



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA
PARA LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO
CARABOBO, EN LA DETECCION DE FRAUDES
CONTRA EL PATRIMONIO PÚBLICO**

Autora:
Karina A De Araujo L
C.I: V-12.810.612

Mayo, 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA
PARA LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO
CARABOBO, EN LA DETECCION DE FRAUDES
CONTRA EL PATRIMONIO PÚBLICO**

**Trabajo Especial de Grado para optar al título de
Magister en Ciencias Contables**

Autora:
Karina A De Araujo L
C.I: V-12.810.612

Mayo, 2015

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

VEREDICTO

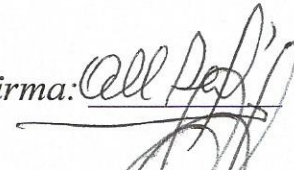
Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado

“LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO CARABOBO EN LA DETECCIÓN DE FRAUDE CONTRA EL PATRIMONIO PÚBLICO.”

*Presentado por el/la Lcda. Karina A. de Araujo L. C.I. 12.810.612 para optar al Título de Magister en Ciencias Contables, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.*

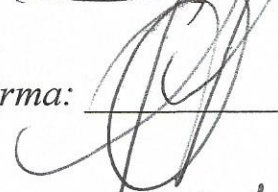
Presidente: Alexi Colmenares

C.I.: 3748830

Firma: 

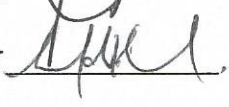
Miembro: José F. Cabeza

C.I.: 10452084

Firma: 

Miembro: Carol Omaña

C.I.: 3.841.118

Firma: 

Maracay, 20 de Julio de 2.015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA
PARA LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO
CARABOBO, EN LA DETECCION DE FRAUDES
CONTRA EL PATRIMONIO**

Autor: Karina A De Araujo L
Tutor: Américo Uzcategui

RESUMEN

La práctica de la Auditoría Forense ha pasado a ocupar un lugar importante en la Administración Pública, en virtud de que ésta se encuentra relacionada con aspectos de suma relevancia para la sociedad, como lo son la criminalidad, la culpabilidad y la responsabilidad jurídica; lo que ha generado, que éste tipo de auditoría se haya constituido en objeto de estudio científico por parte de diversas disciplinas de las ciencias sociales. En la actualidad y debido al carácter probatorio de que gozan los informes de auditoría forense, éstos se han transformado en eficaces herramientas para determinar la verdad y para aplicar las consecuencias jurídicas correspondientes, tanto en procesos judiciales, como en procedimientos administrativos. Entre las utilidades generadas por la auditoría forense, resalta el ser concebido como uno de los dispositivos de reconocida efectividad contra el flagelo de la corrupción, tan generalizada en las últimas décadas. De allí que el objetivo general de la presente investigación sea proponer una metodología de Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de fraude contra el Patrimonio Público. Metodológicamente asumirá una investigación de campo, descriptiva. La muestra estuvo representada por la totalidad de la población, es decir, cincuenta y ocho (58) funcionarios de la Contraloría General del Estado Carabobo. Como técnica se utilizará la encuesta y como instrumento un cuestionario tipo escala Lickert, el cual será previamente validado y calculada su confiabilidad.

Palabras Clave: Auditoría Forense- Detección de Fraudes – Contraloría General del Estado Carabobo.

INDICE GENERAL

	Pág.
Resumen.....	vi
Índice de Cuadros.....	vii
Índice de Gráficos.....	viii
Introducción.....	9

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema	11
Objetivos de la Investigación	17
Objetivo General.....	17
Objetivos Específicos.....	17
Justificación de la Investigación	17

CAPÍTULO II

Antecedentes de la Investigación.....	20
Bases Teóricas	24
Bases Legales	54
Definición de Términos.....	59

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación.....	62
Diseño de la Investigación	63
Población y Muestra.....	65
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	65
Validez y Confiabilidad	66
Procesamiento y Análisis de los datos	69

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	70
--	-----------

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	87
---	-----------

CAPÍTULO VI

PROPUESTA.....	90
-----------------------	-----------

LISTA DE REFERENCIAS	109
-----------------------------------	------------

INDICE DE CUADROS

CUADRO N°	Pág.
1 Porcentaje de Pérdidas por Fraude.....	37
2 Características para Aparentar Fortaleza Financiera.....	39
3 Características para Aparentar Debilidad Financiera	39
4 Operacionalización de la Variable	58
5 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo. Indicador: Control Interno.....	71
6 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo. Indicador: Control de Gestión.....	73
7 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo. Indicador:Control de Ejecución.....	74
8 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Principios para preservar el patrimonio público. Indicador: Honestidad, Transparencia, Participación, Eficacia, Eficiencia, Legalidad, Rendición de Cuentas,Responsabilidad.....	76
9 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Enriquecimiento Ilícito	78
10 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Apropiación.....	79
11 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Negligencia en Custodia de Bienes	80
12 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Uso de los Bienes en Beneficio Particular	82
13 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Malversación de Fondos Públicos.....	83
14 Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Aceptar Dativas	84

INDICE DE GRAFICOS

GRAFICOS N°	Pág.
1 Respuesta de la Muestra y la Dimension Proceso Administrativo. Indicador: Control Interno	72
2 Respuesta de la Muestra y la Dimension Proceso Administrativo. Indicador: Control de Gestión	73
3 Respuesta de la Muestra y la Dimension Proceso Administrativo. Indicador: Control de Ejecución.....	75
4 Respuesta de la Muestra y la Dimension Principios para preservar el patrimonio público. Indicador: Honestidad, transparencia, participación, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas, responsabilidad.....	76
5 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Enriquecimiento Ilícito	78
6 Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Apropiación.....	79
7 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público Indicador: Negligencia en Custodia de Bienes Públicos	80
8 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Enriquecimiento Ilícito	81
9 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Malversación de Fondos Públicos	82
10 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Aceptar Dativas	83
10 Respuesta de la Muestra y la Dimension Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Aceptar Dativas.....	84

INTRODUCCIÓN

En el transcurrir del tiempo se han realizado diferentes tipos de auditorías, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos, es así como a mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo tendió a analizar la Auditoría Forense como alternativa en detectar fraudes presupuestarios en el sector público.

Por tal razón, esta disciplina ha evolucionado para adaptarse a las exigencias del entorno caracterizado por cambios tecnológicos que involucran nuevos procesos, definición de nuevos servicios, entre otros. En este contexto surge la Auditoría Forense como alternativa que apoya el fortalecimiento de las instituciones públicas, procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal.

En este sentido, la corrupción administrativa es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público, siendo este tipo de Auditoría el instrumento ideal para combatir este flagelo como modelo de control y de investigación gubernamental, con el fin de detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado por parte de empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos y contribuir a mejorar la economía del país.

Por lo antes expuesto se presenta una investigación dirigida a proponer una metodología de Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de fraudes contra el patrimonio público.

El estudio que se presenta se estructura en seis (6) Capítulos, los cuales se describen a continuación:

Capítulo I, El Problema. Consta del planteamiento del problema, la justificación de la investigación, el objetivo general y los objetivos específicos.

Capítulo II, Marco Teórico. Expone de manera precisa los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y la definición de términos básicos.

Capítulo III. Marco Metodológico. Establece la metodología por la cual se desarrolla la investigación, tal como: diseño, tipo y nivel de la investigación, la unidad de análisis, población, muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos y análisis de los datos.

Capítulo IV. Análisis e Interpretación de los Resultados. Contiene la presentación y discusión de los resultados arrojados por el instrumento de recolección de datos, por otro lado se exponen las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones a las que llego el investigador.

Capítulo VI. Propuesta de la metodología de Auditoria Forense.

Para concluir, se muestran las referencias que dieron lugar a consulta para el desarrollo de la investigación, además de los anexos que se incluyen.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El desarrollo de un país lleva consigo la actualización y adecuación de los sistemas administrativos como una de sus propiedades. En las últimas décadas se han dado reformas, cambios estructurales, estrategias en la administración y gerencia; que han permitido hacer frente a diversos procesos que se llevan a cabo en las organizaciones del sector público y privado, para tratar de frenar un fenómeno que ha venido creciendo en forma alarmante como lo es la corrupción.

La corrupción no es una exclusividad de la administración pública. Alemán (2002: 14), la define como “El abuso de las autoridades públicas para conseguir un beneficio personal”. Nada impide hablar de la corrupción privada, como el abuso de las autoridades de una empresa para conseguir un beneficio particular. El mismo autor expone que las autoridades del sector público buscan como objetivo no la maximización de las ganancias personales, sino la mejoría del bien común para usarlas en beneficio propio; es una flagrante ruptura del cuasi contrato entre el Estado y sus empleados. De la misma manera, afirma que emplean los recursos de una empresa, sean sus dueños accionistas o personas físicas, para otro beneficio que no sea el de la empresa, viola el contrato empleador-empleado.

Lo anteriormente descrito ha venido causando un daño irreversible en los servicios públicos, afectando también la eficiencia y eficacia de las gestiones de los

gobiernos de turno, pues se desperdician recursos necesarios para los sectores más deprimidos.

Esta situación obliga a tomar decisiones en la búsqueda de soluciones para evitar que se continúe despilfarrando y malversando los recursos de la nación; de allí se deduce la importancia de la Auditoria Forense. En el lenguaje común, el término forense se asocia únicamente con la medicina legal y con quienes la practican, inclusive en la mayoría de los países se refieren a identificar este vocablo con necropsia (necro que significa muerto o muerte), patología (ciencia médica que estudia las causas, síntomas y evolución de las enfermedades) y autopsia (examen y disección de un cadáver, para determinar las causas de la muerte).

Según el Diccionario Espasa de la Lengua Española (2000), el término forense comprende la latín forensis, que significa público, igualmente expone que el origen de forum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas. Lo forense se vincula con lo relativo al Derecho y a la aplicación de la Ley, en la medida de localizar un profesional idóneo que asista al Juez en asuntos legales competentes y para ello aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro, para estos tiempos, en la Corte.

En términos de Contabilidad, según Castro y Cano (2003), la Contaduría Forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una Corte de Jurisprudencia, contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral.

Mencionar los autores que inicialmente trataron sobre la Auditoria Forense, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional Auditoria Gubernamental, en especial ante delitos como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflictos de intereses, entre otros. La actitud de los contadores y auditores ha generado un gran giro, especialmente al comprender cómo su labor facilita el apoyo a las investigaciones judiciales que mediante evidencias contables, aclaran diferentes disputas legales.

En este mismo orden de ideas, Camargo (2003), define Auditoria Forense como:

Una auditoria especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional Auditoria Gubernamental, en especial ante delitos como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflictos de intereses, entre otros; para mejorar las posibilidades de detectar situaciones de fraude significativo en los Estados Financieros. Esto se debe a que la auditoria típica de los Estados Financieros no es una auditoria de fraude o un examen de evidencia, tipo forense (p. 1).

A los efectos de esta definición, la responsabilidad básica del Auditor, establece su responsabilidad en un nivel apropiado. Debe obtener certeza razonable, pero no absoluta, respecto a que los Estados Financieros no están sustancialmente desvirtuados. Elevar ese nivel de certeza colocaría una carga no equitativa sobre la profesión y un costo injustificado en las entidades sujetas a auditorias.

Es importante mencionar que el Contador Público como ejecutor de la Auditoria Forense, pretende detectar y evaluar las tendencias y los acontecimientos que están más allá del control de la organización. Ésta lleva a pensar en la experticia

y el peritaje contable, en interacción con la auditoria como un medio de prueba en las diferentes actividades que realiza el Contador Público, donde se describe el campo de acción del mismo, sus basamentos legales, los cuales se fundamentan en el Código de Procedimiento Civil, donde la experticia se consagra como un medio probatorio calificándose su naturaleza y finalidad, así como la determinación del mismo por los expertos, la manera de nombrarlos, la forma en que se debe rendir el dictamen, casos en que se procede a practicarla de oficio y finalmente el criterio de valorar y su fuerza probatoria.

En referencia a lo anterior, Cano (2005), agrega que:

La profesión contable y los organismos de control, mediante el ejercicio de una auditoria especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, se abre un nuevo espacio en lo que se ha dado en denominar forense y para ello constituye un modelo de auditoria encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento de los directivos y el uso eficaz de los recursos que administra, sean del Estado o de accionistas privados (p. 2).

Por lo tanto, si se infringe la Ley es allí en donde se requieren peritos e investigadores especializados para la comprobación de estos hechos. Frente a este cúmulo de dificultades se abren las posibilidades a la profesión contable para entrar a participar activamente, desempeñando una auditoria especializada en investigar, descubrir e identificar a los funcionarios públicos corruptos para que sean castigados; de este modo se está contribuyendo a cerrar las puertas a los múltiples fraudes que desangran las arcas nacionales de los países.

Según Cano (2005), uno de los elementos que favorece a la corrupción es la impunidad. Refiere que para evitar que esto suceda, dentro de la investigación se ha recurrido a los peritajes como una actividad procesal y de asistencia legal, bajo un

encargo judicial, elaborado por personas diferentes a las partes del proceso, altamente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante el cual se suministran el Juez razones para la formación de su convencimiento, respecto a ciertos hechos cuya percepción o entendimiento escapan a las actitudes del común de las personas.

El Código de Procedimiento Civil (1990), en su artículo 451 indica que la experticia se efectúa sobre hechos cuando así lo determine un tribunal de oficio, en los casos permitidos por la Ley, o a petición de partes interesadas. Éste se promoverá por escrito, indicándose con precisión los puntos sobre los cuales debe efectuarse dicha experticia.

De acuerdo a lo anterior se desprende que, es difícil determinar la naturaleza jurídica del fraude, debido a que existe diversidad de criterios al respecto. Pero no hay que perder de vista los elementos y supuestos del fraude a los efectos de los administradores, para proteger tanto la empresa pública como privada, su patrimonio y las relaciones jurídicas de la empresa.

En este orden de ideas, la actuación del Contador Público tiende a lograr una opinión técnica, objetiva y veraz de los Estados Financieros que se presentan para fines de fraudes, pues se ha dado el caso que en algunas empresas donde se han detectado los mismos, presentan balances “maquillados” que no reflejan con sinceridad la verdadera situación de la empresa.

Por lo anteriormente expuesto, surge la necesidad de plantear en la presente investigación, la Auditoria Forense como herramienta para combatir la corrupción en el sector público, en la cual se hace énfasis sobre la experticia y la Auditoria como medio de prueba sobre la existencia o inexistencia de hechos delictivos, ya que se ha podido observar en entrevistas no participantes realizadas por el investigador a los

funcionarios auditores de la Contraloría General del Estado Carabobo, la existencia en los entes sujetos de control de desviaciones de recursos, mal uso de los bienes, peculado de uso y transferencias de dinero a otras partidas sin autorización.

