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Control de ingresos y egresos	8	4	1	13	25%
Conciliaciones bancarias	8	4	1	13	25%
Presupuestos	8	4	1	13	25%
Inventario físico	8	3	1	12	25%
Total	32	15	4	51	100%



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el control de ingresos y egresos, las conciliaciones bancarias y los presupuestos cuentan con un porcentaje del 25% como herramientas de control interno que utilizan las municipalidades, mientras el 25% además incluyen el inventario físico.

Pregunta No. 19

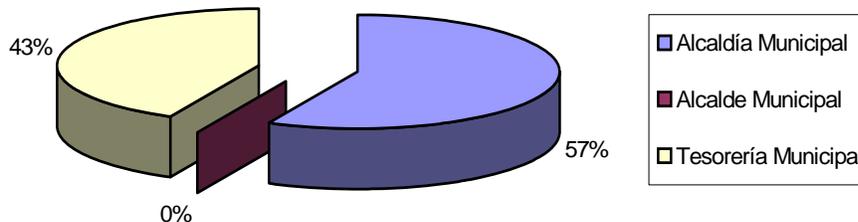
¿ A nombre de quién están las cuentas bancarias de la municipalidad ?

Objetivo:

Conocer si están debidamente registradas las cuentas bancarias de la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Alcaldía Municipal	8			8	57%
Alcalde Municipal				0	0%
Tesorería Municipal	4	1	1	6	43%
Total	12	1	1	14	100%

Gráfica No. 19



Interpretación:

Del 100% de los entrevistados, el 57% de manifestó que las municipalidades tienen cuentas bancarias a nombre de la alcaldía municipal y el 43% restante a nombre de tesorería municipal, esto nos indica que todas las municipalidades tienen debidamente registradas sus cuentas bancarias.

Pregunta No. 20

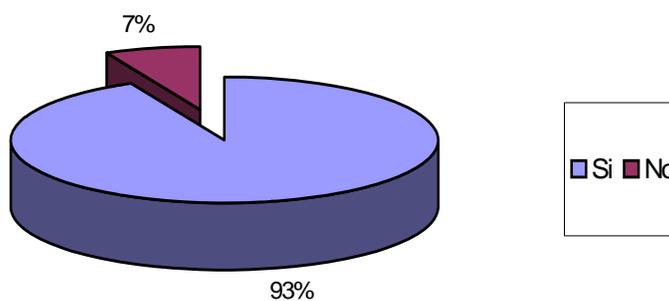
¿ Cuenta la municipalidad con un procedimiento que establezca quienes son los funcionarios autorizados para la firma de cheques ?

Objetivo:

Conocer si aplican los procedimientos y normativas establecidas por la Corte de Cuentas de la República.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	10	2	1	13	93%
No			1	1	7%
Total	10	2	2	14	100%

Gráfica No. 20



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas, el 93% nos contestó que si existe un procedimiento que indica quienes son los funcionarios autorizados para la firma de cheques y el 7% restante que no cuenta con el procedimiento en mención.

Pregunta No. 21

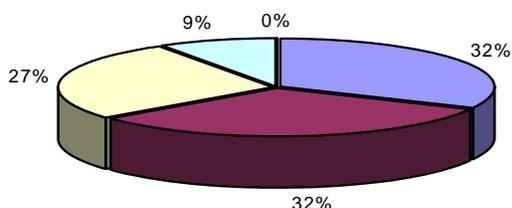
¿Cuál es la normativa que se aplica sobre los ingresos que recibe la municipalidad sobre tasas e impuestos ?

Objetivo:

Conocer cuales son las normativas para el control de las tasas e impuestos.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Ordenanza municipal	9	2	1	12	32%
Tarifa de arbitrios	9	2	1	12	32%
Ley general tributaria municipal	8	1	1	10	27%
Ley de impuestos municipales	3			3	9%
Otras				0	0%
Total	29	5	3	37	100%

Gráfica No. 21



■ Ordenanza municipal	■ Tarifa de arbitrios
■ Ley general tributaria municipal	■ Ley de impuestos municipales
■ Otras	

Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 32% de las municipalidades aplican la ordenanza municipal y la tarifa de arbitrios como normativa legal para el control de tasas e impuestos en sus ingresos, además un 27% aplica la ley general tributaria municipal y un 9% la ley de impuestos municipales. Por lo anterior podemos decir que las municipalidades utilizan más de una normativa para el control de sus ingresos.

Pregunta No. 22

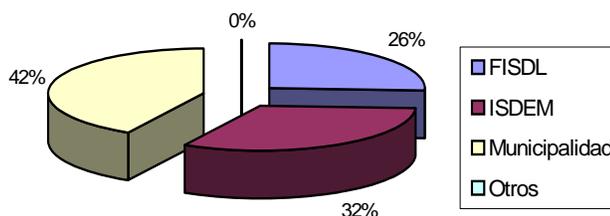
¿ Qué instituciones son las encargadas de administrar los fondos provenientes del gobierno central?

Objetivo:

Conocer que instituciones son las encargadas de administrar los fondos provenientes del gobierno central.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
FISDL	8			8	26%
ISDEM	8	1	1	10	32%
Municipalidad	10	2	1	13	42%
Otros				0	0%
Total	26	3	2	31	100%

Gráfica No. 22



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que en el 42% son las municipalidades las encargadas de administrar los fondos provenientes del gobierno central, mientras que un 32% respondió que también es el ISDEM y un 26% que son administrados por el FISDL.

Pregunta No. 23

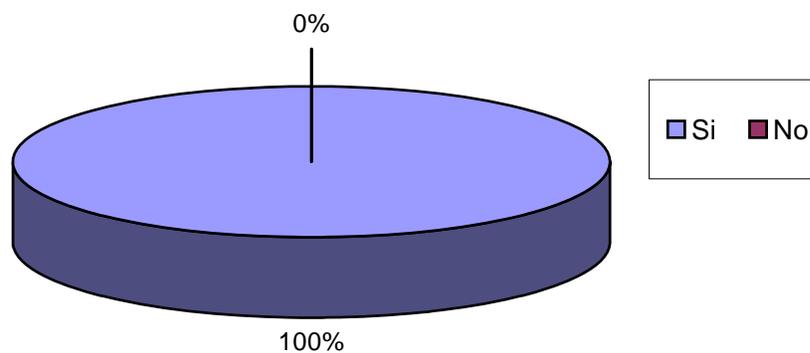
¿ Los recursos financieros están depositados en instituciones financieras debidamente acreditadas ?

Objetivo:

Conocer si los fondos ingresan al sistema bancario autorizado.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	2	1	14	100%
No				0	0%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 23



Interpretación:

Del 100% de los entrevistados todos manifestaron que los fondos son depositados en instituciones financieras debidamente autorizadas.

Pregunta No. 24

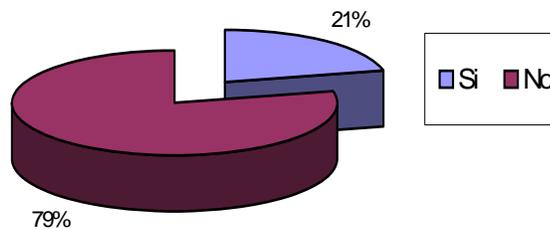
¿ Existe un procedimiento escrito sobre la administración y el desembolso del dinero proveniente de donaciones ?

Objetivo:

Conocer si está regulado el manejo de los fondos provenientes de donaciones.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	3			3	21%
No	8	2	1	11	79%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 24



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas el 79% expresó que no cuentan con un procedimiento de administración y desembolso de dinero proveniente de donaciones y el 21% restante si cuenta con un procedimiento definido.

Pregunta No. 25

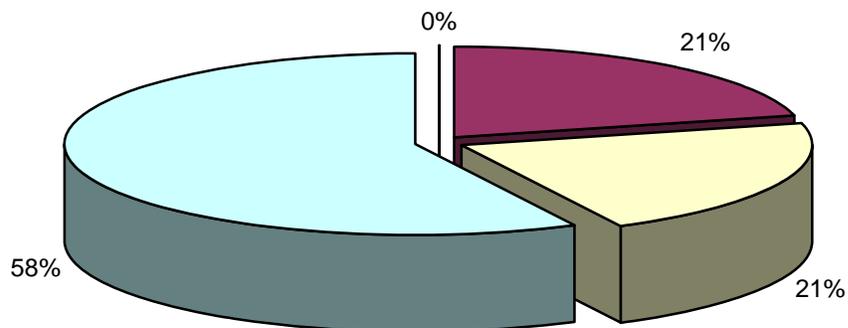
¿ Cuánto fue el monto de los ingresos totales percibidos en el ejercicio 2004?

Objetivo:

Conocer el monto de los ingresos recibidos en cada una de las municipalidades durante el ejercicio 2004.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Hasta \$100,000.00				0	0%
De \$100,000.01 a \$228,571.43	2		1	3	21%
De \$228,571.44 a \$400,000.00	2		1	3	21%
Más de \$400,000.00	8			8	58%
Total	12	0	2	14	100%

Gráfica No. 25



■ Hasta \$100,000.00	■ De \$100,000.01 a \$228,571.43
■ De \$228,571.44 a \$400,000.00	■ Más de \$400,000.00

Interpretación:

Del 100% de las municipalidades el 58% manifestó haber obtenido ingresos en el ejercicio anterior superiores a los \$400,000.00 dólares, un 21% se encuentra en el rango de \$228,571.44 a \$400,000.00, mientras que el restante 21% está en el rango de \$100,000. a \$228,571.43.

Pregunta No. 26

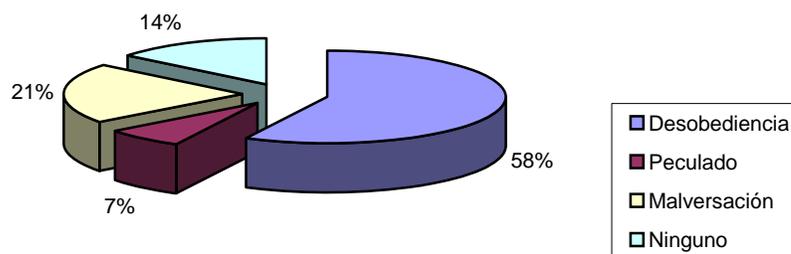
¿Cuál de los siguientes hechos de corrupción considera se han dado en la municipalidad?

Objetivo:

Conocer si existe algún tipo de corrupción en la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Desobediencia	5	2	1	8	58%
Peculado	1			1	7%
Malversación	3			3	21%
Ninguno	2			2	14%
Total	11	2	1	14	100%

Gráfica No. 26



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas, dijeron que de los casos de corrupción mencionados, el 58% corresponde a la desobediencia, mientras que un 21% a la malversación y un 7% al peculado, habiendo un 14% que expresó que no se han dado casos de corrupción en la municipalidad.

Pregunta No. 27

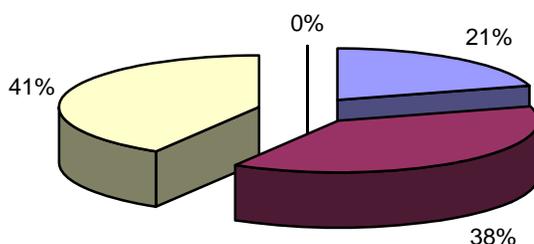
¿ Qué recomendaría usted para disminuir los riesgos de casos de corrupción?

Objetivo:

Conocer los puntos débiles en la administración municipal.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Actualización de legislación	3	2	1	6	21%
Métodos de control más eficaces	8	2	1	11	38%
Personal idóneo	9	2	1	12	41%
Otros				0	0%
Total	20	6	3	29	100%

Gráfica No. 27



■ Actualización de legislación ■ Métodos de control más eficaces ■ Personal idóneo ■ Otros

Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 41% de los encuestados respondió que para disminuir los riesgos de caso de corrupción se necesitan contar con personal idóneo en las diferentes áreas mientras que un 38% respondió que necesitan métodos de control mas eficaces y un 21% que se necesita actualización de la legislación, en base a lo anterior se puede apreciar que existen puntos débiles en las diferentes municipalidades.

Pregunta No. 28

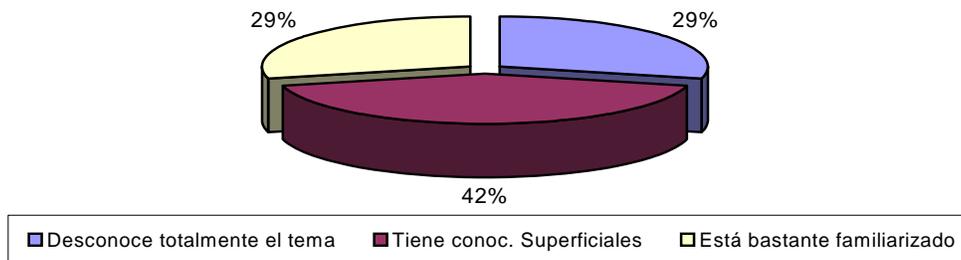
¿ Qué conocimientos posee sobre Auditoría Forense ?

Objetivo:

Conocer el nivel de conocimiento sobre el tema de investigación.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Desconoce totalmente el tema	2	1	1	4	29%
Tiene conoc. Superficiales	6			6	42%
Está bastante familiarizado	4			4	29%
Total	12	1	1	14	100%

Gráfica No. 28



Interpretación:

Del 100% de los entrevistados, los resultados reflejan que el 42% posee conocimientos superficiales sobre auditoría forense mientras que un 29% desconoce totalmente el tema y el restante 29% está bastante familiarizado con el tema.

Pregunta No. 29

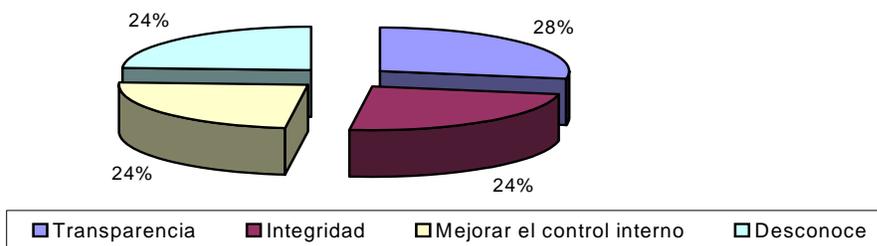
¿ En qué forma contribuiría a las municipalidades la implementación de un Manual de Auditoría Forense?