En opinión de los funcionarios, este acontecimiento se debe a las debilidades de control interno que suelen existir en algunas instituciones públicas ligadas a la impunidad hasta ahora mostrada por la justicia, como efecto parcial de la corrupción, lo cual ha impedido que la administración de los bienes públicos funcione con eficiencia.

En tal sentido, la Auditoria Forense se convierte en la principal herramienta de la administración, caracterizada por probidad, legalidad, equidad y racionalidad en el uso de los recursos. Así mismo, la aplicación del control como elemento impulsador de acciones correctivas, se traducirá en efectos positivos, logrando la disminución de hechos ilegales en perjuicio del patrimonio público.

Del anterior planteamiento, surgen al investigador las siguientes interrogantes:

¿Existe necesidad de aplicación de una Auditoria Forense por parte de los funcionarios de la Contraloría General del Estado Carabobo a los organismos públicos?

¿Cómo contribuye la Auditoria Forense a preservar el patrimonio público?

¿Puede la Contraloría General del Estado Carabobo utilizar la Auditoria Forense como herramienta de control para combatir la corrupción en los organismos públicos?

Con el propósito de dar respuestas a estas interrogantes se plantea esta investigación, con la intención de proponer una metodología de Auditoria Forense

como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de fraudes contra el patrimonio público, con el fin de combatir la corrupción en el sector público.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer una metodología de Auditoria Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de fraudes contra el patrimonio público.

Objetivos Específicos

- Diagnosticar la importancia de la Auditoria Forense por la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de hechos de corrupción en el sector público.
- Determinar la existencia de ilícitos, delitos o acciones contra la Ley en la preservación del patrimonio público del Estado Carabobo.
- Desarrollar una metodología de Auditoria Forense como herramienta para controlar la corrupción en el sector público del Estado Carabobo.

Justificación de la Investigación

El propósito de esta investigación es analizar la Auditoria Forense como una herramienta para combatir la corrupción en el sector público del Estado Carabobo,

sirviendo la Contraloría General al Estado como un ente que puede dar un importante aporte informativo en los procesos administrativos, tanto para el estudiante de Contaduría, Administración, abogados, profesionales y ciudadanos en general; al permitir utilizar la Auditoria Forense como elemento probatorio en casos de corrupción y como sistema de control e investigación para proveer evidencias necesarias y enfrentar delitos cometidos por funcionarios y empleados del sector gubernamental, de esta forma se controlarán los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de la región se pretende aportar a los profesionales de la Contaduría Pública conocimientos técnicos en el área objeto de estudio, considerando que en Venezuela la administración tanto pública como privada, está sometida al flagelo de la corrupción y a la descalificación de los valores éticos y morales.

También, la utilización de la Auditoria Forense constituye una base fundamental del proceso administrativo que tiene carácter permanente, indeleble, inalterable e imprescindible, para permitir con estas características fundamentar los alegatos y argumentos de la acusación.

Por otra parte, se considera relevante para la sociedad organizada, ya que surge la necesidad de ofrecer servicios a cualquier miembro de la ciudadanía para combatir la creciente corrupción, ya que permite que un experto emita ante jueces, conceptos u opiniones de valor técnico para poder actuar con certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia por la Contraloría General del Estado Carabobo, en la gestión fiscal de los organismos públicos.

Desde el punto de vista metodológico, se busca ampliar los conocimientos de los funcionarios públicos sobre procedimientos ilícitos, a través de una información completa con el objetivo de que éstos se conviertan en instrumento facilitador para el suministro de información precisa será de gran utilidad pues la misma busca

promover la justicia con equidad, mejorando así los aspectos de la línea de atención en lo que a casos de corrupción se refiere.

Igualmente, se justifica porque puede ser utilizada en el futuro como instrumento de referencia a nuevas investigaciones que ampliarán y profundizarán el conocimiento formal, de técnicas y procedimientos de Auditoria Forense.

CAPITULO II

MARCO TEORICO REFERENCIAL

El marco teórico referencial es el espacio donde se describe, según Arias, F (2006:106), “el producto de la revisión documental y bibliográfica y consiste en una recopilación de ideas, posturas de autores, conceptos y definiciones, que sirve de base a la investigación....”.

El resultado de la selección de aspectos relacionados del cuerpo epistemológico de la Auditoría Forense, como alternativa aplicable en detectar fraudes presupuestarios en el sector público, va a permitir el análisis de los hechos conocidos y orientar la búsqueda de otros datos relevantes.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación son los avance del tema objeto de estudio, según Arias, F (2006:106) “Los antecedentes reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada y sirven de modelo o ejemplo para futuras investigaciones”.

Efectuando la indagación documental relacionada al estudio se seleccionaron algunos trabajos como antecedentes que permitan a esta investigación establecer su propio marco teórico.

Al respecto, Ludwig, F (2012), en su tesis de Maestría Auditoria Integral y Control de Gestión “**La auditoría forense como un nuevo proceso de fiscalización,**

control e investigación contra la corrupción en el sector gubernamental”; presentada en la Universidad APEL mediante un estudio exploratorio y utilizando métodos de la observación, el inductivo, el de análisis y la síntesis, desarrolla una revisión de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA’s) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC’s); y concluye que, la auditoría forense en un proceso, en la lucha contra la corrupción, el valor agregado para los procesos operativos, transparencia en las operaciones, credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas.

Igualmente, Briceño, Y (2009) realizó una investigación para optar al título de Especialista en Gestión y Finanzas Públicas titulado **“Metodología Utilizada por los Profesionales de la Contaduría Pública para Practicar Auditoría Financiera Forense en el Proceso Penal”**, allí expresó que la auditoría financiera forense es una labor en donde el contador público presta apoyo procesal desde el punto de vista de recaudación de pruebas y el peritaje. Este apoyo se enfatiza tanto en las investigaciones en curso, como en las etapas previas al fraude para determinar la presencia de un delito y su cuantía. La investigación que se desarrolló, se trazó como objetivo verificar los procedimientos legales, normas y principios utilizados por los profesionales de la contaduría pública en la recopilación de las evidencias documentales para practicar la auditoría financiera forense en el proceso penal. La investigación fue descriptiva y bibliográfica.

Concluyéndose que se debe proporcionar conocimiento e incentivar a los Contadores Públicos a iniciarse en esta área y comiencen a insertar en su preparación profesional aspectos legales admisibles en un tribunal para la exhibición de pruebas y evidencias. La vinculación de este estudio es que resalta aspectos interesantes en torno a la auditoría forense y la manera cómo debe realizarse para que sus resultados sean confiables al momento de iniciar un proceso penal, toda vez que el contador

público debe recolectar las evidencias necesarias para iniciar cualquier proceso ante los hechos generadores de responsabilidad administrativa.

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

De igual modo, Villalobos, Consuelo (2010), en su investigación titulada **“La auditoría forense una perspectiva de la Contaduría Pública para combatir la corrupción”**; presentada en la Universidad Santo Tomas para optar al título de Magister en Ciencias Económicas, afirma que una de las tantas dificultades de nuestro país es el de la corrupción; para ello se basaron en los planteamientos de Cano, M. y Lugo, D. (2004), mediante el método descriptivo y validación de cuestionarios y entrevistas, concluyendo que este profesional debe contar con los requisitos y condiciones necesarias para desarrollar la Auditoría forense.

También, Rodríguez, Alexander (2011), realizó una investigación para optar al título de Magíster en Ciencias Contables titulado **“La auditoría forense en el ámbito del control fiscal en las unidades de auditoría interna de la gobernación del estado Carabobo”**. El trabajo estuvo dirigido analizar la auditoría forense en el ámbito del Control Fiscal en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Carabobo y como objetivos específicos describir el proceso que se realiza para ejercer la potestad investigativa de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Carabobo, verificar si la conexidad entre la auditoría forense y el control fiscal se desprende de la necesidad que se tiene de establecer una cadena de custodia que asegure la evidencia, que la resguarde y que permita su obtención con fundamento a la competencia legalmente atribuida, identificar el nivel de conocimiento y alcance del Auditor Interno para declarar la responsabilidad administrativa, formular reparos, imponer multas, absolver de dichas responsabilidades o pronunciar el sobreseimiento y determinar el ámbito del control fiscal donde se aplican los procedimientos investigativos vigentes en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Aragua.

La investigación estuvo enmarcada dentro de un estudio de campo con diseño documental, con carácter descriptivo, por medio de la aplicación de encuestas tipo cuestionario. Entre las conclusiones más destacadas se tiene que el auditor pocas veces ejerce completamente su derecho a declarar la responsabilidad administrativa, formular reparos, imponer multas, absolver de dichas responsabilidades o pronunciar el sobreseimiento ya que solo se encarga de la potestad investigativa, más no la de carácter sancionatorio, esto porque su alcance llega solo al momento de sustentación de pruebas.

En estas investigaciones se afirma que los contadores pueden luchar contra los delitos corporativos y combatir la corrupción, el fraude, el lavado de activos y el narcotráfico mediante la auditoría forense.

Los estudios antes reseñados guardan estrecha relación con la presente investigación, sobre la Auditoría Forense como herramientas en detectar fraudes en el Sector Público, en este sentido los autores antes citados concluyen que la Auditoría Forense de hoy se enfrenta a un campo de acción en el cual debe tener una formación jurídica, con énfasis en la recolección de evidencias que posteriormente se transforma en pruebas, ya que sus habilidades en el manejo de evaluación de control interno y los procedimiento y fases de auditoría, lo destacan como un profesional de alta idoneidad, para convertir estas evidencias en pruebas.

Bases Teóricas

Arias, F (2005:20), señala que las bases teóricas “implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar o explicar el problema planteado.”

Para la realización de esta investigación se identificó una serie de definiciones conceptuales que sirven de fundamento teórico a los aspectos en estudio. Todo esto, con el propósito de hacer una descripción detallada de los elementos que intervienen en la descripción del problema; a fin de facilitar la debida explicación del mismo sustentado en el conocimiento científico.

La Auditoría Financiera (Externa) y el Fraude

Según Badillo (2005), la Auditoría Financiera es la originaria, tradicional, plenamente normada y más difundida de las auditorías, por cuanto con ella nació la profesión del auditor y porque en casi todos los países es legalmente obligatoria para determinadas empresas. Es realizada por firmas auditoras externas y se enfoca en el análisis y estudio de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión

(dictamen) sobre dos aspectos fundamentales: razonabilidad de saldos y cumplimiento de PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

Igualmente sostiene que es el estado de examen o verificación de los estados contables, llevada a cabo por un profesional competente y mediante la aplicación de unos procedimientos sujetos a unos procedimientos de auditores aceptados, que se plasma en un documento que se llama informe de auditoría y donde se muestra la situación financiera de la empresa, el resultado de sus operaciones, la conformidad de los principios contables aceptados.

El auditor financiero aplica los procedimientos de auditoria necesarios para determinar si los saldos son razonables; es decir, si están bien presentados en lo importante, libres de distorsiones significativas (materiales) que pueden ser producidas por error y/o fraude.

En caso de detectar fraudes el auditor financiero se preocupa de establecer la incidencia que éstos tienen sobre los estados financieros; y, por tanto, debe determinar si dichos fraudes afectan o no la razonabilidad de los saldos involucrados.

Es responsabilidad del auditor comunicar a la gerencia, al directorio, al comité de auditoría o a los organismos de control correspondientes, los hechos fraudulentos encontrados. El auditor financiero al detectar fraudes no profundiza en los mismos más allá de evidenciar y determinar la incidencia que tienen sobre los saldos auditados.

Por otra parte, Yáñez y Yung (2004), exponen que:

Cuando se descubren las manipulaciones de los estados financieros es raro que no se intente culpar a los auditores

externos. En los Estados Unidos, cada vez con más frecuencia se oyen las críticas, entre otras, que la independencia de los auditores externos ha sido comprometida, que el auditorio se ha vuelto una especie de asesoría y que los auditores externos utilizan personal con poca experiencia en funciones importantes. Todas estas críticas son dignas de consideración y estudio, pero la razón por la cual los auditores externos no descubren el fraude tiene más que ver con cómo se inicia y desarrolla el fraude financiero (p. 15).

El fraude empieza pequeño, debajo de los bordes de materialidad utilizados por los auditores. También típicamente surge primero en los trimestres, en los cuales no se tienden a enfocar los auditores. Otro factor, según Yáñez y Yung (2004), es que el fraude característicamente comienza en área donde los principios de la contabilidad son ambiguos, es decir, áreas donde es difícil descubrir el problema y si se descubre es difícil criticar las decisiones tomadas por la administración de la empresa. A estos factores, añaden que cuando crece el fraude, y es imposible que se mantenga a un mismo nivel, los empleados de las empresas se dedican a esquivar a los auditores.

Igualmente acotan que no se trata de disculpar a los auditores externos, pero sí describe cómo puede ser que los auditores externos no detecten un fraude naciente. La realidad es que cuando un fraude llega al punto de ser descubierto por los auditores ya es muy tarde. En ese momento el fraude alcance proporciones masivas y casi seguro lleva años creciendo.

En tal sentido, se concluye que la responsabilidad del auditor externo para detectar irregularidades o fraude se establece en el prefacio de las normas y estándares de auditoría. En este prefacio se indica que aunque el cometido de los auditores externos no exige normalmente la búsqueda específica de fraudes, la auditoría deberá planificarse de forma que existan unas expectativas razonables de detectar irregularidades materiales o fraude.

Si el auditor externo detecta algún tipo de delito deberá presentar un informe detallado sobre la situación y aportar elementos de juicio adicionales durante las investigaciones criminales posteriores. El auditor externo solamente puede emitir opiniones basadas en la información recabada y normalmente no estará involucrado directamente en la búsqueda de pruebas; a menos que su contrato sea extendido a otro tipo de actividades normalmente fuera de su alcance.

El cometido y responsabilidad de los auditores internos vienen definidos por la dirección de la empresa a la que pertenecen. En la mayoría de ellas, se considera que la detección de delitos informáticos forma parte del cometido de los auditores internos.

La Auditoria Interna y el Fraude

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos (2003:52), define la auditoria interna como "Una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, 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 auditoria interna surge con posterioridad a la auditoria externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo. Generalmente, la auditoria interna clásica se ha venido ocupando fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera.

La necesidad de la auditoria interna se pone de manifiesto en una empresa a medida que ésta aumenta en volumen, extensión geográfica y complejidad y hace imposible el control directo de las operaciones por parte de la dirección. Con anterioridad, el control lo ejercía directamente la dirección de la empresa por medio de un permanente contacto con sus mandos intermedios, y hasta con los empleados de la empresa. En la gran empresa moderna esta peculiar forma de ejercer el control ya no es posible hoy día, y de ahí la emergencia de la llamada auditoria interna.

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis, objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas. Este objetivo se cumple a través de otros más específicos como los siguientes:

1. Verificar la confiabilidad o grado de razonabilidad de la información contable y extracontable, generada en los diferentes niveles de la organización.
2. Vigilar el buen funcionamiento del sistema de control interno (lo cual implica su relevamiento y evaluación), tanto el sistema de control interno contable como el operativo.

Sin embargo, el fracaso de auditoria interna acerca de la prevención o descubrimiento del fraude se puede describir con facilidad. En primer lugar, muchas empresas no tienen una auditoria interna con la capacidad para destacar su papel. En segundo lugar, en las empresas donde sí existe una auditoria interna adecuada, está bajo el control de la administración de la empresa. Obviamente cuando esa administración está envuelta en un fraude, dirige a la auditoria interna de forma que previene el descubrimiento del fraude.

De acuerdo con Soriano (2012), el auditor interno es responsable de asistir en la prevención del fraude a través del examen y evaluación de lo adeudado y efectivo del control de acuerdo con el riesgo potencial en los diferentes segmentos de operación de la organización. Para llevar a cabo estas responsabilidades el auditor interno deberá determinar si:

1. Se fomenta en el medio ambiente la conciencia de control.
2. Establecen metas y objetivos reales.
3. Existen políticas corporativas por escrito (ejemplo: código de conducta que describa lo que debe entenderse por actividades prohibidas y las acciones requeridas cuando esas violaciones sean descubiertas).
4. Establecen y mantienen políticas para la autorización de transacciones.
5. Políticas, prácticas, procedimientos, reportes y otros mecanismos son desarrollados para controlar actividades y salvaguardar activos particularmente en las áreas de alto riesgo.
6. Los canales de comunicación proporcionan a la gerencia información adecuada y confiable.
7. Son necesarias recomendaciones para el establecimiento y mejoramiento de controles efectivos que ayuden a determinar fraudes.

Así mismo, afirma que al llevar a cabo una auditoria, la responsabilidad del auditor interno para detectar un fraude es:

1. Tener conocimiento suficiente del fraude para estar capacitado para identificar indicadores de que un fraude podría haber sido cometido. Este conocimiento incluye la necesidad de conocer las características del fraude, las técnicas usadas para cometer fraudes y los tipos de fraudes asociados con las actividades auditadas.
2. Estar alerta para las oportunidades, así como las debilidades de control, que podrían permitir un fraude.

3. Evaluar los indicadores de que un fraude podría haber sido cometido y decidir si es necesario efectuar más acciones adicionales o recomendar una investigación.
4. Notificar a las autoridades apropiadas dentro de la organización cualquier determinación que se haga y si hay suficientes indicadores de que en el fraude ha sido cometido para recomendar una investigación.

Soriano (2012), señala además que los auditores internos no deben esperar tener un conocimiento equivalente a la persona cuya responsabilidad primaria es detectar e investigar el fraude. Además los procedimientos de auditoria en forma individual, aún cuando sean llevados a cabo con el debido cuidado profesional, no garantizan que el fraude sea detectado. De acuerdo a su opinión, la investigación consiste en llevar a cabo los procedimientos necesarios para determinar si un fraude ha sido cometido como lo sugieren los indicadores. Esto incluye la recopilación de evidencia suficiente acerca de los detalles específicos del fraude descubierto. Auditores internos, abogados, investigadores, personal de seguridad y otros especialistas de dentro y fuera de la organización, son las gentes que participan y conducen una investigación de fraudes y que cuando se lleve a cabo una investigación de fraude, deberían:

1. Asegurarse del nivel al que se ha extendido la complicidad en el fraude dentro de la organización. Esto puede ser crucial para asegurarse que el auditor interno evite proporcionar u obtener información engañosa de las personas que pudieran estar involucradas.
2. Determinar el conocimiento, habilidades y disciplinas necesarias para llevar a cabo una investigación efectiva.
3. Designar procedimientos a seguir para intentar identificar a los perpetradores, extensión del fraude, técnicas usadas y causa del fraude.
4. Coordinar actividades con la gerencia de personal, asesor legal, y otros especialistas durante la investigación.

5. Estar consciente de los derechos de las personas declarantes y del personal dentro del alcance de la investigación y la reputación de la organización.

Por otra parte, acota que una vez que una investigación de fraude es concluida, el auditor interno deberá asegurarse de los datos recopilados con el objetivo de determinar si los controles deben ser implementados o fortalecidos para reducir la vulnerabilidad en el futuro.

Auditoria Forense

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

Badillo (2005:25), la define como: “Aquella labor de auditoria que se enfoca en prevenir y detectar el fraude financiero; generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos”.

Una Auditoria Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafotécnicos, informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros de sistemas, agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, entre otros que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación.

Otra divergencia que muestra la doctrina, es la de homologar las nociones de contabilidad forense con la de auditoria forense, homologación que no se comparte

por diversas razones, pero quizás las dos más importante son: admitir que ello sea así, es anular en existencia a la novísima disciplina de la auditoria forense o cuando menos, la reduce a lo que siempre ha existido contabilidad forense de manera que lo único nuevo sería el nombre de una misma actividad.

Desde hace muchos años existe la contabilidad forense, las mejores policías de investigación criminalística de casi todos los países, han tenido siempre una unidad de contabilidad forense, y sin embargo, ello no impidió que se cometieran los fraudes que ha reportado la historia y en muchos casos, sólo lograron cuantificar el impacto del fraude sin poder precisar ni los autores ni los medios de comisión; otra razón es la que se considera elemental para establecer una gran diferencia, y esta no es otro que, si bien es cierto que el impacto del fraude siempre será cuantificable en términos de las finanzas y/o economía de las empresas, y ello se refleja en los estados financieros de la misma; no menos lo es que, un importante número de fraudes (en términos de tipología) no son causados por manipulación de la contabilidad o de los estados financieros mismos, sino que son cometidos como delitos puntuales y concretos, como lo son el hurto de activos, uso indebido de activos, favoritismos en contrataciones, sobrepagos, comisiones ilegítimas, falsificación de documentos, firmas, manipulación informática, entre otros; que como es fácil apreciar, nada tienen que ver con la actividad cotidiana de un contador sea ordinario o forense.

Estos esquemas, métodos o tipologías delictivas han pasado desapercibidos en un gran número de casos para los contadores tradicionales o los llamados contadores forenses, e incluso para los auditores internos y externos. Por ello, la formación del auditor forense es muy especial y concreta, pues esta actividad está dirigida a acometer investigaciones que van mucho más allá de la contabilidad de una empresa o institución. Ciertamente que, en cualquier auditoria forense que se pretenda adelantar, es imprescindible la presencia en el equipo auditor, de un hábil y sagaz contador, entre otros profesionales que deben ser convocados, así como la de un

experto en informática, un abogado y un experto forense en documentos entre otros, para garantizar una trabajo de alta calidad, eficiencia y eficacia profesional.

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

De acuerdo con Rogers (2006), la auditoria forense ha crecido significativamente durante la última década, dado los escándalos de fraudes, quiebras, sobornos, trucos financieros, lavado de dinero, enriquecimiento ilícito, corrupción, apropiación indebida de propiedad intelectual y otros activos, que han afectado como una seria epidemia a personas, empresas, instituciones y gobiernos.

Los contadores públicos participan en el mundo de los negocios emitiendo información financiera para la toma de decisiones a través de la auditoria, también se involucran en la solución de situaciones especiales mediante revisiones sobre procedimientos acordados y asisten a los tribunales de justicia por medio de peritajes contables en aseguramiento de pruebas y litigios de orden marítimo, civil, penal, laboral y familiar. Al tomar en cuenta que la auditoria es un examen selectivo sobre la información financiera, que no está precisamente diseñada para identificar todas las irregularidades y que las revisiones sobre procedimientos acordados y diligencias judiciales donde el auditor o perito contable sólo puede referirse a lo convenido u ordenado, resulta, en opinión de Rogers (2006), que el auditor tiene una participación limitada en la detección y revelación de fraudes.

Añade además, que los negocios y gobiernos dentro de un mundo competitivo, con legislaciones, regulaciones y normas permisivas o insuficientes, aunado a una confluencia de factores económicos, políticos y sociales adversos, y con una consistente pérdida de valores, se han aprovechado de esta coyuntura para perpetrar y permitir fraudes.

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

Papel de los Auditores Forenses

A los auditores forenses también se les conocen como contadores forenses, auditores de fraudes y como soporte de litigios. Los atributos personales de un auditor forense, de acuerdo con la opinión de Rogers (2006), deben incluir: seguridad en si mismo, persistencia, compromiso con la honestidad y el juego limpio, creativo, curioso, independiente, objetivo, con instinto para saber qué esta fuera de lugar y balance, con buena presentación, con comunicación clara, sensible a la conducta humana, con sentido común y capacidad para poner las piezas en un rompecabezas sin fuerza y sin invención.

Rogers (2006), indica que The Association of Certified Fraud Examiners de Austin, Texas, USA emite los Manuales Antifraude y la Idoneidad para ejercer como Examinador de Fraude Certificado. Esta asociación líder se dedicada a informar, educar y certificar a profesionales antifraude a nivel mundial en áreas de criminología y ética, transacciones financieras, investigación de fraude y elementos legales del fraude; para prevenir, detectar, confirmar o descartar fraudes.

Características de la Auditoria Forense

Rogers (2006), indica que la auditoria forense se diferencia de la auditoria según la naturaleza y áreas que la abarcan, así:

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

Finalmente, el campo de acción de la Auditoria Forense es muy diverso y puede conllevar investigaciones de fraudes financieros, laborales o corporativos, de mucha cuantía perpetrados tanto en el sector público como en el sector privado, incluyendo aspectos relacionados con lavado de activos, evasión tributaria, enriquecimiento ilícito y otros.

Fraude Financiero

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

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

- Alteración de registros.
- Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa.
- Apropiación indebida de efectivo o activos de la empresa.
- Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.
- Defraudación tributaria.
- Inclusión de transacciones inexistentes.
- Lavado de dinero y activos.

- Obtener beneficios económicos ilegales a través del cometimiento de los delitos informáticos.

- Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos, gastos.

- Ocultamiento de faltante de efectivo mediante sobrevaloración del efectivo en bancos, aprovechando los períodos de transferencias entre cuentas.

- Omisión de transacciones existentes.
- Pérdidas o ganancias ficticias.
- Sobre o subvaloración de cuentas.
- Sobrevaloración de acciones en el mercado, entre otras.

El porcentaje de las pérdidas por fraude, de acuerdo a lo presentado por la Association of Certified Fraud Examiners por Rogers (2006), es mayor mientras aumentan los niveles dentro de la organización de quienes la cometen (Ver Cuadro 1), por ello, se establece una relación inversa entre el porcentaje de personal en un determinado nivel organizacional y el porcentaje de pérdidas por fraude que provoca.

Cuadro 1
Porcentaje de Pérdidas por Fraude

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

Fuente: Rogers (2006). *Auditoria Forense*.

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

De acuerdo con Leyva (2007), la Oportunidad, como el nombre lo indica, es lo primero que lleva a que alguien haga algo que no deba; se da por diferentes razones: exceso de confianza, acceso a información privilegiada o falta de control. Entonces, cuando alguien ve una oportunidad o se abre la misma, es muy probable que pueda hacer algo en contra de la ética para alcanzar lo que quiere. Lo segundo, es la necesidad, que es obvia, ya que es el deseo latente de conseguir algo, o simplemente porque a alguien le falta dinero, no necesariamente alguien hace cosas indebidas porque es mala. Y la tercera es la racionalización. Es la mejor parte del triangulo de acuerdo a la opinión del autor mencionado, ya que después de que se ha presentado una oportunidad y hay necesidad, es el momento en que la persona divaga y divaga, habla consigo mismo/a y se convence de que lo que está haciendo no está tan mal.

Tipos de Fraudes Financieros

Partiendo de que el fraude financiero es la distorsión de la información financiera con ánimo de causar perjuicio a otros, puede clasificarse, en opinión de Badillo (2005), en corporativo y laboral.

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

Fraude Corporativo. El fraude corporativo es la distorsión de la información financiera realizada por parte de la alta gerencia con ánimo de causar perjuicio a los usuarios de los estados financieros. Igualmente es denominado “Reporte Financiero Fraudulento”, “Revelaciones Financieras Engañosas”, “Fraude de la Administración”,

“Crimen Corporativo o “Crimen de Cuello Blanco”. Éste se materializa cuando una empresa deshonestas, dependiendo de las irregularidades y fines que persiga, puede tender a distorsionar los estados financieros, que generalmente se hace con dos sentidos: Aparentar fortaleza o debilidad financiera.

Según lo expuesto por Badillo (2005), las empresas fraudulentas generalmente tienden a aparentar fortaleza financiera cuando trabajan en un entorno, con las características que se pueden observar en el Cuadro 2.

Cuadro 2

Características para Aparentar Fortaleza Financiera

Mercado de Valores	Activo
Empresa de Tipo	Cotizadas en Bolsa
Administración Tributaria	Fuerte
Carga Tributaria (Costo/Beneficio)	Razonable

Fuente: Badillo (2005). *Auditoria Forense*

Para aparentar fortaleza financiera, las empresas tienden a: Sobre-valorar los activos y los ingresos y a Sub-valorar los pasivos y gastos.

Por otro lado, Badillo (2005), agrega además que generalmente las empresas fraudulentas tienden a aparentar debilidad financiera cuando trabajan en un entorno con las siguientes características:

Cuadro 3

Características para Aparentar Debilidad Financiera

Mercado de Valores	Inactivo
Empresa de Tipo	Familiar
Administración Tributaria	Débil (o moderada)
Carga Tributaria (Costo/Beneficio)	Irrazonable

Fuente: Badillo (2005). *Auditoria Forense*

Para aparentar debilidad financiera, las empresas fraudulentas tienden a: Sobrevalorarlos pasivos y gastos y Sub-valorar los activos e ingresos.

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

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

Por otra parte el auditor forense no debe estar ajeno a comprender que ante la globalización se vienen firmando acuerdos bilaterales o entre bloques comerciales; esto aceleró la estandarización de normas y leyes no sólo de tipo penal para proteger los negocios, sino comerciales y de información, estos hechos ponen en plena vigencia la homologación de las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas de Información Financiera, conocidas como las NIA's, NIC's y NIF's adicionalmente están en pleno vigor leyes extraterritoriales como "USA Patriot", "Victory Act" y "Sarbanes-Oxley".

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

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

Para Cano y Lugo (2004), los que a continuación se señalan son algunos ejemplos de fraude laboral:

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

- Retener el dinero de los depósitos bancarios y presentar en la empresa comprobante de depósitos falsos.
- Retrazar el depósito y contabilización de las recaudaciones de efectivo.
- Vender con sobreprecio los productos, luego registrar en libros al precio correcto y quedarse con la diferencia cobrada en exceso.