Objetivo:

Conocer si la unidad de Auditoría Interna está consciente de que una nueva herramienta para el control interno ofrece mejorar la imagen de la municipalidad.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Transparencia	3	2	1	6	28%
Integridad	2	2	1	5	24%
Mejorar el control interno	3	1	1	5	24%
Desconoce	2	2	1	5	24%
Total	10	7	4	21	100%

Grafica No. 29



Nota: el número de respuesta de los entrevistados es mayor al número de alcaldías entrevistadas dado que la pregunta es de opción múltiple. El entrevistado tiene la libertad de responder a más de una alternativa.

Interpretación:

Los resultados obtenidos reflejan que el 28% de los encuestados manifestó que la implementación de un manual de auditoría forense contribuiría a las municipalidades a mejorar la transparencia de estas, mientras que el 24% manifestó que ayudaría a la integridad, además un 24% expresó que mejoraría el control interno y el restante 24% desconoce la utilidad de dicho manual.

Pregunta No. 30

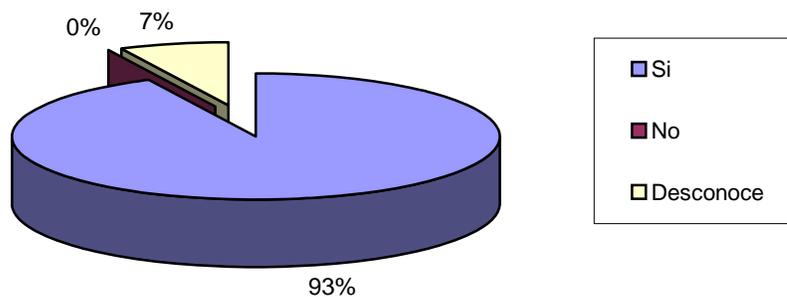
¿ Estaría dispuesto a recibir capacitación en auditoría forense para identificar e investigar casos de corrupción en la administración de los ingresos ?

Objetivo:

Saber si existe interés en el personal de la municipalidad por conocer sobre auditoría forense.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Si	13			13	93%
No				0	0%
Desconoce			1	1	7%
Total	13	0	1	14	100%

Grafica No. 30



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas el 93% respondieron que si estarían dispuestos a recibir capacitación en auditoría forense y el restante 7% desconoce el tema.

Pregunta No. 31

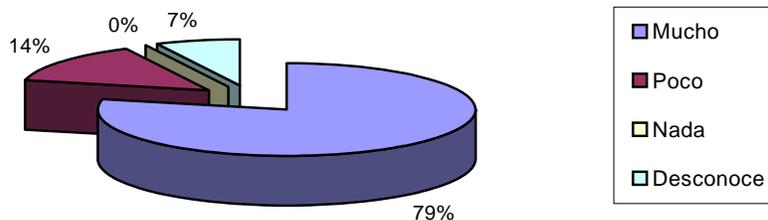
¿ Considera que la auditoría forense proporciona pruebas sustanciales para ser utilizadas en una investigación financiera?

Objetivo:

Conocer el grado de aceptación para el entrevistado que posea auditoría forense como herramienta efectiva.

Alternativa	Sujeto de Análisis			TOTALES	
	Auditor Interno	Supervisor	Tecnico Audit.	Frecuencia	Porcentaje
Mucho	8	2	1	11	79%
Poco	2			2	14%
Nada				0	0%
Desconoce	1			1	7%
Total	11	2	1	14	100%

Grafica No. 31



Interpretación:

Del 100% de las personas entrevistadas el 79% considera que la auditoria forense proporciona muchas pruebas sustanciales para ser utilizadas en una investigación financiera, un 14% considera que poco ayudaría en proporcionar pruebas sustanciales y un 7% desconoce el efecto que la auditoría forense pueda provocar.

I. CONCLUSIONES

En base a la información obtenida mediante la investigación de campo realizada a las municipalidades del área metropolitana de san salvador, se establecieron las siguientes conclusiones:

1. De acuerdo al resultado obtenido en la investigación en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, podemos expresar que en la mayoría de las respuestas confirman que se han dado casos de corrupción.
2. Se determinó que si existe interés por parte de las personas encargadas de la unidad de auditoría interna de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador en recibir capacitación sobre auditoría forense.
3. Existe una clara identificación por parte de las personas entrevistadas de las deficiencias en la administración municipal y que estas son atribuibles a factores como su legislación actual, controles internos y a la administración del personal.
4. Se determinó que no siempre son atendidas las recomendaciones que hace la unidad de auditoría interna sobre sus hallazgos.
5. Se observó que en la mayoría de municipalidades no cuentan con un procedimiento establecido para administrar el dinero proveniente de donaciones.
6. En el 50% de las municipalidades investigadas se determinó que los funcionarios de la administración no motivan al personal de auditoría interna a recibir diferentes capacitaciones.

J. RECOMENDACIONES

Las recomendaciones que a continuación se presentan son producto de los resultados obtenidos en la investigación de campo, cuyo propósito es proponer un Manual de Auditoría Forense como apoyo para identificar e investigar casos de corrupción en los ingresos de las municipalidades ubicadas en el área metropolitana de San Salvador.

1. Es necesario la implementación del manual de Auditoría Forense para poder contar con una herramienta útil en la investigación de casos de corrupción en las municipalidades del área metropolitana.
2. Se considera necesario capacitar al personal de auditoría interna en el campo de la auditoría forense.
3. Mejorar los sistemas de control interno actuales con el propósito de minimizar los factores de riesgo en la administración de los recursos municipales.
4. Desarrollar un ambiente de control que establezca un mayor compromiso por parte de las diferentes áreas hacia el cumplimiento de las observaciones de auditoría interna.
5. Implementar un procedimiento administrativo en el que se pueda identificar la transparencia en el manejo de los fondos provenientes de donaciones.
6. Crear un Incentivo en las autoridades municipales para que los encargados de las unidades de auditoría interna puedan participar en cursos y capacitaciones en el tema de auditoría dado que es un área que se encuentra en cambios constantes.

CAPITULO IV. MANUAL DE AUDITORIA FORENSE COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES UBICADAS EN EL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR

A. GENERALIDADES DE LA PROPUESTA

A través de la presente propuesta se dan a conocer los elementos que componen el Manual de Auditoría Forense con el propósito de contribuir a la identificación e investigación de actos ilícitos en el área de los ingresos dentro de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

En base a lo anterior, la propuesta de un Manual de Auditoría Forense constituye una herramienta técnica de control de mucha ayuda la cual se ha elaborado bajo el criterio de uniformidad, es decir, que cualquier municipalidad interesada en el área metropolitana puede adoptarlo en el momento que las autoridades lo estimen conveniente; como complemento a los procedimientos en cada una de las etapas de auditoría.

1. OBJETIVOS DE LA PROPUESTA

1.1 OBJETIVO GENERAL

Elaborar un Manual de Aplicación de Auditoría Forense que sirva como un instrumento para poder identificar e investigar casos de corrupción en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

1.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

Facilitar la identificación de casos de corrupción en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

Proporcionar una herramienta que posibilite la investigación en el área de la auditoría forense a las diferentes unidades de auditoría interna de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

2. IMPORTANCIA DE LA PROPUESTA

Este capítulo se considera de mucha importancia ya que constituye una herramienta que permitirá facilitar la práctica de la auditoría forense en sus diferentes fases: Planeación, Ejecución e Informe. Para cada fase se presentan los aspectos más importantes que debe considerar el auditor a efecto de cumplir con los objetivos del examen. Es necesario mencionar que este manual ha sido elaborado considerando las diferentes normativas existentes para la práctica de la auditoría y con la finalidad de dotar a los auditores de un instrumento técnico que describa los procesos para el desarrollo de auditoría forense; conlleva además el propósito de estandarizar criterios entre el personal de auditoría. Además este manual es flexible y susceptible a ser mejorado, por consiguiente, no pretende sustituir el juicio profesional y experiencia de los auditores.

3. ALCANCE DE LA AUDITORIA 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 no contamos 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.

B. GENERALIDADES DEL MANUAL DE AUDITORIA FORENSE

1. OBJETIVOS DEL MANUAL

Dentro de los objetivos más importantes del presente manual, se mencionan los siguientes:

- Dotar al auditor interno de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, de todos los elementos necesarios para poder identificar e investigar casos de corrupción.

- Colaborar con la institucionalización de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

2. IMPORTANCIA DEL MANUAL

Se considera de mucha importancia la aplicación del presente manual dado que es a través de éste que se podrá ejecutar procedimientos de auditoría forense con el propósito de identificar e investigar casos de corrupción en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador. Dicha aplicación permitirá poseer una mejor imagen de las municipalidades con las personas que habitan en cada uno de los municipios.

La necesidad del conocimiento y desarrollo de la auditoría forense como una herramienta especializada de la auditoría, no es otra que la de emprender de manera frontal, una lucha para combatir y erradicar los actos de corrupción generalizados en los ámbitos público y privado, que lesionan el interés de la colectividad.

C. ANALISIS SITUACIONAL DE LA ADMINISTRACION DE LOS INGRESOS EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR.

De acuerdo a los resultados obtenidos en la investigación de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, podemos expresar que si se han dado casos de corrupción en ellas, por lo tanto es necesario la implementación del Manual de Auditoría Forense para poder contar con una herramienta útil en la investigación de estos casos, así también se determinó que si existe interés por parte de las personas encargadas de la Unidad de Auditoría Interna en recibir capacitación sobre Auditoría Forense por lo que creemos que es necesario capacitar a dicho personal en esta temática.

Podemos mencionar que existe una clara identificación por parte de las personas entrevistadas de las deficiencias en la administración municipal y que éstas son atribuibles a factores como la legislación actual, controles internos y a la administración del personal; es necesario mejorar los sistemas de control interno actuales con el propósito de minimizar los factores de riesgo en la administración de los recursos municipales.

Además se observó que en la mayoría de municipalidades no cuentan con un procedimiento establecido para administrar el dinero proveniente de donaciones por lo que se recomienda implementar un procedimiento administrativo en el que se pueda identificar la transparencia en el manejo de los fondos provenientes de donaciones, así también se obtuvo información en la que la mayoría de las municipalidades cumple con las diferentes leyes existentes para el control de los ingresos en concepto de impuestos y tasas.

Se determinó que no siempre son atendidas las recomendaciones que hace la unidad de auditoría interna sobre sus hallazgos por lo tanto es necesario desarrollar un ambiente de control que establezca un mayor compromiso por parte de las diferentes áreas hacia el cumplimiento de las observaciones de auditoría

interna. Finalmente en el 50% de las municipalidades investigadas se determinó que los funcionarios de la administración no muestran interés en capacitar al personal de auditoría interna por lo que debería crearse un incentivo en las autoridades municipales para que los encargados de las unidades de auditoría interna puedan participar en cursos y capacitaciones en el tema de auditoría dado que es un área que se encuentra en cambios constantes.

<p>FORTALEZA :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existe un interés de parte de los miembros de las unidades de auditoría interna para capacitarse en el área de auditoría forense. - Además se cuenta con una legislación en materia municipal que contribuye a que haya un mejor desempeño en el campo administrativo. 	<p>OPORTUNIDAD :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Posibilidad de recibir una herramienta para fortalecer el control interno. - Existe la oportunidad de recibir asistencia técnica de instituciones como el ISDEM, FISDL y ONG's que contribuyen al desarrollo de las municipalidades.
<p>DEBILIDAD :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deficiencia de métodos de control adecuados en la administración de los ingresos de las municipalidades. - Se dan casos de otorgar plazas a personas afines a la ideología política del partido en el poder y esto no permite la idoneidad en el puesto. 	<p>AMENAZA :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vulnerabilidad en el control interno que permite hacer un uso inadecuado de los recursos. - El traspaso a una nueva administración municipal no permite que se genere un alto grado de confianza.

D. PERFIL DEL AUDITOR FORENSE

Para asegurar que la auditoría forense alcance el grado de efectividad necesario, es preciso que quienes la ejecuten, es decir los auditores forenses, estén debidamente capacitados, entrenados y que tengan la suficiente práctica en la materia, pues la misión trazada de frenar al crimen financiero es de hecho una proeza de titanes.

La auditoría forense es una técnica de investigación y por ello, el auditor forense necesita apoyarse en personal especialista en las diferentes ramas que se requiera, como por ejemplo técnicas de investigación, criminalística, derecho penal, derecho procesal penal, tipos de entrevista, entre otras áreas. El auditor forense debe tener habilidad y destreza para el desarrollo de actividades en ámbitos tales como:

AMBITOS DE ACCION DEL AUDITOR FORENSE	
1. Identificación de problemas financieros	Esta consiste en la capacidad y experiencia que tenga el auditor forense sobre algunas áreas del sector municipal, como por ejemplo el control interno para recaudación sobre la administración de puestos y cobros en los mercados, ventas de derechos a perpetuidad, en los cementerios.
2. Conocimiento de la evidencia	En esta etapa el auditor forense debe estar claro en el objetivo para alcanzar el resultado y determinar la existencia de un acto ilícito, esta evidencia puede construirse a través de la obtención de documentos, por ejemplo acuerdos municipales relacionados al acto ilícito, testimonios del personal de tesorería sobre maniobras para disfrazar desembolsos con fines distintos al beneficio de las comunidades.
3. Conocimiento de técnicas de investigación	Es importante que el auditor forense haga uso de de todas las herramientas necesarias para la obtención de evidencia suficiente y competente.