- Cuentas – Documentos por Cobrar:

- Efectuar cobranza y ocultarla.
- Efectuar ventas a crédito a familiares o testaferros para posteriormente declararlas incobrables.
- Realizar ventas de contado y decir que fueron a crédito.
- Registrar préstamos vinculados que más tarde son dados de baja.
- Registrar ventas ficticias para cobrar comisiones o bonos indebidamente.
- Activos:
- Adquirir activos innecesarios para obtener una “comisión” del proveedor.
- Adquirir ficticiamente activos.
- Apropiarse indebidamente de inventarios o activos de la empresa.
- Cambiar activos de menor calidad por activos adquiridos por la empresa (suplantación).
- Utilizar para beneficio personal activos de la empresa.

- Nómina:

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

- Incluir empleados ficticios en la nómina.

En el mismo orden de ideas, Estupiñán (2004), en su libro “Control Interno y Fraudes”, señala, entre otros, los principales métodos usados en los desfalcos:

- El hurtar los sellos de correo y timbres fiscales.
- El hurtar mercancías, herramientas y otras partidas del equipo.
- El apropiarse de pequeñas sumas de los fondos de caja y de registradoras.
- El colocar en la caja chica vales o cheques sin fecha, con fecha adelantada o con fecha atrasada.
- El no registrar algunas ventas de mercancía y apropiarse del efectivo.
- El crear sobrantes en los fondos de caja y en las registradoras, no registrando o registrando por menos, determinada transacción.
- El sobrecargar las cuentas de gastos con gastos ficticios (Kilometrajes, gastos de representación, entre otros).
- El malversar el pago recibido de un cliente y sustituirlo con pagos posteriores a éste o de otros.
- El apropiarse de pagos hechos por clientes y emitir el recibo en un pedazo de papel.
- El cobrar una cuenta atrasada, guardar el dinero y cargarla a cuentas incobrables.
- El cobrar una cuenta ya cargada a cuentas incobrables y no informarlo.
- El acreditar falsos reclamos de clientes o por mercancías devueltas.
- El no depositar diariamente en los bancos o depositar sólo parte de lo cobrado.
- El alterar las fechas en las planillas de depósito para cubrir apropiaciones.
- El hacer los depósitos por sumas redondas tratando de cubrir los faltantes a fin de mes.
- El mostrar personal imaginario en las nóminas de pago.

- Mantener en las nóminas de pago a empleados con posterioridad a la fecha de su despido.
- El falsear los cálculos y las sumas en las nóminas de pago.
- El destruir las facturas de venta.
- El alterar las facturas de venta después de entregar la copia al cliente.
- El anular las facturas de venta por medio de falsas explicaciones.
- El retener dinero proveniente de ventas al contado usando una falsa cuenta deudora.
- El registrar descuentos de caja que son injustificables.
- El aumentar las sumas de los pagos hechos al contabilizar los gastos.
- El uso de copias de comprobantes o facturas cuyo original ya fue pagado.

La Corrupción como Fraude en la Administración Pública

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

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

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

Cuando la corrupción compromete el derecho de propiedad, el imperio de la Ley y los incentivos a la inversión, el desarrollo económico se paraliza. Igualmente señala este autor que se han establecido normas que rigen la conducta que debe asumir el servidor público, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deberán aplicarse a quienes causen daño al patrimonio público.

Patrimonio Público

Por todo lo señalado anteriormente y entendiendo que la corrupción es considerada un fraude en la Administración Pública, cabe mencionar a Morales (2001), quien en su investigación sobre la corrupción administrativa define al patrimonio público en un sentido más amplio, como un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una evaluación pecuniaria constitutivo de una universalidad de hechos que tiene como titular a una persona jurídica.

Con relación al patrimonio del Estado o Nacional, la define como la totalidad de bienes, derechos, obligaciones y recursos financieros donde el Estado es el propietario, que sirven para el cumplimiento de sus atribuciones, conforme al derecho positivo.

En este mismo orden de ideas, para Toro (2006), el patrimonio del Estado es el conjunto de bienes recursos e inversiones que se destinan o afectan en forma

permanente, a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos o a la realización de los objetivos o finalidades de política social o económica.

Es por ello que el Estado, en virtud de los fines que persigue, cuenta con un patrimonio cuyo manejo le corresponde, donde las dimensiones de las tareas estatales y la importancia económica y estratégica de su totalidad, siendo necesario una adecuada administración y control del mismo.

Por su parte, Caparros (2004), en su obra “La Corrupción: Aspectos Jurídicos y Económicos”, señala lo que comprende el concepto de patrimonio público, objeto de tutela de la Ley Contra la Corrupción (2003), conjuntamente con el buen desempeño del (de la) funcionario(a), reseñado en el Artículo 4. El Artículo en referencia, si bien aparece detallando mejor al ente al cual corresponde los bienes, tiene un contenido similar al Artículo 4 de la derogada Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, el cual deja sin definición el concepto de patrimonio público. Sin embargo, por este término se entiende una universalidad constitutiva por derechos y obligaciones, aplicables en dinero que corresponden a la Hacienda Pública, una aproximación del concepto.

De acuerdo con lo señalado por Caparros (2004.), lo novedoso en este caso se encuentra en el aporte único del Artículo 4 de la Ley Contra la Corrupción (2003), pues posibilita la aplicación de la misma y de la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema Nacional de Control Fiscal, a cualquier particular receptor de dinero público, hasta que se demuestre el logro de las finalidades de interés o utilidad pública; tal extensión demuestra el reconocimiento de la complejidad, amplitud y heterogeneidad del fenómeno de la corrupción y de los distintos ropajes que puede utilizar, capaz de llevarlo más allá del ámbito de la función pública.

Por otra parte, el modelo Estado Social y Democrático de Derecho consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), impone como límite al poder punitivo del Estado, la necesidad de proteger, objetiva y proporcionalmente, las condiciones fundamentales de la vida en común, lo cual hace necesario el tamiz de determinar cuál es el bien jurídico protegido por la Norma, siendo éste la función de prestación de servicio por parte del Poder Público a los ciudadanos, de acuerdo a los principios de objetividad, eficacia y satisfacción de intereses generales consagrados tanto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela como en el propio Capítulo II de la Ley Contra la Corrupción.

Concluyendo se tiene que la promulgación en Venezuela de la Ley Contra la Corrupción, tiene por objeto el establecimiento de normas que rijan la conducta que deben asumir las personas sujetas a la misma, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad consagrados en la Constitución, así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deben aplicarse a quienes infrinjan estas disposiciones y cuyos actos, hechos u omisiones causen daño al patrimonio público. Señala que están sujetos a esta norma los particulares, personas naturales o jurídicas y los funcionarios públicos en los términos que se establecen en esta Ley.

Aborda la declaración jurada de patrimonio de los funcionarios públicos y especifica que la Contraloría General de la República puede ordenar a cualquier organismo o entidad sector público la práctica de actuaciones específicas, con la finalidad de verificar el contenido de estas declaraciones. Fija las sanciones y su procedimiento; plantea medidas preventivas; enumera las atribuciones y deberes de la Contraloría General de la República, así como del Ministerio Público en materia de corrupción; y desarrolla los delitos contra el patrimonio público y la administración

de justicia en la aplicación de esta Ley. Destaca que se considera de orden público la obligación de restituir, reparar el daño o indemnizar los perjuicios inferidos al patrimonio público, por quienes resulten responsables de las infracciones previstas en este instrumento jurídico.

Corrupción Administrativa

La corrupción administrativa ha sido y es en Venezuela, una conducta socialmente aprendida a lo largo de un proceso histórico. Los primeros inicios de esta conducta se dieron con el establecimiento del poder político-administrativo español.

Esto no significa que la corrupción y el exceso de la misma se hayan generado, pues, los primeros españoles que ocuparon cargos públicos en Venezuela, al hacerlo, ya habían tenido en España algún tipo de relación y experiencia con la corrupción, directa o indirectamente. Lo ocurrido posteriormente fue la recurrencia a procedimientos usuales o la creación de otros adaptados a la nueva realidad política y administrativa.

Dentro de esta situación, las nuevas generaciones de individuos se convirtieron en espectadores de sus ascendientes. Cualquier manifestación comportamental ilícita reproducida temporal y espacialmente, era observada y retenida conforme a sus expectativas: si su repetición conductual no creaba estados amenazantes a la libertad y seguridad del individuo, (impunidad), y si, además, reportaba beneficios materiales y sociales al ejecutor, entonces, la conducta aún siendo ilícita se imitaba. El suceso modelado aumentaba su potencialidad si los delitos permanecían impunes y si quien los ejecutaba era un individuo de alta competencia, poder y prestigio.

De esta manera fueron extendiéndose las conductas ilícitas y los delitos contra el Estado y la administración. Se propagaban espacial y temporalmente. Sus efectos perversos impregnaban la cotidianidad de cada individuo, no importaba la edad, la raza o la posición social. Una vez que el grupo social dominante en Venezuela (nobleza criolla y española), empezó a reflejar las primeras manifestaciones ilícitas contra el estado-administración, los demás grupos sociales inferiores imitaron sus conductas. Esta tendencia se ha mantenido hasta hoy, a pesar de los retoques, los maquillajes y los cambios que nunca han podido transformar el carácter medular de la realidad.

Para Klitgaard (2001), la corrupción pública o corrupción administrativa lleva siempre a imaginar a un funcionario investido de funciones públicas otorgadas por el Ordenamiento Jurídico, quien utiliza el poder que le ha sido atribuido por un tercero para su interés personal. Es así como la corrupción está relacionada con el menoscabo de la integridad moral de la persona. Estas ideas, en el ejercicio de la función pública, supone el uso poder para una finalidad distinta de la legítima con el ánimo de obtener ventajas personales.

La verdadera importancia de la corrupción va más allá del lucro personal que obtengan los agentes, son los perjuicios que se ocasionan a la comunidad lo que hace que sea un problema de todos, pues es la dimensión social lo que impide la capacidad de una sociedad organizada para asegurar el desarrollo de sus miembros.

Por corrupción se entiende una forma de delincuencia de cuello blanco, como lo denominó el criminólogo Sittlerland, donde engloba figuras delictivas, traduciéndolos como la malversación, el cohecho o la prevaricación con otros de nuevo cuño como son: el banqueo de capitales, el tráfico de influencias, utilización de posición de poder en la toma de decisiones políticas para favorecer al (la) funcionario(a) o autoridad, a la organización a la cual pertenece (partido político) o a

la empresa mercantil con la cual mantiene relaciones y que aparece fuerte e íntimamente ligado a ciertos factores como la globalización, el riesgo, la economía, entre otros.

Entre tanto, el fenómeno de la globalización introduce una forma de sometimiento del poderoso sobre el débil, el riesgo, en la medida de que el desarrollo científico y tecnológico posibilita que gran parte de los delitos vinculados con la corrupción se engloban bajo el concepto general de “delincuencia organizada”; la economía, toda vez que gran parte de los delitos cometidos tienen una base económica, sin que ello signifique que un aumento de casos de corrupción corresponda a un mayor desarrollo de la economía. En este contexto, es evidente que el desarrollo penal clásico no está en condiciones de dar una respuesta adecuada a esta expresión de criminalidad, por lo cual organismos internacionales y supranacionales, han promulgado normas que intentan frenar la expansión delictiva.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, se deduce que solucionar el problema de la corrupción requiere voluntad política, apoyo económico, tiempo, educación en valores y perseverancia para implementar controles y hacer los seguimientos que ponderen la eficacia de los mismos.

Causas de la Corrupción Administrativa

Klitgaard (2001:88), identifica como causas básicas de la corrupción los monopolios, el poder discrecional de los agentes y la falta de rendición de cuentas por parte de éstos, señalando que la corrupción es un “Crimen de cálculo, no un crimen pasional”.

Para entender cabalmente las raíces de la corrupción en el sector público, se hace necesario examinar a fondo las relaciones establecidas entre la Administración

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

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

Impacto de la Corrupción Administrativa

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

- Incremento de los costos de los bienes y servicios.
- Incremento de la deuda de un país.
- Adquisición de bienes de baja calidad o tecnología inapropiada o innecesaria.
- Prevalencia del capital sobre la mano de obra (lo que es más lucrativo para quien comete la corrupción), pero puede ser menos útil desde el punto de vista del desarrollo.

Por otra parte, Moreno (1993), señala que además, se impide la planificación, pues los datos son falsos.

En cuanto al impacto político, Moreno (1993), destaca:

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

En cuanto al impacto, Moreno (1993), señala:

- Se acentúan las diferencias sociales por detrimento del Estado como mediador de las demandas de los diversos grupos sociales
- Proceso de exclusión social y político de las clases populares o marginales, obligadas a acceder a la economía del rebusque o informal para subsistir.
- Además, se segrega y se desanima a los honestos.

Modalidades de Corrupción Administrativa

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

Dentro de las modalidades de corrupción en el sector público. Klitgaard (2001), señala: la prevaricación, la cual es el incumplimiento malicioso o por ignorancia inexcusable de las funciones públicas que se desempeñan. Es la injusticia

dolosa o culposa cometida por un Juez, e igualmente el quebrantamiento de los deberes profesionales por cualquier empleado o funcionario público; el cohecho o soborno, que es el acto mediante el cual un funcionario público es tocado en sus sentimientos morales, a través del ofrecimiento de dinero, bienes o ascenso, en perjuicio del patrimonio público, por realizar el acto que constituya delito o sea injusto, el nepotismo, el cual se considera el abuso de poder o autoridad del cual se vale un funcionario público, favoreciendo a parientes, amigos, entre otros, que consiste en el hurto de propiedades del erario público por aquel a quien está confiada su administración, generando, de acuerdo a la opinión de Herrera y Román (2004), problemas de fraudes en la Administración Pública.

Problemas de Fraude en la Administración Pública

Desde este punto de vista, Herrera y Román (2004), en su obra “Democracia contra la Corrupción”, señalan que existe una creciente propagación de la corrupción en el interior de la Administración Pública que, como lo atestiguan numerosos ejemplos, no puede ser combatida únicamente con mecanismos de control suplementario. También existe en América Latina una creciente difusión de la corrupción en el sector político, alimentada por un crecimiento clientelista de la Administración Pública, una creciente densidad regulativa y un avanzado grado de politización.

También indica que en muchos países la corrupción es vista como un asunto que merece atención. Diversos elementos de la realidad Latinoamericana y del mundo muestran que este flagelo ha adquirido dimensiones preocupantes y que a su vez ha desarrollado múltiples acciones para luchar contra el mismo. Agrega además que las altas esferas de la política y los negocios a lo largo y ancho del mundo se han visto afectados por numerosos escándalos, además de las recurrentes acusaciones de corrupción entre los políticos han seguido en aumento, así como su conversión

dudosa en “líderes naturales”, de la lucha contra la corrupción durante las jornadas electorales. Paralelamente, desde la sociedad civil se han multiplicado las protestas, denuncias, reclamos y marchas contra la corrupción.