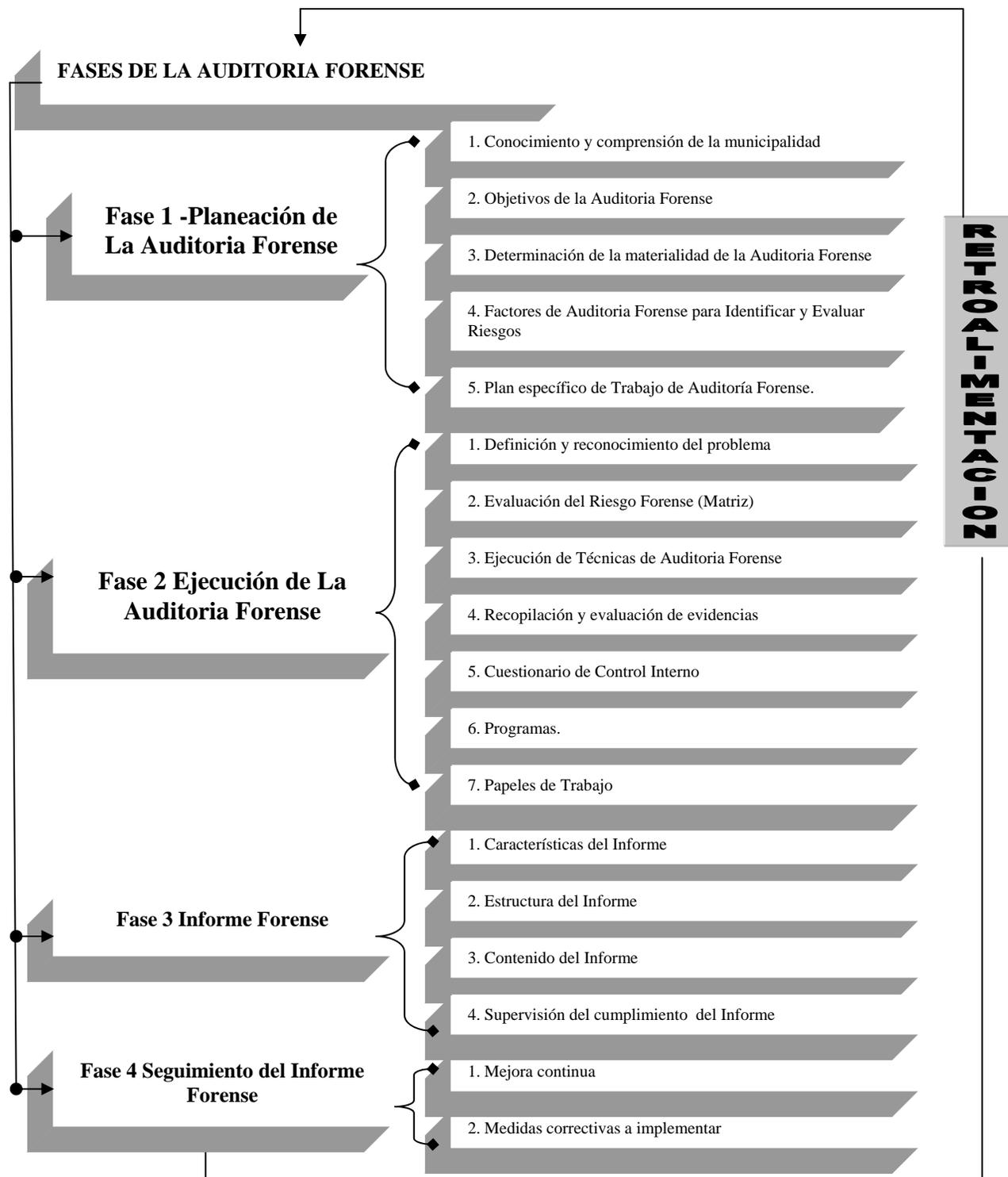
4. Interpretación de información financiera	Si el auditor forense esta evaluando los ingresos del efectivo sobre cobros de tasas debe de tomar en cuenta el comportamiento sobre el análisis de tendencias, asociar rendimientos de recuperación por zonas según personal asignado.
5. Reconocimiento de riesgos y evaluación de controles	Tomando en cuenta la experiencia del auditor, él será el responsable de determinar la vulnerabilidad del control interno en la municipalidad y poder dar a conocer las recomendaciones que estime convenientes.
6. Presentación y trámite de hallazgos	Una vez terminado el informe de auditoria forense el auditor tendrá la responsabilidad de informar a las instancias judiciales sobre el ilícito cometido.

Las destrezas, conocimiento y experiencia del auditor forense, evitarán que asuma riesgos que puedan implicar verse involucrado en la comisión de delitos tales como: Injurias calumniosas, obtención indebida de pruebas, entre otras.

Producto del ejercicio profesional, el auditor forense adquiere destrezas como las siguientes:

- Agudeza, escepticismo, análisis crítico, integridad.
- Profundidad en el análisis, generación de dudas razonables y sospechas, búsqueda de indicios.
- Visualización de riesgos.
- Observar las excepciones y explorar la información específica.

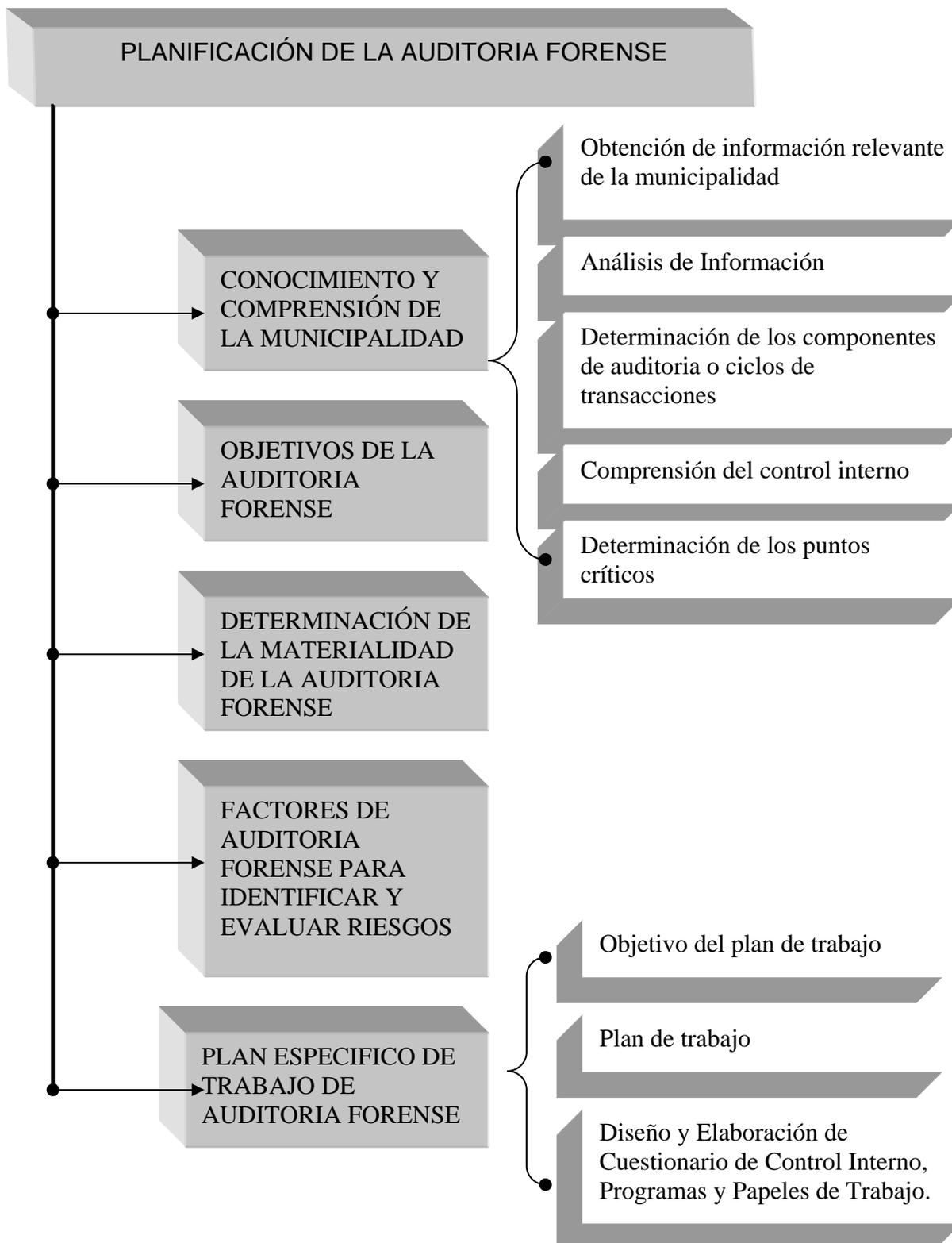
E. ESQUEMA DEL MANUAL DE AUDITORIA FORENSE PARA LA ADMINISTRACION Y CONTROL DE LOS INGRESOS COMO APOYO PARA IDENTIFICAR E INVESTIGAR CASOS DE CORRUPCION EN LAS MUNICIPALIDADES DEL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR



Breve Explicación del Esquema: A través del anterior esquema se pretende dar a conocer como se ejecutará el Manual de Aplicación de Auditoria forense.

F. DESARROLLO DEL MANUAL

FASE 1 – PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE



1.1 CONOCIMIENTO Y COMPRENSIÓN DE LA MUNICIPALIDAD

La planificación de la auditoría forense debe realizarse en forma adecuada y exhaustiva. La planificación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse.

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

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

La planificación es la primera fase o etapa de la auditoría forense y de su concepción dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos.

En esta etapa el auditor forense toma conocimiento de los siguientes elementos	1. Dimensión de la municipalidad.
	2. Estructura administrativa.
	3. Estados financieros.
	4. Riesgos inherentes y de control.
	5. Políticas, procedimientos, presupuestos y planes.
	6. Ambiente ético de la municipalidad.

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

1.1.1 Obtención de información relevante de la municipalidad

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

1.1.2 Análisis de información

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
ANALISIS DE LA INFORMACION				
Objetivo: Analizar los resultados obtenidos por los procedimientos de auditoría establecidos				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Análisis de relaciones: Se refiere a cualquier relación existente entre las cuentas de ingresos con otras cuentas de la municipalidad.			
2.	Análisis de tendencias: Consiste en analizar las variaciones de un saldo o cuenta del rubro de los ingresos a través del tiempo.			
3.	Comparaciones: Implica las comparaciones de los ingresos registrados contablemente respecto de otros datos externos a la información financiera.			
<p style="text-align: right;">FECHA</p> <p style="text-align: center;">FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>				

1.1.3 Determinación de los componentes de auditoría o ciclos de transacciones

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

Ciclos transaccionales y cuentas relacionadas.

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

1.1.4 Comprensión del control interno.

Para el auditor, el objetivo de su trabajo en esta etapa será el de evaluar y probar el grado de la calidad que el sistema de control interno posee, para depositar su confianza en la realización de sus trabajos de auditoría. La comprensión del control interno podrá documentarse a través de un cuestionario de Auditoría Interna.

1.1.5 Determinación de los puntos críticos.

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
DETERMINACION DE LOS PUNTOS CRITICOS				
Objetivo: Identificar los puntos críticos a los que se deberá prestar especial atención considerando su importancia				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Incumplimientos legales en la adquisición de bienes y servicios.			
2.	Errores contables en la valuación y presentación de existencias, bienes depreciables e inversiones en proyectos.			
3.	Incumplimientos legales en la contratación de personal y en la remisión de aportes patronales y descuentos a empleados.			
4.	Atrasos y errores en conciliaciones bancarias y en registros contables.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
5.	Debilidades en control de vehículos y combustible			
6.	Dificultad para obtener evidencia o aplicar procedimientos de auditoría			
<p>FECHA</p> <p>FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>				

1.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoria Interna Auditoria Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
<p>OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE</p>				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Identificar y sustentar el fraude o el ilícito perpetrado.			
2.	Reducir el fraude a través de la implementación de las recomendaciones de fortalecimiento del control interno que proponga el auditor.			
3.	Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes.			
4.	Contribuir en la evaluación de sistemas y estructuras del control interno.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
5.	Recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación.			
6.	Brindar soporte técnico (evidencias) a los órganos Judiciales, para la investigación del delito y su ulterior sanción.			

<p>FECHA</p> <p>FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>
--

1.3 DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoria Interna Auditoria Forense a la Administración de los Ingresos	REFERENCIA:			
	AUDITOR:			
	REVISADO:			
	FECHA:			
DETERMINACION DE LA MATERIALIDAD DE LA AUDITORIA				
Objetivo: determinar la materialidad del acto ilícito de acuerdo al juicio profesional que emita el auditor.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Quienes son los usuarios de la información financiera.			
2.	Que uso darán probablemente a dicha información.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
3.	El grado de precisión para que los usuarios fundamenten sus decisiones en ella.			
<p>FECHA</p> <p>FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>				

1.4 FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoria Interna Auditoria Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
FACTORES DE AUDITORIA FORENSE PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS				
Objetivo: Implementar procedimientos para evaluar los riesgos como parte de la auditoria.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Indagaciones a la autoridad, a los responsables de la administración y a otros niveles de la entidad que considere apropiados, para definir si es satisfactoria la forma en que los responsables supervisan los procesos generados, para identificar y reaccionar a los riesgos de fraude.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
2.	Evaluación sobre la posible existencia de uno o más factores de riesgo.			
3.	Consideración de relaciones inusuales o inesperadas, al aplicar los procedimientos analíticos.			
4.	Evaluación de la forma como la máxima autoridad pondera el riesgo de que los estados financieros sean falseados significativamente.			
5.	Evaluación del proceso diseñado por la máxima autoridad, para identificar y responder a los riesgos de fraude en la municipalidad.			
6.	Análisis de si la máxima autoridad divulga o hace conocer a los responsables de la administración, sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude.			

<p>FECHA</p> <p>FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>
--

1.5 PLAN ESPECÍFICO DE TRABAJO DE AUDITORIA FORENSE

Este plan contendrá las actividades que deberán desarrollarse al momento que se presenten situaciones ilícitas por lo que dado su naturaleza no se precisa un período determinado de ejecución y está relacionado con toda clase de ingresos que la municipalidad perciba.

1.5.1 Objetivo del plan de trabajo

Determinar las actividades que deberán desarrollarse en el la ejecución del Manual de Auditoría Forense, tomando en cuenta la naturaleza del acto ilícito.

1.5.2 Plan de trabajo

No.	ACTIVIDAD
1	Administración de anticipos
2	Liquidación de Caja General
3	Administración del registro de cuentas bancarias
4	Liquidaciones de Caja Chica
5	Administración de Pagos
6	Control Interno Contable
7	Compras directas
8	Ingresos por Servicios Municipales(*)

(*) a. Ingresos por Servicios (Tasas)

- Servicios de Aseo
- Servicios de Alumbrado Público
- Servicios de Pavimentación
- Servicios de Cementerio
- Servicios de Mercados
- Servicios de Tianguie y Rastro
- Servicios de Registro Familiar

b. Ingresos Sobre Actividad Económica (Impuestos)

- Sobre los Activos
- Sobre la Actividad Especificada en la Ley

c. Donaciones

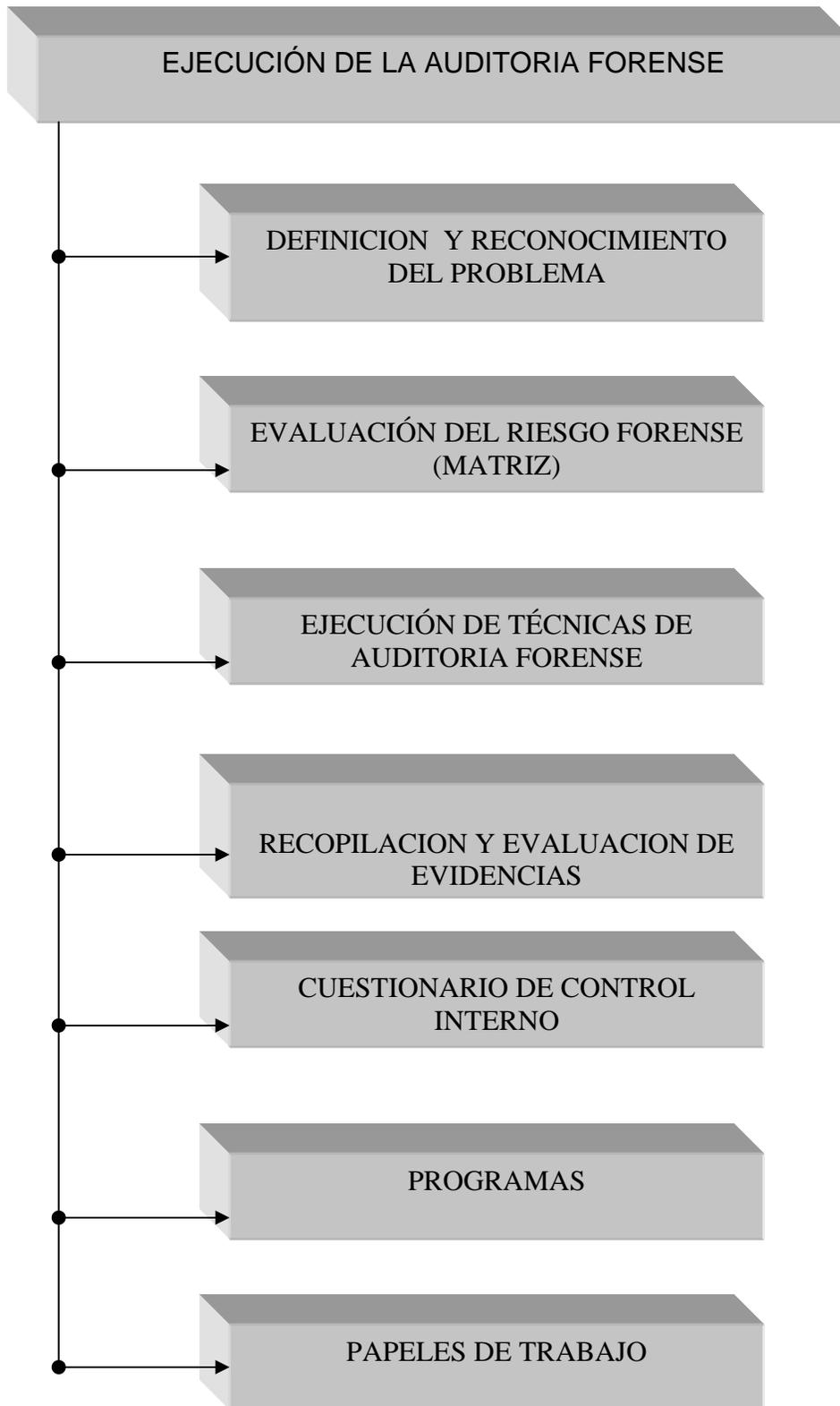
- Sector Privado
- Provenientes del Exterior

d. FODES

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

En esta fase se procederá a diseñar y elaborar los instrumentos que servirán para recolectar información específica que permita obtener resultados de la auditoría forense. Dentro de estos instrumentos encontramos cuestionario de control interno, programas y papeles de trabajo, que serán diseñados de acuerdo a las necesidades presentadas.

FASE 2 – EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE



2.1 DEFINICION Y RECONOCIMIENTO DEL PROBLEMA

Esta etapa es el inicio de la auditoría forense propiamente dicha, en la cual los miembros del equipo de trabajo analizan si la municipalidad es susceptible de una declaración falsa significativa en el registro de sus ingresos corrientes por tasas e impuestos.

Usualmente, el análisis involucra a los miembros principales más experimentados del equipo de trabajo, para que compartan sus opiniones sobre el mecanismo o modo que podría permitir que los estados financieros sean susceptibles de declaraciones falsas significativas, ocasionadas por fraudes.

Se lleva a cabo el análisis con una mente indagadora, dejando de lado cualquier apreciación o creencia subjetiva, que puedan tener los miembros del equipo de trabajo, respecto a la honestidad e integridad de la gerencia y de los funcionarios.

2.1.1 Análisis de Actividad:

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
ANALISIS DE ACTIVIDAD				
Objetivo: Analizar si la municipalidad es susceptible de una declaración falsa significativa.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Intercambio de ideas entre miembros del equipo de trabajo : Sobre cómo y dónde podría la información financiera de la municipalidad, ser susceptible de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude.			

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

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

2.1.2 Análisis sobre la información financiera:

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
ANALISIS SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA				
Objetivo: Analizar la autenticidad de la información financiera presentada por la municipalidad.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Manipulación, falsificación o alteración de registros contables : Traslados presupuestarios de partidas indispensables para los gastos de funcionamiento a partidas de proyectos eventuales, inflación de los ingresos corrientes (tasas e impuestos) para incremento en los gastos, documentos de respaldo a partir de los cuales se preparan la información financiera.			
2.	Declaración falsa : Una o una omisión intencional en la información financiera, de eventos, transacciones o de otra información importante.			
FECHA				
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO				

Los controles implementados están diseñados para funcionar eficazmente, sin embargo puede presentarse información financiera fraudulenta, si la autoridad ha dispuesto a los funcionarios encargados de la ejecución de determinados procesos, como por ejemplo de control previo, pasar por alto los controles que podrían prevenir o detectar el acometimiento de declaraciones falsas.

2.1.3 Análisis del Control Interno:

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
ANALISIS DEL CONTROL INTERNO				
Objetivo: Analizar políticas y procedimientos relacionados al control interno de las municipalidades con el propósito de encontrar deficiencias.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Liquidación de partidas presupuestarias : Proyectos ficticios, generalmente cerca del final de un período contable, que es la liquidación del presupuesto para manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.			
2.	Ajustes indebidos : Ajustar indebidamente supuestos y cambiar los criterios utilizados para presentar el presupuesto y otra información financiera.			
3.	Eventos y transacciones : Omitir, adelantar o retrasar el reconocimiento de eventos y transacciones ocurridos durante el período de la información financiera.			
4.	Ocultar hechos : Ocultar o no revelar hechos que podrían afectar a los montos registrados en la información financiera.			
5.	Transacciones complejas : Realizar transacciones complejas y estructuradas para falsear la situación financiera de la municipalidad.			
6.	Transacciones considerables e inusuales : Alterar registros y términos relativos a transacciones considerables e inusuales.			
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO			FECHA	

2.1.4 Análisis del Manejo de los Activos

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
ANALISIS DEL MANEJO DE LOS ACTIVOS				
Objetivo: Identificar actos ilícitos como la apropiación indebida de activos por parte de los funcionarios de la municipalidad.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	Desvío de fondos : Desfalcando ingresos o desviando ingresos de cuentas canceladas, hacia cuentas bancarias personales.			
2.	Apropiación de Activos : Revelación de información confidencial sobre direcciones de contribuyentes para fines personales.			
3.	Pago de servicios : Pagando bienes y servicios no recibidos a proveedores ficticios.			
4.	Utilización Personal de los Activos : Utilizando los activos de la municipalidad para uso o beneficio o de terceros no autorizados.			
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO		FECHA		

2.1.5 Análisis de Documentos

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

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

Cuando el auditor realiza una auditoría, obtiene una seguridad razonable de que la información financiera en general no contiene declaraciones falsas significativas, ya sean causadas por fraude o por error, pero no puede tener una seguridad absoluta de que se detectarán declaraciones falsas significativas en la información financiera, debido a factores tales como la aplicación de criterios, las limitaciones inherentes del control interno, y el hecho de que gran parte de la evidencia de la auditoría disponible para el auditor es persuasiva y no concluyente.

2.2 EVALUACIÓN DEL RIESGO FORENSE

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

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

Pero en esta etapa el auditor tiene un mayor conocimiento de la municipalidad o área investigada y debe estar en condiciones de definir las incertidumbres propias de la auditoría. Para este propósito es necesario que evalúe, entre otros, los siguientes factores de riesgo:

- Incentivos o presiones inusuales internos o externos.
- Oportunidades.
- Actitudes.
- Debilidades en el diseño e implementación del sistema de control interno.
- La historia de fraudes o errores significativos en la municipalidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de los miembros del concejo y el personal encargado de custodiar los fondos.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría.

A manera de ejemplo, enunciaremos a continuación algunos de los factores de riesgo señalados:

- Incentivos o presiones inusuales internos entre los miembros del concejo los administradores o gerentes y el personal subordinado, o presiones externas de parte de propietarios de establecimientos comerciales que operan dentro del municipio y esperan un beneficio directo en la realización de proyectos de la municipalidad.
 - Las condiciones operativas de la municipalidad se ven amenazadas a consecuencia de un exceso en los gastos provocando iliquidez de fondos.

- Existe presión de algún miembro del consejo para que la gerencia cumpla los requerimientos o expectativas de terceros.
 - Existe demasiada presión sobre la gerencia o sobre el personal operativo para alcanzar los objetivos financieros establecidos por los responsables de la administración.
 - Obligaciones financieras personales, podrían presionar a la gerencia o a los empleados que tengan acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de hurto.
 - Relaciones adversas entre la municipalidad y los empleados que tienen acceso al dinero o a otros activos susceptibles de hurto.
- Oportunidades:
- Las características de determinados rubros o de las operaciones de la municipalidad, como por ejemplo la emisión de una ordenanza que persiga un aumento en la recaudación de tasas, pueden constituir una oportunidad para presentar información financiera fraudulenta a través del presupuesto.
 - La supervisión de la gerencia es ineficaz.
 - Existe una estructura organizacional compleja o inestable.
 - La entrega de Administración al partido de oposición.
 - Los componentes de control interno son deficientes.
 - Controles insuficientes podrían aumentar la probabilidad de una apropiación indebida de los activos.
- Actitudes:
- Insuficiente comunicación y falta de control de parte de la gerencia, respecto al cumplimiento de las normas éticas.
 - Antecedentes conocidos relacionados con violación de leyes y reglamentos.
 - La gerencia no corrige oportunamente las debilidades significativas de control interno.
 - Restar importancia a la necesidad de supervisar o disminuir el riesgo de una apropiación indebida de activos.

- Violación directa de los controles existentes a consecuencia de un cambio de administración.
- Cambios de conducta o de estilos de vida que podrían indicar que ha ocurrido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia a los hurtos menores.

En síntesis, los riesgos de la auditoría forense pueden resumirse en la siguiente estructura:

- Riesgo inherente

Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades en la información financiera, administrativa u operativa, antes de considerar la efectividad de los controles internos diseñados y aplicados por el ente.

- Riesgo de control

Está asociado con la posibilidad de que los procedimientos de control interno, incluyendo los que ejecuta la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores o irregularidades significativos de manera oportuna.

- Riesgo de detección

Es el que existe al aplicar los programas de auditoría, cuyos procedimientos no son suficientes para descubrir errores, irregularidades significativas o indicios de fraude.

- Otros riesgos

Aunque inmersos en los anteriores, en auditoría forense a entidades del sector público, también deben considerarse los siguientes riesgos:

- Riesgo derivado de posible ingerencia política (tráfico de influencias)
- Riesgo de la presión de los medios de comunicación.
- Riesgo personal.
- Riesgo de una indebida administración de justicia.

- Riesgo tecnológico.

Los riesgos mencionados siempre estarán presentes en el proceso de la auditoría, mucho más cuando se trata de un trabajo de investigación orientado al ámbito forense; por ello, el auditor siempre deberá mantener una actitud de escepticismo profesional, es decir, una mente indagadora y una evaluación crítica de la evidencia de la auditoría. Requiere además un permanente cuestionamiento sobre si la información y la evidencia obtenidas, sugieren que podría existir una declaración falsa significativa ocasionada por fraude.

De ninguna manera disminuirán las incertidumbres del auditor, a pesar del conocimiento que tenga de la municipalidad, la experiencia y la pericia en la investigación, con respecto a la honestidad e integridad de la gerencia y los responsables de los procesos inmersos en las áreas investigadas.

A continuación se presenta un ejemplo de matriz de riesgos en la cual se han considerado los rubros relacionados a los ingresos en las municipalidades.

MATRIZ DE RIESGOS

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

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

	proveedores y empleados de la municipalidad. -Compras efectuadas directamente por usuarios.			
Ingresos por Servicios Municipales.	Manejo inadecuado de especies valoradas como tiquetes municipales.	ALTO	Existe una inadecuada supervisión a las personas encargadas de manejar las especies valoradas.	ALTO

2.3 EJECUCIÓN DE TÉCNICAS DE AUDITORIA FORENSE

Las técnicas de auditoría forense se ejecutan por medio de procedimientos que son el conjunto de instrucciones para la investigación, que se aplican en forma sistemática y lógica para que se logren los resultados.