Aunado a lo antes mencionado, se puede concluir que la corrupción administrativa es entonces, el genérico de los delitos de fraude que se cometen en el ejercicio de un cargo público y que la Auditoria Forense es una herramienta que se puede utilizar para controlarla, ya que su objetivo principal es crear mecanismos preventivos y represivos que resultan eficaces para confrontar la corrupción.

Bases Legales

Las bases legales que sustentan este estudio se apoyan en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), como órgano genérico de todos los instrumentos legales del país. El Artículo 141 refiere que “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública” (p. 39).

Por otro lado, el Artículo 287 destaca que “Los organismos y entidades del sector público estarán sometidos a control, vigilancia, fiscalización, inspección por parte de la Contraloría General de la República” (p. 84).

Ambos artículos hacen referencia de la importancia que tiene en la organización, el control, vigilancia y fiscalización; para así realizar investigaciones sobre irregularidades cometidas al patrimonio público para imponer la sanción administrativa a que haya lugar, de conformidad con la Ley.

Por su parte, el Código Orgánico Procesal Penal (2010), establece el juicio previo oral y público encaminado a dar con la certeza de los hechos denunciados, a través de medios probatorios, los cuales son los elementos de convicción que se incorporan al proceso y que deben referirse directa e indirectamente al objeto de la investigación, resultando muy útiles para el descubrimiento de la verdad. Por consiguiente, para poder combatir la corrupción en el sector público, se debe dar la responsabilidad de manejar los recursos a funcionarios cuya reputación no esté en entredicho.

Igualmente, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), destaca en el Artículo 3 que “Los funcionarios y demás personas que prestan servicios en la Administración Pública, están obligados de tramitar los asuntos cuyo conocimiento le corresponda y son los responsables por las faltas en que incurran” (p. 3).

Cabe destacar la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Venezuela y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001), donde el Artículo 2 hace mención que el objeto es el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como también las operaciones relativas a los mismos, cuyas actuaciones se orientan a la realización de auditorías, inspecciones y cualquier otro tipo de revisión fiscal en los organismos y entidades sujetas a su control.

En este mismo orden de ideas, la Ley Sobre el Estatuto de la Función Pública (2001), en su Artículo 29, refiere que los funcionarios públicos deben vigilar y salvaguardar los documentos y bienes de la Administración Pública Nacional confiados a su guarda, uso o administración. Además, pone en conocimiento de sus superiores las iniciativas que estimen útiles para la conservación del patrimonio nacional. Igualmente describe que el funcionario público, para su gestión, debe actuar

con honestidad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública.

Por su parte, la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (2001), menciona en el Artículo 1 que el objeto principal es establecer las normas relativas a la competencia, organización y funcionamiento de la Procuraduría General de la República, su actuación en la defensa de los derechos, bienes e intereses patrimoniales de la República, así como las normas generales sobre procedimientos administrativos previos.

Cabe señalar la Ley Contra la Corrupción (2003), la cual en su Artículo 1 acota que se debe salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad; así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública. Por otro lado, en el Artículo 6 refiere que para la administración de los bienes y recursos públicos, los funcionarios y empleados públicos se regirán por los principios descritos en el Artículo 1.

Al mismo tiempo, deben administrar y custodiar el patrimonio público con decencia, decoro, probidad y honradez, de forma que la utilización de los bienes y el gasto de los recursos se haga de la manera prevista en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La razón de citar los artículos mencionados no es tanto para sentar afirmaciones, sino para llamar la atención de que el asunto merece y exige reglamentación dada su importancia, ya que sin las debidas disposiciones legales es difícil cumplir con lo establecido en el Artículo 223 del Código Orgánico Procesal Penal (2010), el cual expresa que para poder practicar una experticia, el experto debe

ser nombrado por un Fiscal del Ministerio Público, pero la más significativa es que penalmente el Fiscal señalará los aspectos más importantes de la peritación, sin que esto sea limitativo, a que un experto sea nombrado por otro organismo.

Sistema de Variables

Según Castro (2004), el sistema de variables consiste en la descomposición nominal de cada una de las variables de la investigación, en sus componentes, lo cual va a permitir una recolección de datos con mayor precisión y exactitud.

Para ello se hace necesario desglosar la variable en estudio a través de la operacionalización, a fin de descender a un nivel de abstracción de las mismas. De acuerdo con Méndez (1988): Implica desglosar la variable por medio de un proceso de deducción lógica en indicadores, los cuales se refieren a situaciones específicas de las variables.

Los indicadores pueden medirse mediante índices o investigarse por ítems o preguntas que se incluyen en los instrumentos que se diseñan para la recopilación de la información (p. 79).

De igual forma, en el proceso de operacionalización de la variable se atendió a los pasos siguientes:

Definición de Términos

Abuso: Uso o aprovechamiento excesivo o indebido de algo o de alguien, en perjuicio propio o ajeno.

Bienes Públicos: Son aquellos de cuyo disfrute no puede excluirse a ninguna persona, independientemente de quién pague por ellos, y cuyo consumo por un individuo no reduce la cantidad de ese bien disponible para otro individuo.

Control Interno: Proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas.

Corrupción: es la acción o inacción de una o varias personas reales que manipulando los medios de un sistema, en beneficio propio y/o ajeno, tergiversan los fines del mismo en perjuicio del conjunto de ciudadanos para, por y a través de los cuales el sistema fue ideado para servir y beneficiar.

Eficiencia: Uso racional de los medios con que se cuenta para alcanzar un objetivo predeterminado; es el requisito para evitar o cancelar dispendios y errores. Capacidad de alcanzar los objetivos y metas programadas con el mínimo de recursos disponibles y tiempo, logrando su optimización.

Experto: Es aquel designado por un Juez o Tribunal para que emita informes sobre los puntos litigiosos de un proceso que requiera un especial conocimiento.

Forense: Perteneciente al Foro, al Derecho o a la Administración de Justicia.

Fraude: Es un engaño hacia un tercero, abuso de confianza, dolo, simulación, entre otros. El término "fraude" se refiere al acto intencional de la Administración, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros.

Funcionario: Persona que desempeña un empleo público.

Honestidad: Es una forma de vivir congruente entre lo que se piensa y la conducta que se observa hacia el prójimo, que junto a la justicia, exige en dar a cada quien lo que le es debido. Ser honesto es ser real, acorde con la evidencia que presenta el mundo y sus diversos fenómenos y elementos; es ser genuino, auténtico, objetivo. La honestidad expresa respeto por uno mismo y por los demás. Esta actitud siembra confianza en sí mismo y en aquellos quienes están en contacto con la persona honesta.

Impunidad: El concepto de impunidad no se limita a la no sanción de los delitos, sino que comprende la utilización de la ley en favor de intereses particulares o para el desconocimiento de los derechos fundamentales. Cuando la justicia no funciona, alguien usurpa sus funciones, en la mayoría de los casos, para ejercerla en beneficio privado. Debido a la incapacidad del aparato de justicia, el delito se torna rentable y crecen los índices de criminalidad.

Malversación: Apropiación de dinero o bienes pertenecientes a la administración pública, por parte de un funcionario que debería administrarlos.

Medios de Prueba: Son aquellos elementos que sirven para convencer al Juez de la existencia de algún hecho alegado en el proceso.

Participación: Sistema mediante el cual los empleados de una empresa son asociados a sus beneficios y eventualmente a su gestión.

Patrimonio Público: Es aquel que corresponde por cualquier título a: la República, los Estados y Municipios, los Institutos Autónomos, los establecimientos públicos y demás personas jurídicas de derecho público en las cuales los organismos antes mencionados tengan participación; las sociedades en las cuales la República y demás personas a que se refieran los numerales anteriores tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento del capital social; las sociedades de propiedad totalmente estatal cuya función, a través de la posesión de acciones de otras sociedades, sea coordinar la gestión empresarial pública de un sector de la economía nacional; las sociedades en las cuales las personas a que se refiere lo anterior tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento y a las fundaciones constituidas y dirigidas por algunas de las personas, o aquellas de cuya gestión pudieran derivarse compromisos financieros para esas personas.

Cuadro 4**Operacionalización de la Variable**

Objetivo General: Proponer una metodología de Auditoria Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo, en la detección de fraudes contra el patrimonio público.

Objetivos Especificos	Variable	Dimensiones	Indicadores	Sub-Indicadores	ítem
Diagnosticar la importancia de la Auditoria Forense por la Contraloría General del Estado Carabobo, para la detección de hechos de corrupción en el sector publico	La Auditoria Forense como herramineta aplicable en la decteeccion de hechos de corrupción en el sector público	Proceso administrativo	Control Interno	Organización	1
				Estados Financieros	2
				Eficiencia	3
				Supervisión - Vigilancia	4
				Entrenamiento	5 , 6
				Procedimiento	7
			Control de Gestión	Política	8
				Confiabilidad	9
				Veracidad	10
Control de Ejecución				11 , 12	
Determinar el aporte de la Auditoria Forense en la preservación del Patrimonio Publico	Aporte de la Auditoria en la preservación del Patrimonio Público	Principios para preservar el Patrimonio Publico	Honestidad, transparencia, participación, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas, responsabilidad		13 , 14
		Delitos contra el patrimonio publico	Enriquecimiento ilícito		15 , 16 ,17
			Apropiación		18 ,19
			Negligencia en custodia de bienes públicos		20
			Uso de los bienes en beneficio particular		21
			Malversación de fondos públicos		22
			Aceptar dadivas		23
		Desarrollar una metodología de Auditoria Forense como herramienta para controlar la corrupción en el sector público del Estado Carabobo.	DISEÑO DE LA PROPUESTA		

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

En esta etapa, se logra visualizar lo que se pretende estudiar, el alcance, los objetivos que se persiguen con el trabajo, lo cual respalda el tipo de estudio que se está llevando a efecto, para de esa manera poder identificar el tipo de información que se debe recopilar, con el propósito de cumplir los objetivos previamente planteados, y a su vez, establecer el tipo de investigación a utilizar para su desarrollo.

En este sentido, el marco metodológico indica específicamente todos aquellos pasos, el conjunto secuencial de técnicas, procedimientos utilizados y las recomendaciones necesarias que en forma lógica se siguen en un esquema de investigación. Por lo tanto, todo estudio debe necesariamente tomar en consideración cuál es el tipo de investigación a emplear; para ello, se plantea una metodología o procedimiento ordenado, el cual se debe seguir para establecer lo significativo de los hechos.

El marco metodológico significa el conjunto metodológico bajo el cual se llevará a cabo, a decir de Arias, F (2006:110), “el tipo o tipos investigación, las técnicas y los instrumentos que serán utilizados para llevar a cabo la indagación. Es el cómo se realizará el estudio para responder al problema planteado.”

En el marco de la investigación planteada, se define el diseño como el plan o la estrategia global en el contexto del estudio propuesto, que permite orientar desde el punto de vista técnico, y guiar todo el proceso de investigación, desde la recolección de los primeros datos, hasta el análisis e interpretación de los mismos en función de

los objetivos definidos, la investigación se orienta hacia la incorporación de un diseño de campo.

Por cuanto, este diseño de investigación permite no solo observar, sino recolectar los datos directamente de la realidad objeto de estudio, en su ambiente cotidiano, para posteriormente interpretar los resultados de estas indagaciones.

Tipo de Investigación

La presente investigación constituye un diseño no experimental debido a que la variable de estudio no será controlada, solamente se observará la situación planteada. Tal y como lo indica Hernández (2001:189), “La investigación no experimental es aquella que se realiza sin manipular deliberadamente las variables”.

Lo que se hace en la investigación no experimental es observar fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos, ya que el estudio tiene como propósito analizar la Auditoria Forense como herramienta para controlar la corrupción en la Contraloría General del Estado Carabobo.

En este orden de ideas, Sabino (2000), opina que:

No hay ninguna razón para obligar al desarrollo de algún tipo de investigación en particular, como punto de partida para la realización de una tesis. Ninguna jerarquía puede ser establecida entre las diferentes formas de investigación: ellas existen porque es preciso adaptarse, más bien, a diferentes problemas y objetos de estudio (p. 98).

Esto quiere decir que es necesario enfocar el tema de estudio y estudiarlo como un caso específico, más que esquemas regidos para su elaboración.

Este estudio está sustentado en una investigación de campo, debido a que la información se obtuvo de la realidad estudiada y tiene como característica fundamental el contacto directo con el problema, el cual no es otro que la Auditoría Forense. Según Hernández (2001:94), una investigación de campo es “Aquella donde se recoge el dato en forma directa de la realidad, mediante el trabajo concreto del investigador”.

Igualmente se realizó bajo un nivel de carácter descriptivo, ya que tal y como lo indica la palabra, se describieron los elementos que conforman el objeto de estudio. Por lo cual, Hernández (2001:60), señala: “Las investigaciones descriptivas son aquellas que pretenden obtener información del proceso, describen sus implicaciones y principalmente dan una visión al planteamiento del mismo, así como de sus características”.

Así mismo, argumenta que el propósito de los estudios descriptivos es dar un panorama preciso al fenómeno al que se hace referencia, para ser sometido a análisis. Al respecto, Sabino (2000), refiere

Las investigaciones descriptivas se proponen conocer grupos homogéneos del fenómeno utilizando criterios sistemáticos, que permiten poner de manifiesto su estructura o comportamiento, no se ocupan, pues, de la verificación de hipótesis, sino de la descripción de hechos a partir de un criterio o modelo teórico definido previamente (p. 93).

Es relevante destacar que las investigaciones descriptivas, generalmente ponen de manifiesto los conocimientos teóricos y metodológicos, enmarcados en el contexto del objeto a investigar, además de permitir desarrollar otros temas sobre Auditoría Forense que pueden servir de base para proyectos futuros.

Población y Muestra

La población es la suma de individuos o elementos en los cuales pueden presentarse determinadas características susceptibles de ser estudiadas. En este sentido, Hernández (2001:204), establece que la población es “Un conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones”. En otras palabras, representa el número de individuos o elementos sobre el cual se realiza la investigación.

En este estudio, la población está representada por cincuenta y ocho (58) funcionarios públicos de la Contraloría General del Estado Carabobo.

Para Ander-Egg (1997:81), la muestra es: “El conjunto de operaciones que se realizan para estudiar la distribución de determinados caracteres en la totalidad de una población, universo o colectivos; partiendo de la observación de una fracción de la población considerada”.

La muestra representa una parte de la totalidad de los sujetos de la investigación. Tomando en cuenta los niveles de probabilidad, la muestra es probabilística, ya que el muestreo se caracteriza por el hecho de que se conoce la probabilidad que tiene cada uno de los sujetos. Para este estudio, se tomó como muestra el mismo número que conforma la población, es decir, cincuenta y ocho (58) sujetos, debido a que representa una cantidad pequeña.

Técnicas e Instrumentos de recolección de datos

Según Hurtado (2000), las técnicas e instrumentos de recolección de información son herramientas de las cuales se vale el investigador para medir y diagnosticar la situación actual y extraer de ellos la información. En la presente

investigación se utilizaron como técnica la encuesta y como instrumento el cuestionario (Ver Anexo A); por cuanto permiten la recolección de datos, proporcionando la información directa al investigador por parte del entrevistado, cuyo objetivo es alcanzar el propósito determinado.

Sobre este particular, Cohen (2003:65), señala que: “La encuesta en forma genérica es un instrumento para la recolección de información aplicable a cualquier tipo de unidad, que contenga variables relevantes para su evaluación”.

En el mismo orden de ideas, Sabino (2000:88), define como instrumento “Cualquier recurso del que se vale el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información, el cual juega un papel central para registrar los datos observables que el investigador tiene en su mente”.

Es por ello que en esta etapa de la investigación se empleó como instrumento de recolección de datos al cuestionario estructurado, conformado por veintitrés (23) ítems con el propósito de medir las variables de la investigación; siendo la misma presentadas bajo una escala likert, con cinco (5) alternativas de respuestas como son: Siempre- Casi siempre- A veces- Casi Nunca y Nunca. Su aplicación es directa e individual a la muestra seleccionada.

Según Tamayo y Tamayo (2001:78), el cuestionario “Constituye una forma correcta de la técnica de observación, logrando que el investigador fije su atención en ciertos aspectos que considere necesarios”.

Validez y Confiabilidad

Validez

La validación del instrumento fue llevada a cabo a través del sometimiento a juicio de expertos: dos en la materia y uno en metodología, quienes consideraron la estructura y el contenido para medir la variable Auditoria Forense la claridad y congruencia con los objetivos.

Según Ander-Egg (1997), la validez de un instrumento consiste en captar de manera significativa y en un grado de exactitud aquello que es objeto de estudio, dependiendo de la adaptación del cuestionario y de la validez de las preguntas. Para esto, se utilizó el método propuesto por Kerlinger (1997), denominado: Comité de Jueces, considerando el criterio de los tres especialistas. Posteriormente se procedió a la aplicación del instrumento de recolección de datos.

Confiabilidad

Según Namakforoosh (2001), la confiabilidad se refiere a la exactitud y a la precisión de los procesos de medición. Consiste en investigar la efectividad de la investigación mediante el cuestionamiento del instrumento de recolección, ya sea entrevista o cuestionario.

Una vez satisfechos los criterios de validación del instrumento, se procedió a determinar el grado de consistencia interna o confiabilidad.

La confiabilidad es una técnica que determina la utilidad de los resultados de un instrumento de medición. Al respecto, Ruiz (1998:13), señala que: “Esta indica el grado en que los resultados, con un instrumento, en una determinada ocasión, bajo ciertas condiciones, deberían ser los mismos, si volviéramos a medir el mismo rango en condiciones idénticas”.

Según Hernández (2001), la confiabilidad consiste en determinar la efectividad de la investigación mediante el cuestionamiento del instrumento de recolección.

En este sentido, para la prueba de confiabilidad; se proceso los datos aplicando el coeficiente Alfa de Cronbach al cuestionario. Esto se realiza siguiendo los procedimientos de la fórmula.

La fórmula utilizada para calcular el coeficiente Alfa de Cronbach, es la Siguiente:

Coeficiente: Alfa $\alpha = k/k-1 * [1-Si/Sr]$.

K= N° de Ítems del instrumento.

Si= Sumatoria de la Varianza Instrumento.

Sr=Desviación estándar.

Los resultados se interpretaron de acuerdo con el siguiente cuadro de relación.

ESCALA	CATEGORÍA
0 – 0,20	Muy baja
0,21 – 0,40	Baja
0,41 – 0,60	Moderada
0,61 – 0,80	Alta
0,81 – 1	Muy alta

De acuerdo con este valor (0,9392) indicó que la confiabilidad del instrumento era muy alta.

Procesamiento y Análisis de los Datos

Una vez aplicado el instrumento de recolección, se originaron un conjunto de datos, que fueron procesados para generar la información. Tomando en cuenta que esta investigación es de naturaleza descriptiva, se utilizó un tratamiento estadístico, que correspondió al cálculo de distribución de frecuencia absoluta (FA) y relativa (%) de las respuestas obtenidas de los sujetos objetos de estudio.

En referencia a la tabulación de la información, Tamayo y Tamayo (2001:89), sostienen que: “Es una técnica que emplea el investigador para procesar la información mediante el instrumento utilizado”.

En tal sentido, los datos se presentaron en tablas, tipo matrices de doble entrada, donde se mostraron los ítems en fila y la información obtenida de los sujetos del estudio en las columnas. Los resultados se mostraron en gráficos.

CAPITULO IV

ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS

Los datos obtenidos se analizaron a través de la estadística descriptiva. El procedimiento se realizó en forma secuencial.

En este orden de ideas, Balestrini (2002), opina que:

El análisis implica el establecimiento de categoría, la ordenación y manipulación de los datos para resumirlos y poder sacar algunos resultados en función de las interrogantes de la investigación. Este proceso tiene como fin último, el de reducir los datos de una manera compresible, para poder interpretarlo, y poner a prueba algunas relaciones de los problemas estudiados (p. 169).

En este sentido dicha información sirve de base para llegar a las conclusiones y recomendaciones respectivas.

De tal manera que el análisis se presenta a través de frecuencias y porcentajes atendiendo a las dimensiones de las variables de estudio como son: Proceso administrativo, principios para preservar el patrimonio público y delitos contra el patrimonio público. Para ello se presentan cuadros de distribución porcentual, partiendo de los instrumentos aplicados a los funcionarios de la Contraloría General del Estado Carabobo.

A continuación se presentan los resultados referidos al instrumento cuestionario de veintitrés (23) ítems, a través de cuadros de distribución porcentual y diagramas de barras para su mayor comprensión y análisis.

Resultados del Cuestionario Aplicado a los Funcionarios de la Contraloría General del Estado Carabobo.

Cuadro 5

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo.

Indicador: Control Interno.

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1	Esta informado del plan de organización de la Contraloría General del Estado Carabobo para salvaguardar el patrimonio público	14	24%	13	22%	11	19%	7	12%	13	22%
2	Ha participado en evaluaciones económicas y financieras para determinar y verificar el costo de los servicios en los entes públicos registrado en los Estados Financieros	2	3%	5	9%	11	19%	13	22%	27	47%
3	Ha trabajado en determinar la eficiencia y eficacia con que operan las entidades sujetas a la fiscalización de la Contraloría General del Estado	13	22%	10	17%	22	38%	11	19%	2	3%
4	Ha intervenido en la determinación de los resultados de las acciones administrativas de las entidades sujetas a la supervisión y vigilancia de la Contraloría General del Estado	5	9%	13	22%	16	28%	6	10%	18	31%
5	Ha participado en Auditorias para detectar fraudes contra el patrimonio publico	13	22%	15	26%	17	29%	9	16%	4	7%
6	Obtiene información sobre leyes y normativas que se aplican en casos de delitos contra el patrimonio publico	19	33%	29	50%	8	14%	1	2%	1	2%
7	Maneja métodos de control perceptivos que son necesarios para verificar la legalidad, exactitud, sinceridad y corrección de las operaciones y acciones administrativas	18	31%	16	28%	14	24%	6	10%	4	7%
Sumatoria		84	145%	101	174%	99	171%	53	91%	69	119%
Promedio		12	21%	14	25%	14	24%	8	13%	10	17%

Fuente: De Araujo (2015)

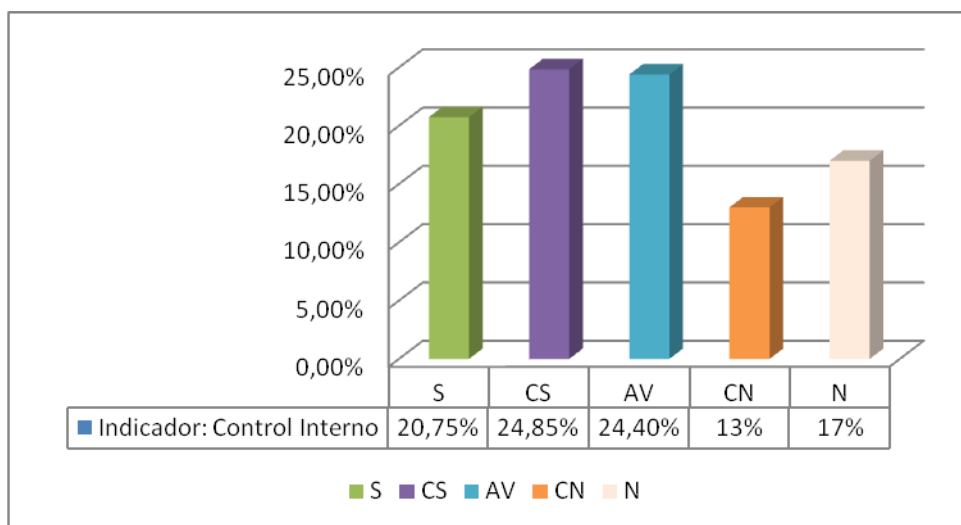


Gráfico 1. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo.
Indicador: Control Interno. Elaboración propia.

Con relación a los resultados en la Dimensión Proceso Administrativo, Indicador: Control Interno se observa que el cuarenta y cinco coma sesenta (45,60%) de la muestra señala que “siempre” y “casi siempre”, lo que significa que el control interno posee fortalezas que permiten a los funcionarios auditores ejecutar una evaluación eficaz a los entes sujetos de control fiscal por la Contraloría General del Estado Carabobo, sin embargo, es alarmante el porcentaje que se observa equivalente al treinta por ciento (30%), en donde se señala que “casi nunca” o “nunca”, lo que indica poco o deficiente control interno, sobre todo en la participación de los funcionarios en estudios económicos y en la determinación de los resultados de las acciones administrativas de las entidades sujetas a la supervisión.

En este sentido, Mujica (2003), señala que el control interno es el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión en las prácticas ordenadas por la gerencia.

Cuadro 6

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo. Indicador: Control de Gestión

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
8	Está informado sobre las políticas y normas que posee la Contraloría General del Estado Carabobo, para salvaguardar el patrimonio publico	21	36%	16	28%	15	26%	5	9%	1	2%
9	Aplican la Auditoria Forense, en caso de irregularidades en los entes del sector publico	3	5%	6	10%	13	22%	15	26%	21	36%
10	Ha verificado que la Auditoria Forense puede servir de herramienta para controlar la corrupcion en el sector publico	4	7%	8	14%	8	14%	12	21%	26	45%
Sumatoria		28	48%	30	52%	36	62%	32	55%	48	83%
Promedio		9	16%	10	17%	12	21%	11	18%	16	28%

Fuente: De Araujo (2015)

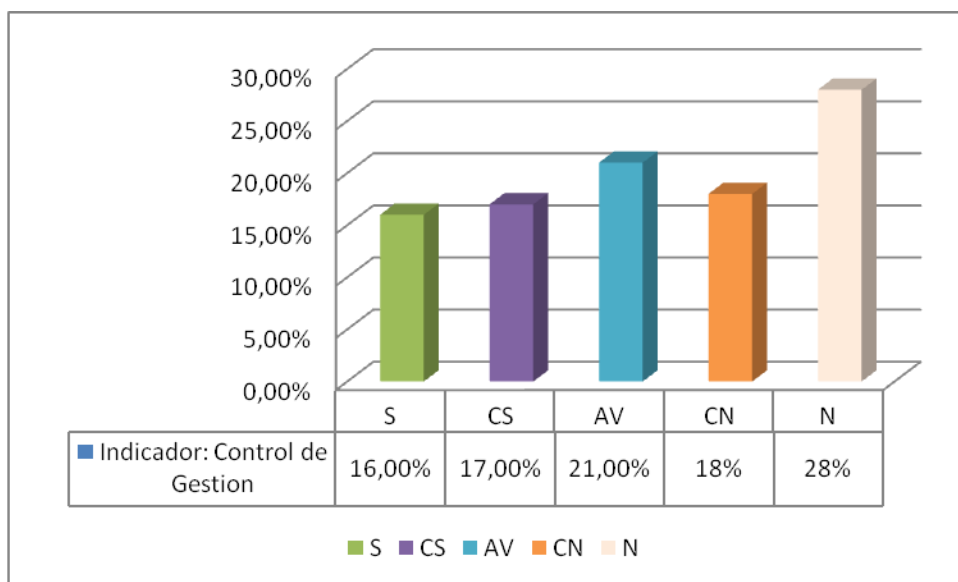


Gráfico 2. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo.
Indicador: Control de Gestión. Elaboración propia.

De acuerdo a estos resultados, el cuarenta y seis por ciento (46%) equivalente a la sumatoria de las categorías “casi nunca y nunca” señalan que el sistema de control de gestión, es deficiente en la Contraloría General del Estado Carabobo, ello se corresponde con el desconocimiento observado en la muestra sobre la auditoría

forense. Sin embargo, un treinta y tres por ciento (33%) equivalente a la sumatoria de las categorías “siempre y casi siempre”, señalan que sí es llevada a cabo, mientras que un veintiún por ciento (21%) manifiesta que “a veces”. Badillo (2005), plantea que un control de gestión tiene varios propósitos dentro de las organizaciones, el más importante es el hecho de que sirve como base a los directivos en la toma de decisiones para obtener los resultados esperados. En este sentido, el sistema de control de gestión interrelaciona todas las metas establecidas por una organización para que las acciones tomadas por cada uno de ellos estén dirigidas no sólo al servicio que les corresponde, sino que atribuyan al beneficio de toda la organización.

Cuadro 7

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo.

Indicador: Control de Ejecución

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
11	Ha manejado los métodos y procedimientos que tiene la Contraloría General del Estado Carabobo, para salvaguardar el patrimonio público	15	26%	14	24%	20	34%	7	12%	2	3%
12	Ha participado en investigaciones respecto a las actividades de los entes u organismos sujetos al control de la Contraloría General del Estado	19	33%	17	29%	12	21%	5	9%	5	9%
Sumatoria		34	59%	31	53%	32	55%	12	21%	7	12%
Promedio		17	29%	16	27%	16	28%	6	10%	4	6%

Fuente: De Araujo (2015)

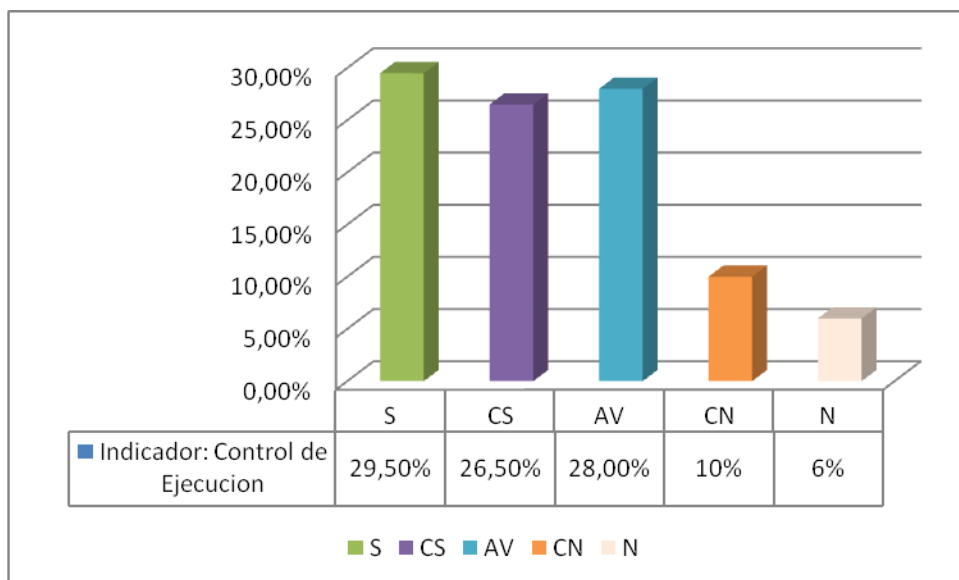


Gráfico 3. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Proceso Administrativo. Indicador: Control de Ejecución. Elaboración propia.