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoria Interna Auditoria Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
EJECUCION DE TECNICAS DE AUDITORIA FORENSE				
Objetivo: Ejecutar diferentes técnicas de auditoría para identificar actos ilícitos.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
1.	<p>Técnicas de verificación documental</p> <p>Comprobación: El auditor debe asegurarse auxiliándose de herramientas financieras o matemáticas para satisfacer la exactitud de la información financiera.</p> <p>Documentación: Toda evidencia documental, como por ejemplo la cancelación de un recibo por honorarios, comprobantes de planillas a personal contratado para la realización de proyectos, la copia del comprobante de una remesa, el cobro de un cheque, debe ser legible a tal grado que el documento pueda ser certificado por un notario</p>			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
2.	<p>Técnica de verificación verbal:</p> <p>Indagación: El auditor debe ser cauteloso al momento de hacer cuestionamientos, en el sentido de hacer preguntas al personal de las áreas involucradas sin hacerlos sentir sospechosos o culpables del ilícito.</p>			
3.	<p>Técnicas de verificación escrita:</p> <p>Análisis: Un memorando girado por la gerencia o un acuerdo del concejo municipal con redacción confusa puede abrir espacio para cometer actos ilícitos.</p> <p>Conciliación: la conciliación puede ser interior a nivel periférico del sistema que genera registros auxiliares por ejemplo de todos los ingresos acumulados en un período determinado versus mandamientos de ingresos físicos, a nivel externo será necesario confrontar con el contribuyente la información de la copia de su recibo.</p> <p>Confirmación: el auditor deberá recibir una respuesta amparada en un documento extendido por terceras personas que pueden ser proveedores o empleados de la misma municipalidad.</p>			
4.	<p>Técnicas de verificación ocular:</p> <p>Observación: El auditor debe estar presente en el lugar donde se ha cometido el ilícito, por ejemplo visitar la construcción de los proyectos tales como caminos vecinales, electrificación, puentes, donativos a escuelas rurales, etc., para obtener información que sustente la investigación.</p> <p>Revisión selectiva : Esta revisión el auditor la debe hacer tomando en cuenta el cumplimiento de todos los procedimientos de control interno aplicados al documento, desde el acuerdo municipal hasta la realización de la obra o adquisición de bienes o servicios.</p>			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
4.	<p>Comparación: el auditor debe evaluar la situación actual sobre la experiencia de situaciones anteriores o similares que hayan sucedido, inclusive puede auxiliarse de un especialista en la materia cuando lo estime conveniente y así fundamentar la evidencia.</p> <p>Rastreo: Una manera de rastrear la evidencia es el conocimiento que el auditor tenga sobre el control interno y la evaluación de puntos de alto riesgo.</p>			
5.	<p>Técnicas de verificación física:</p> <p>Inspección: El auditor deberá asistir al lugar donde se haya cometido el acto ilícito, por ejemplo la existencia de la compra de un activo fijo, la realización de una obra comunal.</p>			
6.	<p>Técnicas de auditoría asistidas por computador:</p> <p>Relacionadas con equipos, herramientas y programas de computación, Internet, sistemas de comunicación electrónica, entre otros elementos, que permiten realizar análisis de datos, comportamiento de variables, comprobaciones, conciliaciones, envío y recepción de información y otras actividades.</p>			

<p>FECHA</p> <p>FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO EL PROCEDIMIENTO</p>
--

2.4 RECOPIACIÓN Y EVALUACION DE EVIDENCIAS

2.4.1 Recopilación de Evidencias

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si el fraude ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar quien, que, cuando, donde, porque, cuanto y como se ha cometido el fraude. Se debe organizar las evidencias de tal modo que todos los elementos y variables que interactúan en el fraude sean consideradas, se pueden utilizar cuadros de vulnerabilidad que muestran los siguientes indicadores:

- Síntomas del fraude que indican una creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo.
- Activos que han desaparecido o han sido sustraídos.
- Individuos que han dispuesto de estos activos.
- Modos en que ha sucedido el evento.
- Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude.
- Racionalizaciones que se han podido usar para justificar el gasto.
- Controles internos que se han vulnerado o que se omitieron realizar y han proporcionado la oportunidad de cometer y ocultar el fraude.

Para evitar que aparezcan sospechas e implicar a individuos inocentes es costumbre en la búsqueda de evidencias seguir las siguientes pautas:

- Referirse a la “investigación” con una palabra menos intimidante como “trabajo especial”, “auditoría”, “consultoría de procesos”, etc.
- Iniciar las tareas usando técnicas de investigación que sean poco reconocibles, comenzar las tareas con procedimientos comunes a los de la auditoría financiera tradicional.
- Involucrar al comienzo, el menor número de asistentes y referentes,
- Trabajar gradualmente en forma perimetral al evento denunciado, en los alrededores del presunto sospechado, hasta tener la suficiente información para confrontar en una entrevista final.

2.4.2 Evaluación de Evidencias

La evidencia de la auditoría forense requiere de las mismas características y atributos de la auditoría en general, y adicionalmente se basa en indicios; tiene como objetivo determinar si el fraude se ha producido y generalmente interroga quién, qué, cómo, cuándo, dónde, cuánto y cómo se efectuó el fraude y debe ser obtenida legalmente. Por la naturaleza de la investigación, generalmente el auditor forense dedica buena parte del trabajo a la obtención de las evidencias, lo que se logra a través de las técnicas de investigación.

En base a los procedimientos de auditoría aplicados y a la evidencia obtenida, se evalúa si la calificación de los riesgos de una declaración falsa significativa en el nivel de la información, sigue siendo adecuada. Cuando el auditor identifique una declaración falsa, sobre la base de la evidencia obtenida, debe considerar si dicha declaración podría indicar fraude y si existe tal indicio, debe analizar las implicaciones en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente con la fiabilidad de las actuaciones de la gerencia y de los administradores.

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

En contraste, si la evidencia involucra a la gerencia, aunque el monto en sí mismo no sea significativo, podría indicar un problema más agudo, por ejemplo implicaciones sobre la integridad de la gerencia. En esas circunstancias el auditor vuelve a ponderar los riesgos de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude y su impacto consecuente sobre la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría, para responder a tales riesgos. El auditor considera una vez más la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, ya que podrían existir dudas sobre la cabalidad y veracidad de la información y sobre la autenticidad de los registros y documentos contables; también considera la posibilidad de complicidades con la gerencia, con los empleados o con terceros.

2.5 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

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

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración y uso de los Ingresos	REFERENCIA: AUDITOR: REVISADO: FECHA:
--	--

OBJETIVOS

1. Determinar la existencia de un acto ilícito cometido sobre la administración de los ingresos en general que perciba la municipalidad.

2. Encontrar a los responsables de haber realizado el fraude sobre los activos de la municipalidad.

3. Facilitar a las instancias judiciales las pruebas que permita juzgar a los ejecutores del acto ilícito.

A. INGRESOS POR TASAS

<u>Servicios Municipales</u>	Si	No	NA	Respuesta Basada en pregunta directa	Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia
1. ¿Existen procedimientos definidos por la municipalidad para la recolección de tasas municipales?					
2. ¿El procedimiento es conocido y aplicado por el personal encargado de la recolección de tasas en la municipalidad?					
3. ¿Qué tipo de sanciones existen por el incumplimiento de las normas de control establecidas para la recolección de tasas ?					
4. ¿Se tiene conocimiento de acciones indebidas encaminadas al uso inadecuado de tasas municipales?					
5. ¿Existe algún litigio en proceso en las instancias pertinentes ?					

B. INGRESOS POR IMPUESTOS

<u>Sobre Activos</u>	Si	No	NA	Respuesta Basada en pregunta directa	Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia
1. ¿El cobro de los impuestos es aplicado según la naturaleza de las actividades económicas?					
2. ¿Tiene conocimiento de establecimientos a los cuales se les extiendan solvencias aun sin estar al día con el pago de sus impuestos?					
3. ¿Existe un registro de control en la municipalidad que permita detectar establecimientos sin los permisos correspondientes?					
4. ¿Cuenta la municipalidad con personal encargado de fiscalizar los establecimientos en el municipio?					
5. ¿Se han dado situaciones similares que quedan pendientes de resolver?					

C. INGRESOS POR DONACIONES

<u>DONACIONES</u>	Si	No	NA	Respuesta Basada en pregunta directa	Respuesta Basada en Técnicas de Evidencia
1. ¿Se Reciben donaciones de ONG's.?					
2. ¿Estos fondos se incluyeron en el último presupuesto general aprobado?					
3. ¿Son utilizados estos fondos en el destino bajo el cual se recibieron?					
4. ¿Se elaboran actas de finalización de obras en la municipalidad y son entregadas a las instituciones donantes?					
5. ¿Existe una verificación física por parte de algún miembro de la institución cooperante?					

2.6 ELABORACION Y DESARROLLO DE PROGRAMAS

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

a. Denuncia Formal:

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoria Interna Auditoria Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
Programa de auditoría sobre la administración de los ingresos municipales cuando existe una denuncia formal				
OBJETIVO:				
Investigar y Recopilar información relacionada a (el acto ilícito) que contribuya a determinar la culpabilidad de los responsables de llevar a cabo el hecho.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
ETAPA PRELIMINAR				
8.	Obtenga una copia de la denuncia presentada a las oficinas de esta municipalidad.			
9.	Si la denuncia fue presentada a otras instancias judiciales obtenga copia de la notificación que ésta oficina haya enviado (Fiscalía, Procuraduría, Juzgados y Corte de Cuentas de la República).			
10.	Una vez obtenido el documento de denuncia, identifique el área involucrada directamente.			
11.	Prepare el cuestionario con las preguntas relacionadas al acto ilícito.			
12.	Entrevistar a las personas de quienes se espera pueda brindar información de utilidad en la investigación, ya sea personal de la municipalidad o terceras personas.			
13.	Concertar una reunión para tratar el asunto con el síndico y el alcalde municipal.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
14.	Cuando en el acto ilícito note indicios de participación directa de algún miembro del concejo, no realice cuestionamientos que puedan despertar sospechas.			
15.	Solicite una copia del último presupuesto de ejecución municipal aprobado por el concejo.			
16.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre tasas se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
17.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre impuestos se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
18.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre donaciones se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
19.	Realizar visitas físicas de obras en construcción y en proyectos ya finalizados.			
ETAPA INTERMEDIA Y FINAL				
20.	Estudiar la denuncia presentada a las instancias correspondientes, para poder tener más claro el origen del delito.			
21.	Analizar los resultados del cuestionario formulado.			
22.	Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con el alcalde y el síndico municipal.			
23.	Si se considera la participación directa o indirecta de algún miembro del concejo municipal trate de no hacer actividades que llamen la atención de alguno de ellos.			
24.	Determinar en el análisis del presupuesto diferencias significativas que no estén respaldadas con la documentación respectiva.			
25.	Verificar si se han dado desembolsos sin previa aprobación del concejo municipal.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
26.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre tasas elabore una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas.			
27.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre impuestos según actividad económica, deberá elaborar una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas.			
28.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre donaciones debe elaborar una cedula sumaria comparativa especificando el nombre de la institución que hizo la donación de los fondos describiendo de manera comprensible un flujo del movimiento de la operación.			
29.	Elaborar cédula resumen describiendo los puntos importantes sobre el avance de las obras y desembolsos realizados en ellas.			
CONCLUSIONES		RESPUESTAS		
30.	¿Se comprobó que la demanda presentada en la denuncia si estaba fundamentada en un acto ilícito cometido?			
31.	¿Se determinó que los desembolsos de las partidas presupuestarias contenían diferencias significativas con respecto a la documentación de soporte?			
32.	¿Se concluyó que si hubo desembolsos de fondos sin previa autorización del concejo municipal?			
33.	¿Se encontró diferencias en cuanto a los desembolsos realizados y el avance físico de la obra?			
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN		FECHA		

b. Evaluación Previa del Control Interno del Auditor Forense :

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
Programa de auditoría sobre la administración de los ingresos municipales cuando existe una evaluación previa del control interno.				
OBJETIVO:				
Investigar y Recopilar información relacionada a (el acto ilícito) que contribuya a determinar la culpabilidad de los responsables de llevar a cabo el hecho.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
ETAPA PRELIMINAR				
1.	Solicitar la evaluación del control interno realizada por el auditor financiero.			
2.	Realizar una entrevista con el auditor financiero para obtener más detalles sobre los puntos identificados como de alto riesgo.			
3.	Enumerar las deficiencias en el control interno encontradas por el auditor financiero.			
4.	Verificar si la administración de los ingresos fue evaluada en su totalidad por el auditor financiero, con el propósito de complementar dicha área por el auditor forense.			
5.	Investigar datos históricos de fraudes en la municipalidad.			
6.	Indagar los cambios de conducta y estilos de vida del personal de la municipalidad incluyendo a los funcionarios.			
7.	Considerar los cambios de administración municipal en las políticas de control existentes.			
8.	Evaluar el flujo de efectivo de la municipalidad.			
9.	Revisar que los desembolsos hayan sido autorizados por el alcalde y el síndico tomando como muestra cantidades significativas según criterio del auditor.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
10.	Cuando en la evaluación del control interno note indicios de participación directa en un acto ilícito de algún miembro del concejo, no realice cuestionamientos que puedan despertar sospechas.			
11.	Obtenga información relacionada a las licitaciones realizadas por la municipalidad según el ultimo presupuesto ejecutado.			
ETAPA INTERMEDIA Y FINAL				
12.	Analizar la evaluación del control interno hecha por el auditor financiero.			
13.	Recomendar algunas medidas de control interno que permitan disminuir el riesgo.			
14.	Complementar la evaluación del control interno en los puntos dejados pendientes por el auditor.			
15.	Analizar como punto de referencia hechos históricos de fraudes realizados en el pasado.			
16.	Analizar los estilos de vida del personal de la municipalidad tomando como base los ingresos salariales.			
17.	Verificar cambios sustanciales en las políticas de control debido a relevos en la administración municipal.			
18.	Comparar incrementos de partidas con respecto a ejercicios anteriores.			
19.	Comprobar que se cumplen los requisitos en la autorización de los desembolsos por parte del alcalde y del síndico municipal.			
20.	Si se considera la participación directa o indirecta de algún miembro del concejo municipal trate de no hacer actividades que llamen la atención de alguno de ellos.			
21.	Determinar en el análisis del presupuesto diferencias significativas que no estén respaldadas con la documentación respectiva.			