Sobre la base de estos resultados se puede apreciar que el ochenta y cuatro por ciento (84%) de los encuestados, equivalente a la sumatoria de las categorías “siempre, casi siempre y a veces”, señala que si es llevado el control de ejecución con respecto al manejo de métodos y a sus participaciones en investigaciones respecto a las actividades de los entes u organismos sujetos al control de la Contraloría General del Estado Carabobo; indicador que resulta positivo, puesto que señala que los funcionarios aplican las técnicas, métodos y procedimientos que permiten salvaguardar el patrimonio público.

Mientras que, un diez por ciento (10%) y un seis por ciento (6%) de la muestra señalan que “casi nunca o nunca” es llevado a cabo este tipo de control.

Cuadro 8

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Principios para preservar el patrimonio público. Indicador: Honestidad, transparencia, participación, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas, responsabilidad.

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
13	Los funcionarios públicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría General del Estado administran y custodian los bienes nacionales con:										
	Honestidad	2	3%	3	5%	28	48%	17	29%	8	14%
	Transparencia	0	0%	6	10%	24	41%	18	31%	10	17%
	Participación	2	3%	5	9%	30	52%	13	22%	8	14%
	Eficacia	2	3%	2	3%	22	38%	23	40%	9	16%
	Eficiencia	2	3%	4	7%	16	28%	26	45%	10	17%
	Legalidad	0	0%	7	12%	22	38%	23	40%	6	10%
	Rendición de Cuentas	1	2%	7	12%	25	43%	19	33%	6	10%
14	Se aplica algún procedimiento para evaluar a los funcionarios públicos de las entidades sujetas a la supervisión de la Contraloría General del Estado Carabobo, con respecto a:										
	Honestidad	7	12%	10	17%	14	24%	21	36%	6	10%
	Transparencia	8	14%	13	22%	15	26%	15	26%	7	12%
	Participación	9	16%	10	17%	20	34%	13	22%	6	10%
	Eficacia	9	16%	15	26%	13	22%	13	22%	8	14%
	Eficiencia	9	16%	12	21%	13	22%	15	26%	9	16%
	Legalidad	10	17%	17	29%	15	26%	11	19%	5	9%
	Rendición de Cuentas	10	17%	11	19%	16	28%	13	22%	8	14%
Responsabilidad		11	19%	11	19%	13	22%	17	29%	6	10%
Sumatoria		84	145%	137	236%	310	534%	276	476%	121	209%
Promedio		5	9%	9	15%	19	33%	17	30%	8	13%

Fuente: De Araujo (2015)

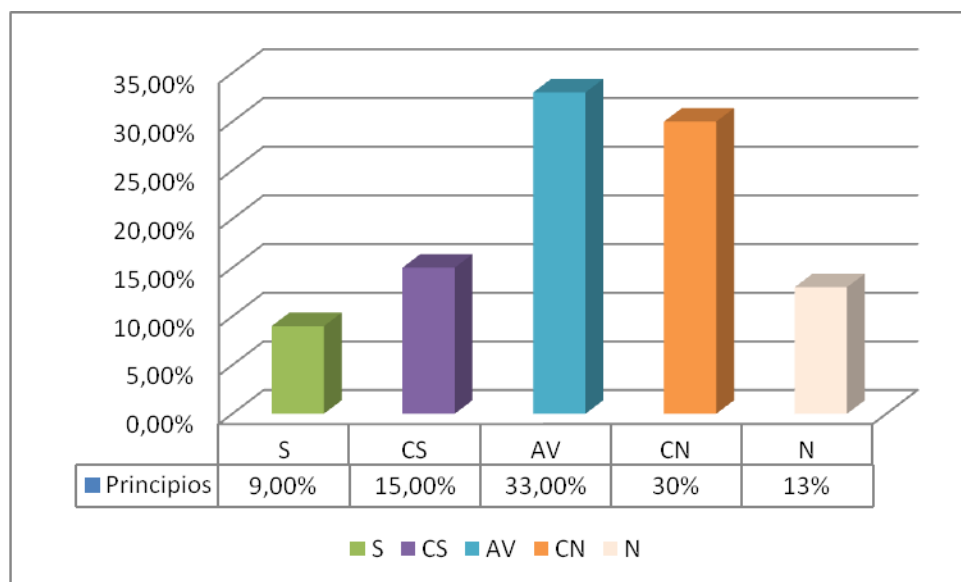


Gráfico 4. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Principios para preservar el patrimonio público. Indicador: Honestidad, transparencia, participación, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas, responsabilidad. Elaboración propia

Con referencia a estos resultados, el treinta y tres por ciento (33%) de la muestra está de acuerdo en afirmar que “a veces” los auditores adscritos a la Contraloría General del Estado Carabobo han observado que los funcionarios que laboran en los entes sujetos a su control, demuestran principios para preservar el patrimonio público; sin embargo, el cuarenta y tres por ciento (43%), equivalente a la sumatoria de las categorías “casi nunca y nunca” manifiesta que estos principios, sobre todo el de honestidad, transparencia y legalidad no están presentes en los citados funcionarios.

La diferencia entre éstos y la categoría de “siempre y casi siempre” es muy notoria, ya que al sumar estas dos categorías, apenas arroja un resultado del veinticuatro por ciento (24%), es decir, los auditores adscritos a este órgano contralor confirman bajo estas respuestas, la debilidad que ellos han observado en sus actuaciones fiscales, sobre los principios que deben ostentar los funcionarios públicos.

Cuadro 9

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Enriquecimiento Ilícito

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
15	Se observa algún caso de incremento patrimonial desproporcionado de funcionarios publicos, con relación a los ingresos que estos perciben en las entidades sujetas a la fiscalización de la Contraloría General del Estado Carabobo	14	24%	17	29%	13	22%	9	16%	5	9%
16	Se aplica alguna forma para analizar la situación patrimonial de los funcionarios publicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría General del Estado	11	19%	11	19%	12	21%	14	24%	10	17%
17	Se aplica algún procedimiento para medir la cuantía de los bienes objeto de enriquecimiento, en relación al importe de los ingresos y gastos ordinarios de los funcionarios publicos de las entidades sujetas a la supervisión de la Contraloría General del Estado	0	0%	8	14%	9	16%	22	38%	19	33%
Sumatoria		25	43%	36	62%	34	59%	45	78%	34	59%
Promedio		8	14%	12	21%	11	20%	15	26%	11	20%

Fuente: De Araujo (2015)

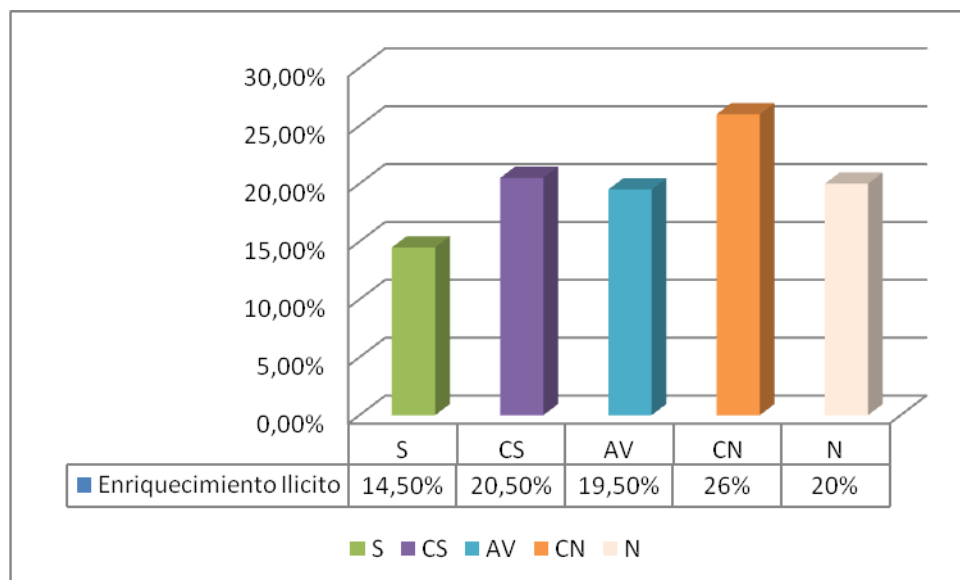


Gráfico 5. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Enriquecimiento Ilícito. Elaboración propia.

Al analizar estos resultados se observa que el veintiséis por ciento (26%) de los encuestados señalaron que “casi nunca” han podido determinar el enriquecimiento ilícito en los funcionarios adscritos a los entes sujetos de control por la Contraloría General del Estado Carabobo; no obstante, el veinte coma cincuenta por ciento (20,50%) de la muestra, señala que “casi siempre” los auditores han podido observar y determinar delitos contra el patrimonio público, esto se complementa con el resultado de catorce coma cincuenta por ciento (14,50%) donde se señala que “siempre” se ha evidenciado daño contra el patrimonio del estado; mientras que un veinte por ciento (20%) indica que “nunca”. Por otra parte el porcentaje equivalente al diecinueve coma cincuenta por ciento (19,50%) pone de manifiesto la duda al señalar que “a veces”, se pueden observar fraudes al patrimonio, al detectar un incremento desproporcional de riqueza, de acuerdo al ingreso que perciben los funcionarios sujetos de control.

Cuadro 10

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Apropiación

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
18	Se emplea un procedimiento para medir la ejecución de actos que revele la falta de probidad en el desempeño del cargo, y que tenga relación causal con el enriquecimiento de los funcionarios públicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría	0	0%	6	10%	7	12%	23	40%	22	38%
19	Los funcionarios públicos se han apropiado en provecho propio de bienes del patrimonio público en poder de algun organismo publico	17	29%	22	38%	17	29%	1	2%	1	2%
Sumatoria		17	29%	28	48%	24	41%	24	41%	23	40%
Promedio		9	15%	14	24%	12	21%	12	21%	12	20%

Fuente: De Araujo (2015)

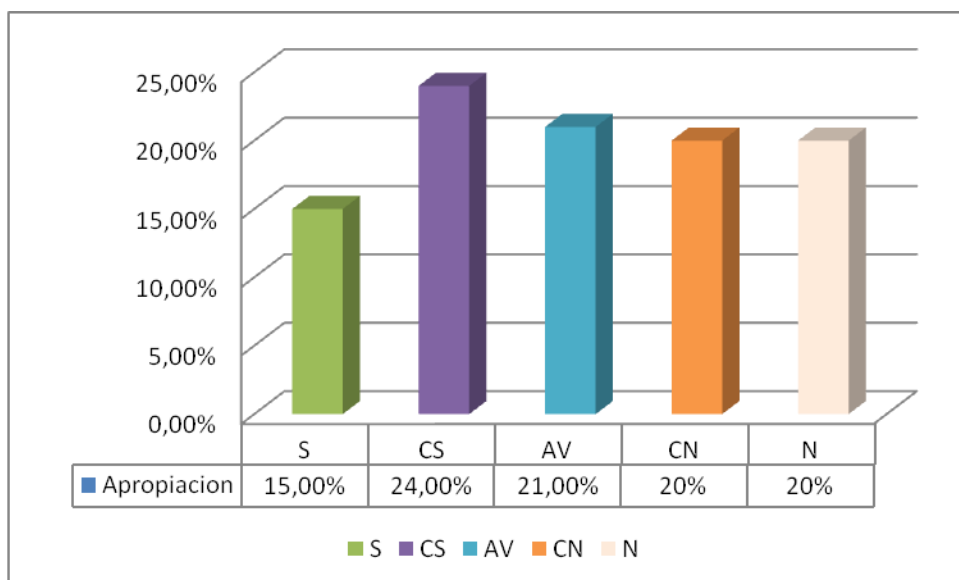


Gráfico 6. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Apropiación. Elaboración propia.

En estos resultados, llama la atención que un treinta y nueve por ciento (39%) equivalente a la sumatoria de las categorías “siempre y casi siempre” señalan que la apropiación está presente y se ha observado en los funcionarios sujetos de control por parte de la Contraloría General del Estado Carabobo, mientras que un cuarenta por ciento (40%) lo refiere como “casi nunca y nunca” pero un porcentaje del veintiuno por ciento (21%) manifiesta que “a veces” este indicador es notorio.

Cuadro 11

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Negligencia en Custodia de Bienes Públicos

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
20	Los funcionarios públicos, por desconocimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones u órdenes de servicio; han extraviado o deteriorado bienes del patrimonio público, en poder de la Contraloría General del Estado Carabobo	20	34%	16	28%	12	21%	9	16%	1	2%
Sumatoria		20	34%	16	28%	12	21%	9	16%	1	2%
Promedio		20	34%	16	28%	12	21%	9	16%	1	2%

Fuente: De Araujo (2015)

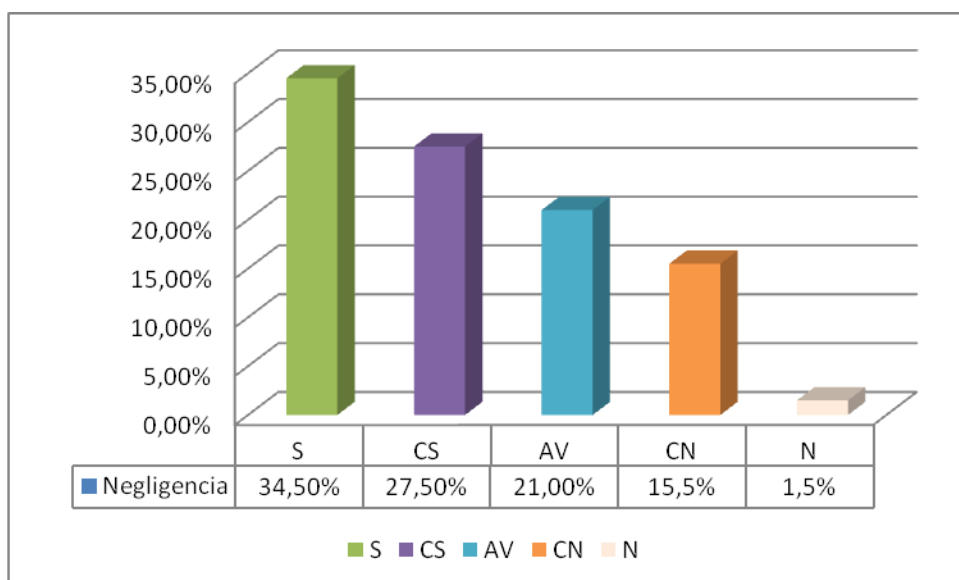


Gráfico 7. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público.