CONCLUSIONES		RESPUESTAS
22.	¿Se comprobó que existe deficiencia en el cumplimiento del control interno debido a causa de negligencia o incapacidad de los funcionarios?	
23.	¿Se determinó que los desembolsos de las partidas presupuestarias contenían diferencias significativas con respecto a la documentación de soporte?	
24.	¿Se concluyó que si hubo desembolsos de fondos sin previa autorización del concejo municipal?	
25.	¿Se comprobó que no siempre se cumple con la autorización de funcionarios para la adquisición de bienes y servicios?	
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN		FECHA

Elaborado por Equipo de trabajo

c. Informe de Auditoría Financiera previo al examen de Auditoría Forense :

Alcaldía Municipal de: Unidad de Auditoría Interna Auditoría Forense a la Administración de los Ingresos		REFERENCIA:		
		AUDITOR:		
		REVISADO:		
		FECHA:		
Programa de auditoría sobre la administración de los ingresos municipales cuando existe un informe de auditoría financiera previo				
OBJETIVO:				
Investigar y Recopilar información relacionada a (el acto ilícito) que contribuya a determinar la culpabilidad de los responsables de llevar a cabo el hecho.				
ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
ETAPA PRELIMINAR				
1.	Obtenga una copia del informe de auditoría en el que se señala el hallazgo.			
2.	Concertar entrevista con el auditor que presentó el informe donde se señala el hallazgo con el objeto de obtener más detalles sobre el punto.			
3.	Elabore el cuestionario con preguntas enfocadas a obtener mayor información en la investigación.			
4.	Entrevistar a las personas de quienes se espera puedan brindar información de utilidad en la investigación.			
5.	Concertar una reunión para tratar el asunto con el síndico y el alcalde municipal.			
6.	Cuando en el acto ilícito note indicios de participación directa de algún miembro del concejo, no realice cuestionamientos que puedan despertar sospechas.			
7.	Solicite una copia del ultimo presupuesto de ejecución municipal aprobado por el concejo.			
8.	Pedir información financiera que pueda aportar más evidencia en la investigación como conciliaciones bancarias, confirmaciones de saldos, etc.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
9.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre tasas se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
10.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre impuestos se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
11.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre donaciones se deberá identificar las partidas presupuestarias a examinar.			
12.	Realizar visitas físicas de obras en construcción y en proyectos ya finalizados.			
ETAPA INTERMEDIA Y FINAL				
13.	Analice los puntos del hallazgo según el informe de auditoría y elabore una cédula resumen.			
14.	Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con el auditor.			
15.	Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con el alcalde y el síndico municipal.			
16.	Elabore una cédula resumen y describa los puntos que se acordaron en la reunión sostenida con las diferentes personas consultadas.			
17.	Si se considera la participación directa o indirecta de algún miembro del concejo municipal trate de no hacer actividades que llamen la atención de alguno de ellos.			
18.	Determinar en el análisis del presupuesto diferencias significativas que no estén respaldadas con la documentación respectiva.			
19.	Elaborar una cédula resumen para verificar los datos presentados por el auditor financiero.			
20.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre tasas elabore una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas.			

ITEM	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	REF.	HECHO POR	FECHA
21.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre impuestos según actividad económica, deberá elaborar una cédula sumaria comparativa detallando las diferencias encontradas.			
22.	Si el acto ilícito se encuentra en los ingresos sobre donaciones debe elaborar una cedula sumaria comparativa especificando el nombre de la institución que hizo la donación de los fondos describiendo de manera comprensible un flujo del movimiento de la operación.			
23.	Elaborar cédula resumen describiendo los puntos importantes sobre el avance de las obras y desembolsos realizados en ellas.			
CONCLUSIONES		RESPUESTAS		
24.	¿Se verificó la existencia de un acto ilícito de acuerdo al señalamiento del informe de auditoría financiera?			
25.	¿Se determinó que los desembolsos de las partidas presupuestarias contenían diferencias significativas con respecto al informe de auditoría?			
26.	¿Se concluyó que si hubo desembolsos de fondos sin previa autorización del concejo municipal?			
27.	¿Se encontró diferencias en cuanto a los desembolsos realizados y el avance físico de la obra?			
FIRMA DE QUIEN LLEVO A CABO LA CONTESTACIÓN		FECHA		

CEDULA DE DATOS GENERALES

Nombre de la alcaldía

Referencia: Elaborado: Fecha:

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

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

CEDULA DE INSPECCION DE OBRA

Nombre de la alcaldía

Referencia: Elaborado: Fecha:

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

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

CEDULA DE VERIFICACION DOCUMENTAL (CHEQUES)

Nombre de la alcaldía

Referencia: Elaborado: Fecha:

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

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

Elaborado por Equipo de trabajo

CEDULA DE CONFIRMACION DE DATOS

Nombre de la alcaldía

Referencia: Elaborado: Fecha:

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

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

CEDULA DE ENTREVISTA

Nombre de la alcaldía

Referencia:

Elaborado:

Fecha:

PREGUNTA	RESPUESTA
1. ¿Cuántas Personas considera que están involucradas en esta situación?	
2. ¿Existe personal de otras áreas involucrado en este fraude?	
3. ¿Se ha puesto una denuncia formal a las autoridades judiciales?	
4. ¿Se han dado situaciones similares que quedan pendientes de resolver?	
5. ¿Que fue lo que llevo al personal a cometer éste fraude?	
6. ¿Dónde fue que inició esta situación?	
7. ¿Desde hace cuánto tiempo se viene haciendo esta misma práctica?	
8. ¿Hay miembros del concejo municipal involucrados en esta situación?	
9. ¿Se ha informado a los miembros del concejo municipal el ilícito detectado?	
10. ¿Ha tomado alguna medida el Concejo Municipal ante esta situación?	

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

CEDULA DE MARCAS DE AUDITORIA FORENSE

Nombre de la alcaldía

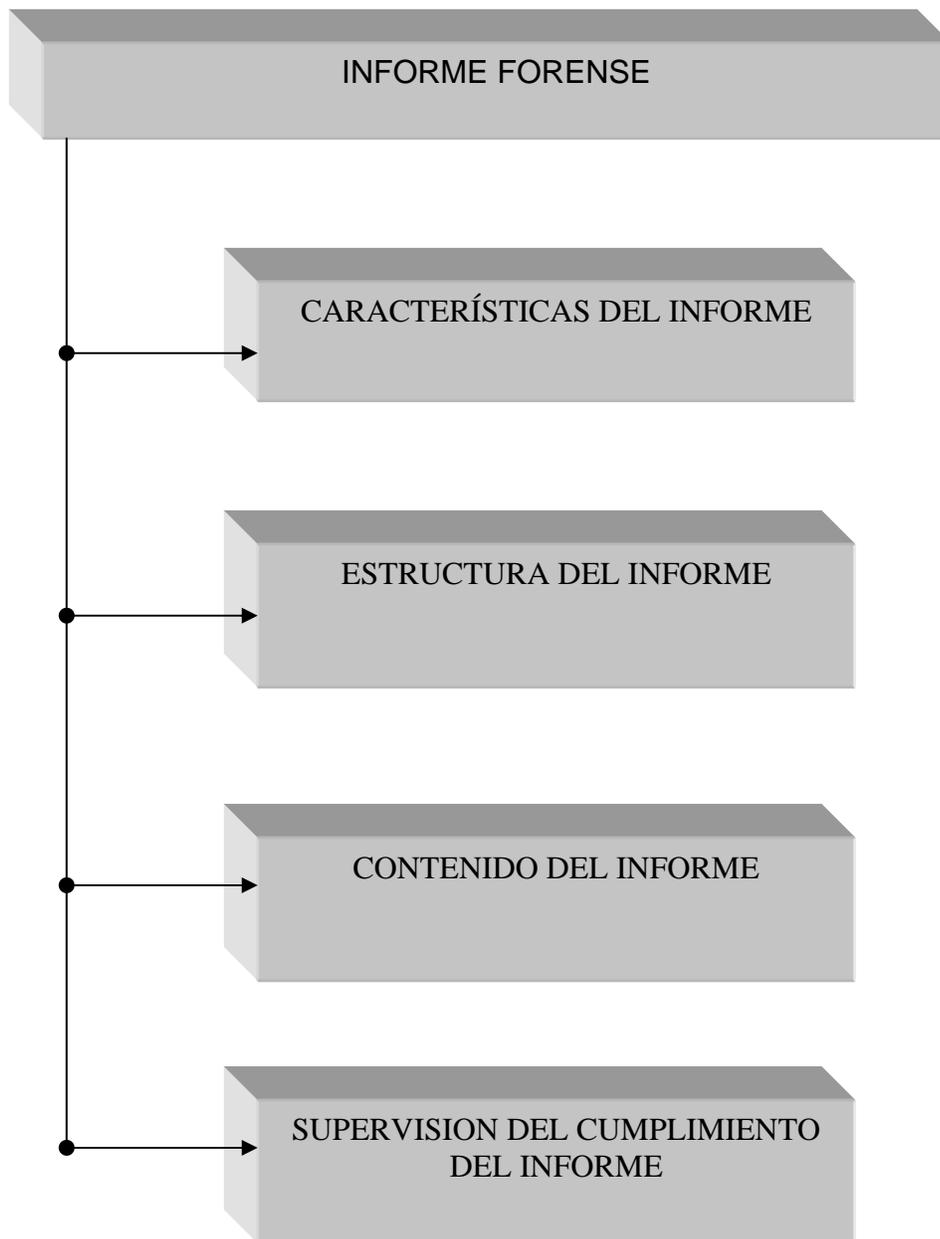
Referencia:

Elaborado:

Fecha:

MARCA	SIGNIFICADO
Σ	SUMATORIA
$\sqrt{\quad}$	COTEJADO
^	COMPROBANTE VERIFICADO
©	PUNTO DE ACTA CUMPLIDO
®	PUNTO DE ACTA PENDIENTE
(-)	RESTA
(X)	MULTIPLICACION
N/A	NO APLICA
4	COPIA CERTIFICADA
$\begin{array}{c} \downarrow \\ + \end{array}$	PENDIENTE
Obs	OBSERVACION PARA INFORME
A ₁ A ₂	COMPARACION ENTRE UN PERIODO Y OTRO

NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN ELABORO LA NOTA

FASE 3 – INFORME FORENSE

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

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

3.1 CARACTERÍSTICAS DEL INFORME

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

a. Objetividad y perspectiva

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

b. Concisión

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

c. Precisión

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

d. Respaldo adecuado

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

e. Claridad

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

3.2 ESTRUCTURA DEL INFORME

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

a. Fecha

b. Destinatarios

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

- d. Un capítulo referente a información introductoria, que incluya:
- Objetivos de la auditoría
 - Alcance de la auditoría, en el que se indique las áreas investigadas y el período cubierto.
- e. Otro capítulo relativo a los resultados de la auditoría, constituido por los siguientes elementos:
- Por cada hallazgo o hecho investigado se presentará un comentario, identificando a los sujetos responsables o relacionados con los hechos, formulando una referencia a las evidencias obtenidas.
 - Los comentarios deben contener un título, que oriente su contenido, se recomienda presentarlo en sentido neutral, no negativo.
 - Por cada comentario se elaborará una conclusión, que debe ser concebida y redactada relacionando la causa (el origen del hecho) con el efecto (el resultado negativo); o, el criterio (inobservancia de disposiciones legales, reglamentos, normas) con el efecto.

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

3.3 CONTENIDO DEL INFORME

No. Ref. _____

INFORME DE LA INVESTIGACION FORENSE

(NOMBRE DE LA MUNICIPALIDAD)
CORRESPONDIENTE AL PERIODO

DEL _____ AL _____ DE _____

SAN SALVADOR, _____ DE _____

INDICE

CONTENIDO	PAG.
I ANTECEDENTES	
II OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	
Generales	
Específicos	
III ALCANCE DE LA INVESTIGACION	
Procedimientos de auditoria	
IV RESULTADO DE LA INVESTIGACION	
Hallazgos de Auditoría	
V CONCLUSIONES (Según las circunstancias del caso)	

I. ANTECEDENTES

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

II. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

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

III. ALCANCE DE LA INVESTIGACION

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

IV. RESULTADO DE LA INVESTIGACION

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

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

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

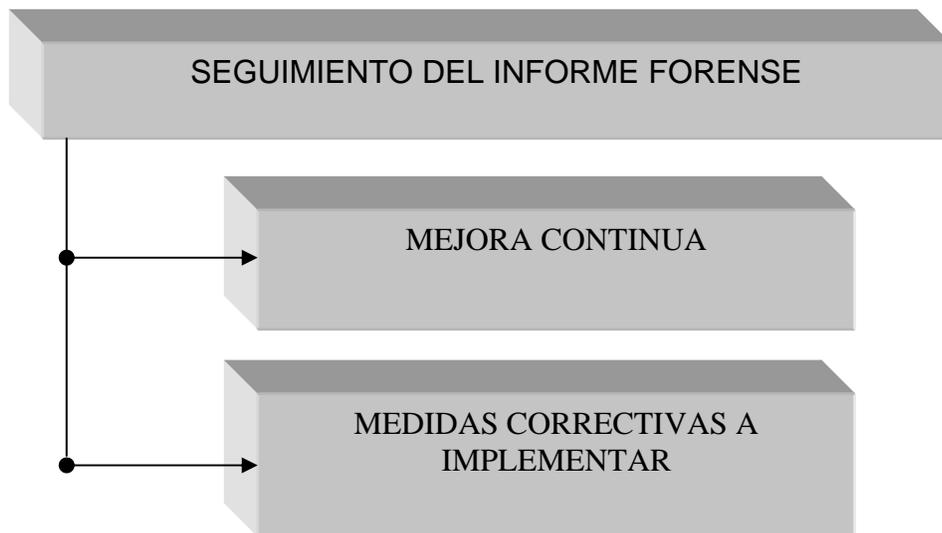
V. CONCLUSIONES

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

3.4 SUPERVISION DEL CUMPLIMIENTO DEL INFORME

Una vez entregado el informe forense a las instancias competentes el auditor forense deberá constatar el cumplimiento a las conclusiones planteadas en dicho informe con el propósito de que se subsanen las deficiencias del control interno y se penalice al hechor del acto ilícito.

FASE 4 – SEGUIMIENTO DEL INFORME FORENSE



4.1 MEJORA CONTINUA

Finalizado el proceso del informe forense la municipalidad deberá considerar las experiencias obtenidas con el objeto de no caer de nuevo en situaciones similares aplicando procedimientos de mejora continua en sus diversas áreas.

4.2 MEDIDAS CORRECTIVAS A IMPLEMENTAR

Concluido el trabajo del auditor forense, este podrá hacer una serie de recomendaciones al concejo municipal dando a conocer medidas que suponen evitarán en un futuro actos ilícitos, a la vez mejorando deficiencias en el control interno.

La presente fase consiste en el diseño de un formato (papeles de trabajo) que el auditor debe proporcionar al momento de enviar el informe a la administración municipal, para que ésta plasme las acciones o medidas a tomar sobre los hallazgos u observaciones, la misma contempla columnas para que el auditor designado realice seguimiento en base a las respuestas recibidas en el formulario que se propone sobre los hallazgos.

Concejo Municipal _____
 Nombre de la Alcaldía _____
 Area o Unidad Auditada _____
 Funcionario Responsable _____
 Auditor Designado _____

No. De Informe	Hallazgos u Observaciones	Recomendaciones sobre el informe	RESULTADOS DEL SEGUIMIENTO				
			Comentarios del funcionario responsable	SITUACION DEL HALLAZGO			Comentarios del auditor designado
				Atendido	No atendido	En Proceso	

RESUMEN DEL SEGUIMIENTO :
 HALLAZGO ATENDIDO : _____
 HALLAZGO NO ATENDIDO : _____
 HALLAZGO EN PROCESO : _____
 TOTAL : _____

Elaborado por Equipo de trabajo

G. IMPLEMENTACION DEL MANUAL

1. PLAN DE IMPLEMENTACION

El plan de implementación del manual de auditoría forense comprende dar a conocer todas las actividades relacionadas a la adquisición de los conocimientos de dicha temática en forma cronológica, tomando en cuenta que existe interés por parte de las diferentes unidades de auditoría interna de las municipalidades ubicadas en el área metropolitana de San Salvador en recibir capacitación.

2. OBJETIVO DE LA IMPLEMENTACION DEL MANUAL

Dar a conocer los conceptos fundamentales y necesarios de auditoría forense así como el perfil que debe reunir el auditor para poder desarrollar la auditoría; obteniendo resultados satisfactorios en la identificación e investigación de casos de corrupción en la administración de los ingresos en las municipalidades ubicadas en el área metropolitana de San Salvador.

3. PRESENTACION DEL MANUAL

Para la presentación del manual, será necesario convocar a las unidades de auditoría interna de las municipalidades del área metropolitana de San Salvador, con el propósito de dar a conocer en forma detallada el contenido de dicho manual explicando los beneficios que obtendrá su aplicación. Esto incluirá la capacitación del personal de auditoría y la supervisión en el proceso de implementación.

4. RECURSOS A UTILIZAR

Para la implementación del manual de auditoría forense será necesario cancelar una cantidad económica que deberá ser costeadada por cada una de las municipalidades que participen en la capacitación, para ello se presenta a continuación un presupuesto con el detalle de cada uno de los gastos.

**PRESUPUESTO DE GASTOS DE IMPLEMENTACION
DEL MANUAL DE AUDITORIA FORENSE**

GASTOS DE OPERACIÓN

PAPELERIA Y UTILES		\$ 200.00
Papel bond	\$ 30.00	
Lápices y lapiceros	\$ 5.00	
Borradores	\$ 5.00	
Fólders	\$ 6.00	
Fásteners	\$ 2.00	
Clips	\$ 2.00	
Folletos	\$ 20.00	
Fotocopias	\$ 20.00	
CD's y diskettes	\$ 25.00	
Anillados	\$ 25.00	
Tinta para impresor	\$ 60.00	
 EQUIPO FIJO		 \$ 1,500.00
Computadora portátil	\$ 1,500.00	
 HONORARIOS		 \$ 4,000.00
Manual de Auditoría Forense	\$ 1,000.00	
Implementación del Manual	\$ 3,000.00	
 SUB – TOTAL		 _____ \$ 5,700.00
 IMPREVISTOS (25% sobre lo presupuestado)		 \$ 1,425.00
 TOTAL PRESUPUESTADO		 _____ \$ 7,125.00 =====

BIBLIOGRAFIA

ADAM, ALFREDO A.; BECERRILL, GUILLERMO; Fiscalización y Control Gubernamental; 2ª ed. México, MX: Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Año 2002; 348p. ISBN 970-665-018-0.

ALEXANDER HAMILTON, INSTITUTE; La Auditoria Administrativa; 1ª ed. U. S. A.; Institute Alexander Hamilton; Año 2000; 167p. ISBN 0-86604-24-0

ALVAREZ, LOPEZ, J., AMAT SALAS; Contabilidad de Gestión Avanzada; España, ES: McGraw Hill/Interamericana; Año 2000; 307p. ISBN 84-8088-212-3.

ARANEDA DORR, HUGO; Finanzas Publicas, 3ª ed. Chile CH; Jurídica de Chile; Año 1994; 237p. ISBN 958-10-1039-9

BAQUEIRO ROJAS, EDGAR; Diccionario Jurídico Harlat; España ES; Harlat; Año 1980; 126p. ISBN 970-613-082-9

CANO, ANTONIO; LUGO, DANILO; Auditoria Forense en la Investigación criminal; 2ª. Ed. Colombia, CO: ECOE Editores; Año 2005; 545p. ISBN 958-648-346-1

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA; Revista Probidad; 18ª ed. El Salvador SV: Corte Suprema de Justicia; año 2002; 32p.

ESTUPINIAN GAITAN, RODRIGO; Control Interno y Fraudes; 2ª ed. Colombia, CO: ECOE Ediciones; año 2005; 360p. ISBN 958-648-296-0

FLORES, LUIS ROBERTO; Propuesta de un Manual Contable; 1ª ed. San Salvador, SV: Universidad Francisco Gavidia; 1999.

FLORES, OSCAR GILBERTO; Diseño de un Sistema Integrador de Auditoria Forense; 1ª ed. San Salvador, SV: Universidad Francisco Gavidia; 2004.

GITMAN, LAWRENCE J.; Administración Financiera; 10ª ed. México, MX: McGraw Hill/Interamericana; Año 2002; 631p. ISBN 970-26-0428-1

GRECO O., GODOY A.; Diccionario Contable y Comercial; 2ª ed. Argentina AR: Valleta Ediciones; Año 2003; 1005p. ISBN 950-743-89-6

HERRERA, MARJORIE; Diseño de un Manual de Evaluación de Riesgos en Auditoria; 1ª ed. San Salvador, SV: Universidad Francisco Gavidia; 1999.

HOLMES, ARTHUR; Principios Básicos de Auditoria; 1ª ed. México; MX: Continental S. A. Año 2002; 110p. ISBN 968-18-4122-0

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS; Guía de Auditoria para empresas comerciales; 3ª ed. México MX: Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Año 2002; 342p. ISBN 970-665-107-1

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS; Normas y Procedimientos de Auditoria; 23ª ed. México MX: Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Año 2003; 453p. ISBN 970-665-089-X

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS; Normas Internacionales de Información Financiera; 1ª ed. México MX: Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Año 2005; 1790p. ISBN 970-665-149-7

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS; Normas Internacionales de Auditoria; México MX: Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Año 2002; 732p. ISBN 970-665-089-X

KELL, WALTER G. I.; La Auditoria Moderna; 1ª ed. U. S. A.: Trans Edition; Año 2001; 219p. ISBN 84-8088-331-6

KOHLER, ERICK L.; Diccionario para Contadores; México MX: UTEHA; Año 1981; 717p. ISBN 968-438-580-3

KOONTZ, HAROLD; WEIHRICH, HEINZ; Administración; 12ª ed. México, MX: McGraw Hill/Interamericana; Año 2004; 804p. ISBN 970-10-3949-1

LAROUSSE, Diccionario Larousse; 2ª ed. México MX; Larousse; Año 1997; 1663p. ISBN 2-03-020541-9

MANTILLA, SAMUEL A.; Control Interno de los Nuevos Instrumentos Financieros; 1ª ed. Colombia CO: ECOE Ediciones; Año 2004; 354p. ISBN 958-648-346-0

MANTILLA, SAMUEL A.; Auditoria 2005; 1ª ed. Colombia CO: ECOE Ediciones; Año 2005; 1067p. ISBN 958-648-341-X

MONTES DOMECCQ, RAUL; Propuesta para una Estrategia de Transparencia Municipal; 1ª ed. El Salvador: USAID; Año 2004; 28p.

MORALES, BLANCA DALILA; Diseño de un Modelo de Auditoria Prospectiva; 1ª ed. San Salvador SV; 2005.

PEREZ TORAÑO, LUIS FELIPE; Auditoria de Estados Financieros; 1ª ed. México, MX: McGraw Hill; Año 1999; 267p. ISBN 970-10-2394-3

PYLE, WHITE, LARSON; Principios Fundamentales de Contabilidad; 1ª ed. México, MX: Continental; Año 2000; 1117p. ISBN 968-26-0268-8

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA; Diccionario de la Lengua Española; 21ª ed. España ES: Unigraf; 1513p. ISBN 84-239-4399-2

REEVE, JAMES M.; Contabilidad Administrativa; 6ª ed. México MX: Thomson; Año 2000; 1160p. ISBN 968-7529-61-X

ROBBINS, STEPHEN; Administración, Teoría y Practicas; 4ª ed.; Prentice Hill Hispanoamérica; Año 1994; 485p. ISBN 968-880-695-1

RODRIGUEZ RUIZ, JULIAN; Auditoria Medioambiental en la Empresa; 1ª ed. España, ES: Universidad Nacional de Educación a Distancia; Año 1993; 619p.

SANCHEZ CURIEL, GABRIEL; Auditoria de Estados Financieros; 2ª ed. México MX: McGraw Hill; Año 1999; 267p. ISBN 970-10-2394-3

TAYLOR, DONALD H.; Auditoria, Conceptos; 1ª ed. México MX: LIMUSA; Año 1999; 228p. ISBN 968-18-2869-0

GLOSARIO

Administración: Administración comprende a los funcionarios y otros que también desempeñan funciones gerenciales senior. Administración incluye a los directores y comité de Auditoría solo en aquellos casos cuando desempeñen dichas funciones.

Ambiente de Control: El entorno de control comprende la actitud total, la conciencia y acciones de los directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la actualidad.

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

Aseveración : Afirmaciones hechas en forma oral o escrita sobre el estado particular de una actividad o de una situación en general. En los estados financieros se llama aseveraciones a las expresiones numéricas contenidas en los mismos.

Auditor: El auditor es la persona con la responsabilidad final por la auditoría.

Auditoría: Rama o especialidad de la contabilidad, que se encarga de la verificación, corrección de la informaciones financieras y evalúa la gestión administrativa.

Auditoría Forense: Es un examen especial de auditoría que combina el conocimiento de procedimientos técnicos, legales en el proceso de recopilación de pruebas y evidencias a presentar ante un tribunal.

Auditoría Forense: la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.

Auditoría Gubernamental: Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos.

Auditoría Interna: Es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de control contables e internos

Cédula: Análisis justificante, aclaratorio o complementario, adjunto a un balance general, a un estado de pérdidas y ganancias u otro estado preparado con los datos obtenidos de los libros de contabilidad

Confirmación : Consiste en la respuesta a una petición de corroborar información contenida en los registros de contabilidad.

Contribuciones: Son prestaciones exigidas obligatoriamente, a cambio de una prestación directa a favor de quien las aporta. Se asemejan a las tasas que paga el usuario de un servicio público pero se diferencian de ellas en su carácter obligatorio.

Control interno: Son los procedimientos que adopta una entidad para salvaguardar sus activos, asegurar la exactitud en los registros contables y cumplir con las normas y políticas de la institución.

Corrupción: Consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dineros a los funcionarios del gobierno para acelerar trámites de asuntos comerciales que correspondan a su jurisdicción, pagos de dinero para demorar u omitir trámites o investigaciones y el desfalco, entre otros.

Datos : Hechos, cifras y acontecimientos brutos sin analizar.

Empresas de negocios del gobierno: Son negocios que operan dentro del sector público ordinariamente para cumplir con un objetivo político o de interés social.

Empréstitos: Son prestaciones contratadas por el estado libremente, ofreciendo como contraprestación los intereses y amortización de la deuda, los primeros como precio del anticipo del dinero, y la segunda como devolución de la cantidad prestada.

Error : Se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros.

Evidencia : Colección de hechos, admitidos o supuestamente exactos, relevantes y suficientes, que se ofrecen en la verificación o comprobación de una proposición.

Experto : Una persona o firma que posee la habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto al de la contabilidad y la auditoría.

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

Fraude: Engaño, inexactitud, consistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

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

Informe: Comunica a las autoridades pertinentes los resultados de la auditoría. Los requisitos para la preparación del informe son claridad y simplicidad, importancia del contenido, respaldo adecuado, razonabilidad, objetividad entre otros.

Ingresos: Dinero, Valor representativo de este, ganado o devengado. Resultado positivo contablemente, es el aumento del patrimonio por ganancia o producto, aun cuando no haya sido percibido en efectivo, puede existir ingreso sin entrada, por ello no son sinónimos hasta que se utilice como tales. Puede ser correlativo a una entrada de dinero o no.

Ingresos tributarios municipales

- Impuestos Municipales: Son impuestos municipales los tributos exigidos por los municipios, se caracterizan por la contraprestación individualizada de servicios.

- Tasas municipales: Son tasas municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios.

- Contribución Especial Municipal : Contribución especial municipal es el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas, o de actividades determinadas, realizadas por los municipios.

Investigación : Consiste en buscar información de personas concedoras dentro y fuera de la entidad.

Malversación: Apropiación fraudulenta de los bienes que están bajo la custodia legal de una persona, como dinero en efectivo o valores, llevada a cabo por un cajero o por un funcionario determinado.

Manual: Es un libro en donde se resume lo más sustancial de una materia o de cierta área específica.

Multas: Constituyen penas pecuniarias en que se exige la prestación de una suma determinada de dinero, en forma obligatoria y sin contraprestación directa, a quien comete una determinada falta o delito.

Papeles de trabajo : Son documentos elaborados por el auditor en los que se registra la información obtenida como resultado de las pruebas realizadas durante la auditoría y sirven de soporte al informe, además constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento, ejecución e informe de auditoría.

Presupuesto: Plan financiero que sirve como estimación y control sobre operaciones futuras.

Programa de auditoría : Es un plan detallado de procedimientos a ser utilizados con el objeto de comparar los sistemas y controles existentes con criterio de auditoría y recolectar evidencia para sustentar las observaciones de auditoría.

Riesgo de auditoría : Es el riesgo que el auditor atribuye a una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están representados en forma sustancialmente erróneas.

Salvaguardar : Significa establecer control, custodiar cuidadosamente los activos de una empresa, verificando el uso adecuado y la conservación de los mismos.

Sustracción : Definición del hecho de retirar algo de su lugar, acto de tomar un bien con la intención de robo, simplemente tomarlo y llevarlo a otro lugar.

Tributo : Gravamen, prestación pecuniaria coercible. El tributo nace de la ley y únicamente de la ley, no hay tributo sin ley. Son las prestaciones en dinero que el estado exige en virtud de su poder de imperio para satisfacer los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.



**“Universidad "Francisco Gavidia"
Facultad De Ciencias Económicas
Escuela De Ciencias Empresariales**

I. SOLICITUD DE COLABORACIÓN

Somos estudiantes de la Universidad Francisco Gavidia y respetuosamente solicitamos su colaboración para contestar el presente cuestionario, cuya información será utilizada para el desarrollo de nuestro trabajo de Investigación, dicha información será utilizada exclusivamente para efectos académicos, agradeciendo de antemano su valiosa colaboración.

OBJETIVO

Recopilar información relacionada con nuestro tema de investigación sobre la auditoria forense que servirá de base en la elaboración de un Manual de Auditoria Forense como apoyo para identificar e investigar casos de corrupción en la administración de los ingresos en las municipalidades del área metropolitana de San Salvador.

INDICACIONES

Marque con una “X” en los recuadros y responda en los espacios indicados cuando corresponda. Hay preguntas a las que puede responder con más de una opción.

II. DATOS DE CLASIFICACION

De la institución
Cabecera Departamental _____
Municipio _____
Cargo _____

III. CUERPO DEL CUESTIONARIO

1. ¿ Qué tipo de manuales utilizan en la municipalidad ?

- a. Manual de Organización _____
- b. Manual de Políticas _____
- c. Manual de Procedimientos _____
- d. Manual de Contabilidad _____
- e. Todos los anteriores _____
- f. Otros, especifique _____

2. ¿ Considera importante la aplicación de procedimientos para facilitar las actividades de la municipalidad ?

- a. Si _____
- b. No _____

3. ¿ Desde cuándo posee la municipalidad el sistema de Contabilidad Gubernamental ?

- a. Hace más de cinco años _____
- b. De 1 a 5 años _____
- c. Menos de un año _____
- d. No posee _____

4. ¿ Se obtienen periódicamente los reportes financieros de la municipalidad ?

- a. Si _____
- b. No _____

5. ¿ Qué tipo de Reportes Financieros elaboran en la municipalidad, para medir la gestión de un periodo en particular?

- a. Balance General _____
- b. Estado de Resultados _____
- c. Flujo de Efectivo _____

- d. Presupuesto _____
- e. Otros _____

6. ¿Con qué periodicidad elaboran los Reportes Financieros ?

- a. Mensualmente _____
- b. Trimestralmente _____
- c. Semestralmente _____
- d. Anualmente _____

7. ¿Cuáles son las formas contables que se utilizan para el registro de las operaciones?

- a. Registros manuales _____
- b. Registros a través de sistemas computarizados _____
- c. Otros, especifique _____

8. ¿Cómo está estructurada la Unidad de Auditoría Interna ?

- a. Auditor Interno _____
- b. Supervisor _____
- c. Asistentes _____
- d. Secretaria _____

9. ¿Qué formación profesional debe poseer el personal que se contrata en su Unidad?

- a. Nivel académico superior _____
- b. Estudios universitarios en contaduría _____
- c. Bachiller opción contaduría _____
- d. Experiencia laboral en el área _____
- e. Otros estudios _____

10. ¿A quién se le informa el resultado de las auditorías realizadas a las diferentes áreas?

- a. Al Concejo Municipal _____
- b. Al Alcalde Municipal _____
- c. A la Corte de Cuentas de la República _____
- d. Otros _____

11. ¿ Qué tipo de Auditorías realiza la Unidad de Auditoría Interna en la municipalidad?

- a. Auditoría Operativa _____
- b. Auditoría Financiera _____
- c. Auditoría Administrativa _____
- d. Auditoría de Sistemas _____
- e. Otra, _____

12. ¿La unidad de auditoría interna elabora el plan de trabajo?

- a. Si _____
- b. No _____

13. ¿La Unidad de Auditoría Interna da cumplimiento al plan anual de trabajo?

- a. Si _____
- b. No _____

14. ¿Quién es el responsable de elaborar los programas de Auditoría?

- a. Auditor Interno _____
- b. Supervisor _____
- c. Otro, especifique _____

15. ¿Qué tipos de programas utilizan en la unidad de auditoría interna?

- a. Generales _____
- b. De Control Interno _____
- c. Específicos _____
- d. Otro, especifique _____

16. ¿En qué medida son atendidas por las diferentes áreas las recomendaciones hechas por Auditoría Interna?

- a. Siempre _____
- b. Algunas veces _____
- c. No son atendidas _____

17. ¿Cuáles de los siguientes medios utiliza la municipalidad para capacitar al personal de Auditoría Interna?

- a. Seminarios _____
- b. Literatura sobre Auditoría Interna _____
- c. Capacitaciones internas _____
- d. No los capacita _____

18. ¿Qué tipo de herramientas tiene implementada la municipalidad para el control de los recursos?

- a. Control de Ingresos y Egresos _____
- b. Conciliaciones bancarias _____
- c. Presupuestos _____
- d. Toma de Inventario Físico _____
- e. Otros controles (especifique) _____

19. ¿A nombre de quién están las cuentas bancarias de la municipalidad?

- a. Alcaldía Municipal _____
- b. Alcalde Municipal _____
- c. Tesorería Municipal _____

20. ¿Cuenta la municipalidad con un procedimiento que establezca quienes son los funcionarios autorizados para la firma de cheques?

- a. Si _____
- b. No _____

21. ¿Cuál es la normativa que se aplica sobre los ingresos que recibe la municipalidad sobre tasas e impuestos?

- a. Ordenanza municipal _____
- b. Tarifa de arbitrios _____
- c. Ley tributaria municipal _____
- d. Ley de impuestos municipales _____
- e. Otras _____

22. ¿Qué instituciones son las encargadas de administrar los fondos provenientes del Gobierno Central?

- a. FISDL _____
- b. ISDEM _____
- c. Municipalidad _____
- d. Otra, especifique _____

23. ¿Los recursos financieros están depositados en instituciones financieras debidamente acreditadas?

- a. Si _____
- b. No _____

24. ¿Existe un procedimiento escrito sobre la administración y el desembolso de dinero proveniente de donaciones?

- a. Si _____
- b. No _____

25. ¿Cuánto fue el monto de los ingresos totales percibidos en el ejercicio anterior?

- a. Hasta \$ 100,000.00 _____
- b. De \$ 100,000.01 hasta \$ 228,571.43 _____
- c. De \$ 228,571.43 hasta \$ 400,000.00 _____
- e. Más de \$ 400,000.01 _____

26. ¿Cuál de los siguientes hechos de corrupción considera se han dado en la municipalidad?

- a. Desobediencia _____
- b. Peculado _____
- c. Malversación _____
- d. Otros (especificar) _____

27. ¿Qué recomendaría usted para disminuir los riesgos de casos de corrupción?

- a. Actualizar legislación municipal existente _____
- b. Métodos de control más eficaces _____
- c. Personal idóneo para sus funciones _____
- d. Otros (especifique) _____

28. ¿Qué conocimientos posee sobre Auditoría Forense?

- a. Desconoce totalmente el tema _____
- b. Tiene conocimientos superficiales _____
- c. Está bastante familiarizado con el tema _____

29. ¿En qué forma contribuiría a las municipalidades la implementación de un Manual de Auditoría Forense?

- a. Transparencia _____
- b. Integridad _____
- c. Mejorar el control interno _____
- d. Desconoce _____

30. ¿Estaría dispuesto a recibir capacitación en Auditoría Forense para identificar e investigar casos de corrupción en la administración de los ingresos?

- a. Si _____
- b. No _____
- d. Desconoce _____

31. ¿Considera que la auditoría forense proporciona pruebas sustanciales para ser utilizadas en una investigación financiera?

- a. Mucho _____
- b. Poco _____
- c. Nada _____
- d. Desconoce _____

IV. DATOS DE IDENTIFICACIÓN

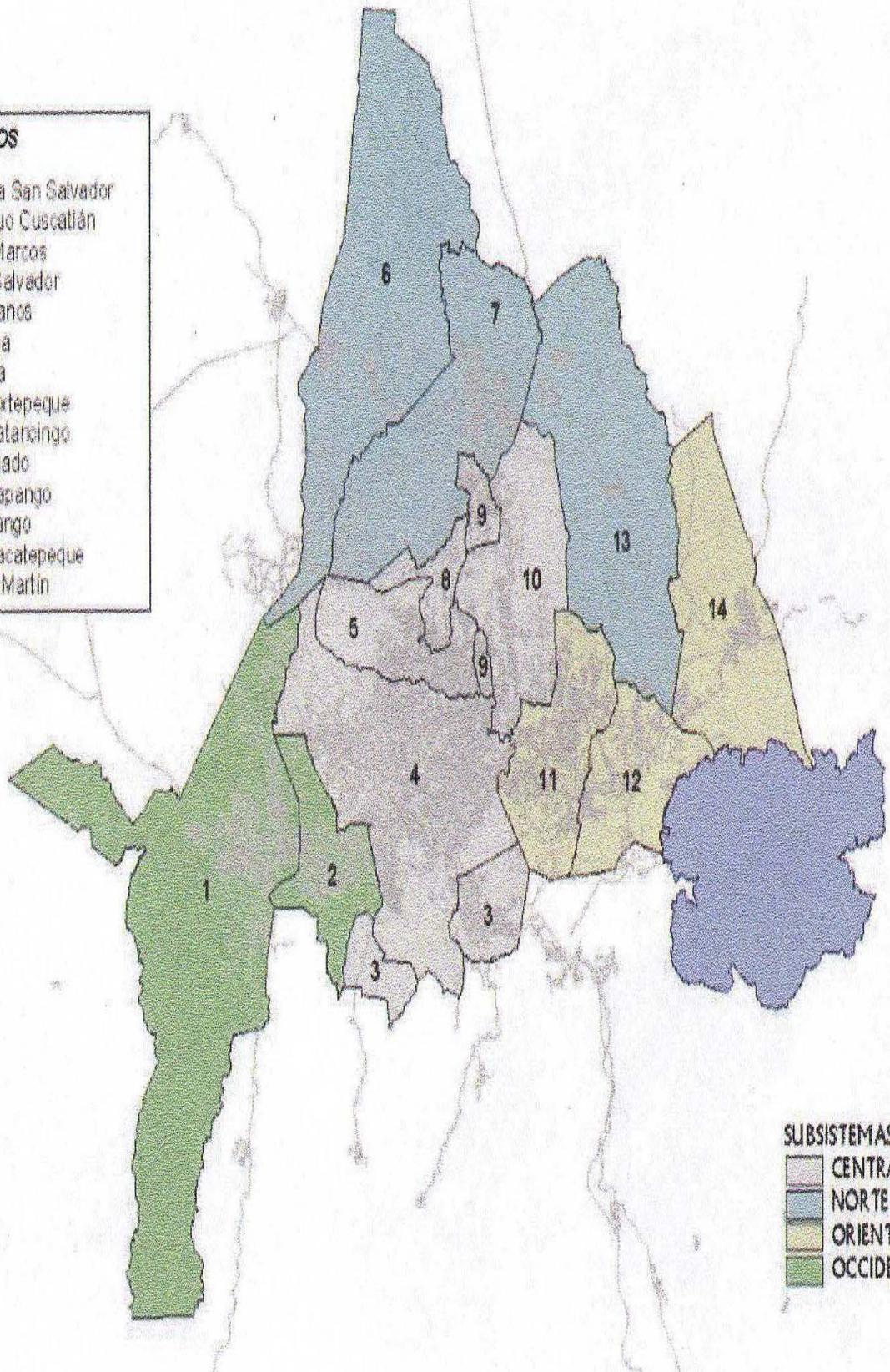
Nombre del Encuestador: _____

Nombre del Supervisor: _____

Lugar y fecha: _____

MUNICIPIOS

- 1- Nueva San Salvador
- 2- Antigua Cuscatlán
- 3- San Marcos
- 4- San Salvador
- 5- Mejicanos
- 6- Nejapa
- 7- Apopa
- 8- Ayutuxtepeque
- 9- Cuscatancingo
- 10- Deigado
- 11- Soyapango
- 12- Ilopango
- 13- Tonacatepeque
- 14- San Martín



- SUBSISTEMAS**
- CENTRAL
 - NORTE
 - ORIENTAL
 - OCCIDENTAL