Indicador: Negligencia en Custodia de Bienes Públicos. Elaboración propia.

Los resultados arrojados en este ítem señalan un alto porcentaje equivalente al sesenta y dos por ciento (62%) correspondiente a la sumatoria de las categorías “siempre y casi siempre”, indican que los funcionarios sujetos a control fiscal, incurren en negligencia en custodia de bienes públicos. Sin embargo, el veintiuno por ciento (21%) de la muestra indica que “a veces” se incurre en este indicador. Llama la atención el bajo porcentaje que afirma que “nunca y casi nunca” sucede, tal como se evidencia en la sumatoria de las categorías correspondientes, cuyo total es del diecisiete por ciento (17%), es decir, muy ínfimo con respecto a las demás categorías. Lo que indica, que los auditores han podido detectar claramente, los actos de negligencia consciente o no en la custodia de los bienes públicos.

Cuadro 12

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Uso de los Bienes en Beneficio Particular

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
21	Ha surgido algún caso donde funcionarios públicos hayan usado bienes nacionales para fines contrarios a los previstos en las leyes, reglamentos, resoluciones u órdenes de servicio	23	40%	18	31%	13	22%	2	3%	2	3%
Sumatoria		23	40%	18	31%	13	22%	2	3%	2	3%
Promedio		23	40%	18	31%	13	22%	2	3%	2	3%

Fuente: De Araujo (2015)

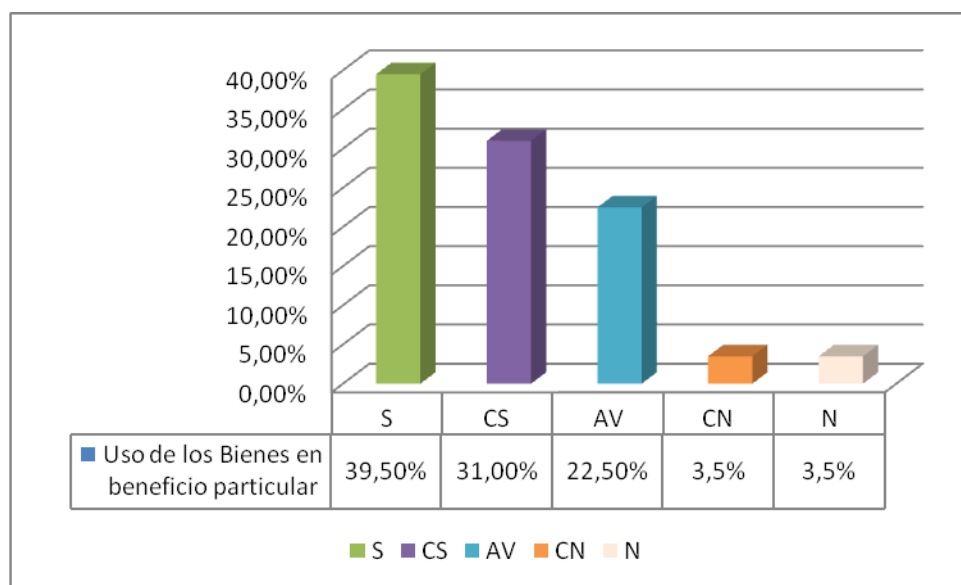


Gráfico 8. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Uso de los Bienes en Beneficio Particular. Elaboración propia.

Al analizar estos resultados se observa que un porcentaje equivalente al noventa y tres por ciento (93%), equivalente a la sumatoria de las categorías “siempre, casi siempre y a veces”, señalan que sí ocurre este fenómeno, es decir, que los auditores han observado que los funcionarios sujetos de control por parte de la Contraloría General del Estado Carabobo han incurrido en apropiaciones indebidas de los bienes nacionales para beneficio particular, tal como se reafirma con en los resultados correspondientes a las categorías de “casi nunca y nunca” cuyo total es del siete por ciento (7%).

Cuadro 13

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Malversación de Fondos Públicos

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
22	Hay denuncias en contra de funcionarios públicos hayan dado a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada, aun en beneficio público	13	22%	29	50%	6	10%	5	9%	5	9%
Sumatoria		13	22%	29	50%	6	10%	5	9%	5	9%
Promedio		13	22%	29	50%	6	10%	5	9%	5	9%

Fuente: De Araujo (2015)

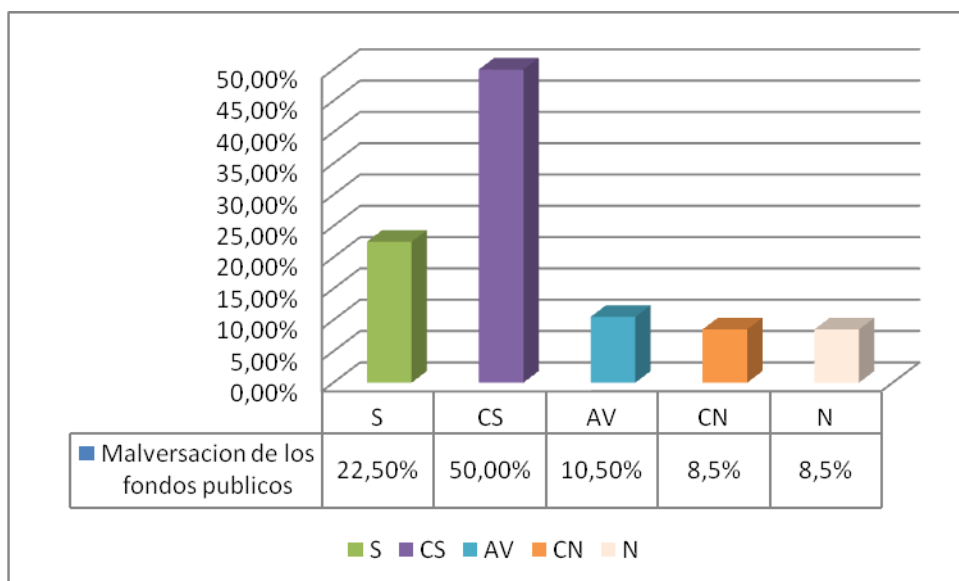


Gráfico 9. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Malversación de Fondos Públicos. Elaboración propia.

Con respecto a las respuestas dadas por los auditores en este indicador, el ochenta y tres por ciento (83%) está de acuerdo en afirmar que en frecuencia de “siempre, casi siempre y a veces” hay denuncias en contra de los funcionarios públicos por malversación de fondos, tal como se evidencia en las respuestas

correspondientes a las categorías de “casi nunca y nunca”, cuyo porcentaje es muy inferior, es decir, del diecisiete por ciento (17%).

Cuadro 14

Distribución Porcentual de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Aceptar Dativas

N°	ITEM	S		CS		AV		CN		N	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
23	Los funcionarios públicos han inducido a alguien a que dé o prometa para si mismo o para otros, sumas de dinero o cualquier otra ganancia indebida	15	26%	18	31%	17	29%	4	7%	4	7%
Sumatoria		15	26%	18	31%	17	29%	4	7%	4	7%
Promedio		15	26%	18	31%	17	29%	4	7%	4	7%

Fuente: De Araujo (2015)

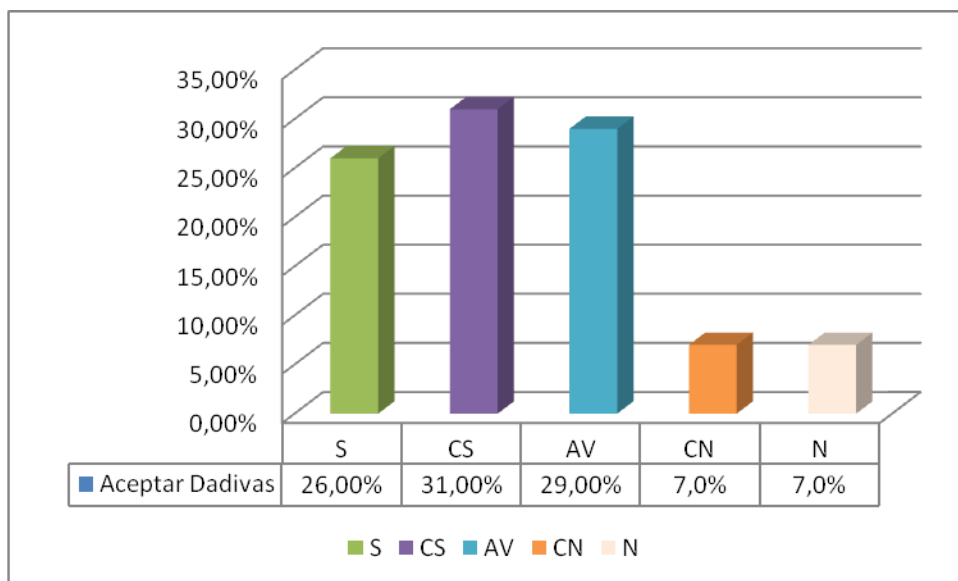


Gráfico 10. Respuesta de la Muestra y la Dimensión Delitos contra el Patrimonio Público. Indicador: Aceptar Dativas. Elaboración propia.

Tal y como se observa en la gráfica, la muestra seleccionada está de acuerdo en afirmar que “siempre, casi siempre y a veces”, representativo en un porcentaje equivalente al ochenta y seis por ciento (86%), los funcionarios públicos sujetos de

control por parte de la Contraloría General del Estado Carabobo según observaciones expuestas por los auditores, han aceptado dadivas, inducen o hacen que prometan para sí mismo o para otros sumas de dinero o cualquier otra ganancia indebida. Esto se evidencia al observar los resultados arrojados en las categorías de “casi nunca y nunca” equivalente al catorce por ciento (14%).

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Como se sabe, el proceso de auditoria debe ser destinado para establecer la evaluación, del cumplimiento del propósito de las entidades a auditar; y de la ejecución de los acuerdos hechos por la institución, con los diferentes grupos de interés que la conforman y que permiten desarrollar su razón de ser.

El reto del proceso de auditoria forense, consiste en permitir lograr el mejoramiento de los índices de desempeño de las entidades auditadas. El auditor Forense debe planear la auditoria para tener la seguridad razonable de que será posible descubrir irregularidades significativas. Esto hace también referencia a la calidad de la información y evidencia requeridas para desarrollar el proceso de auditoría.

Las conclusiones a las que ha llegado la autora del resultado de los análisis del instrumento aplicado a los funcionarios de la Contraloría General del Estado Carabobo son las siguientes:

- En referencia a la dimensión proceso administrativo, indicador: Control interno, se pudo evidenciar que en la Contraloría General del Estado Carabobo presenta debilidades al no adecuarse a los planes de fiscalización para la salvaguarda del patrimonio público; teniendo en cuenta que el sistema de control interno debe ser utilizado como un medio de defensa entre las posibles pérdidas o desviaciones de

fondos o de dinero con un destino específico el cual debe seguir hasta que culmine la transacción que lo generó.

- En relación al indicador Control de Gestión, los resultados del análisis evidencian que el cuarenta y dos por ciento (42%) de los funcionarios encuestados señalan que el sistema de control de gestión es deficiente, razón por la cual se considera que no se ha diagnosticado sobre la importancia de la aplicación de la Auditoria Forense en la detección de hechos de corrupción en el sector público.
- En el indicador Control de Ejecución el ochenta y cuatro por ciento (84%) de los encuestados señalan que si es llevado el control de ejecución con respecto al manejo de métodos y a sus participaciones en investigaciones respecto a las actividades de los entes u organismos sujetos al control de la Contraloría General del Estado Carabobo. Es decir, se ejecuta efectivamente el control de ejecución; sin embargo, también se observan debilidades en el control interno y de gestión.
- Con respecto a los principios para preservar el patrimonio público, en los resultados se evidencia que los auditores en actuaciones fiscales han determinado la poca existencia de principios referentes a honestidad, transparencia, participación, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad; lo que conlleva a la corrupción. Intentar comprender el fenómeno de la corrupción en la función pública, y más aún, tratar de erradicar este comportamiento, es un ideal compartido en todo el mundo por estadistas y analistas de políticas públicas, sin que se hubieran llegado a conclusiones definitivas. Resulta curioso observar que ni aún las Convenciones Internacionales contra la corrupción se animan a definir este fenómeno, aunque sí a tipificarlo a través de sus expresiones o manifestaciones. Posiblemente esto lleva a que las políticas gubernamentales combatan la corrupción centrándose más en sus efectos que en las causas mismas. Por ello, se considera que

el fenómeno de la corrupción en el ejercicio de la función pública, requiere un proceso de análisis y profunda reflexión social con participación de diversos estamentos y actores representativos de la colectividad nacional.

- Dado que la corrupción es un fenómeno social, sólo encontrará respuestas sostenibles y participativas en su seno mismo, y no exclusivamente a través de políticas que intenten interpretar esta realidad compleja. Sin embargo, mientras no estén dadas las condiciones para llevar adelante un proceso sistemático de consulta, es indispensable desarrollar una metodología que permita disminuir los fraudes contra el patrimonio público, incluyendo a los privados que afectan a esta función, pues generalmente existen dos partes en un hecho de corrupción.
- El mayor porcentaje de los funcionarios encuestados adscritos a la Contraloría General del Estado Carabobo, señalan que en los entes sujetos a su control demuestran negligencia en la custodia de bienes públicos, por cuanto han extraviado o deteriorado bienes del patrimonio público, así como usar esos bienes para fines contrarios a los previstos, además de aceptar dadas o inducir para beneficio propio o para otros.
- Ante la realidad descrita, se reitera la necesidad de sugerir una metodología de Auditoría Forense como herramienta para controlar la corrupción en la Contraloría General del Estado Carabobo. Finalmente, en función de los resultados obtenidos y apoyados en las bases teóricas abordadas, se precisó la metodología a abordar, cumpliendo así con el objetivo general de la presente investigación.

Recomendaciones

Con base a las conclusiones se establecieron las siguientes recomendaciones:

- Dar a conocer los resultados de la presente investigación a la Contraloría General del Estado Carabobo, a fin de profundizar las acciones relacionadas a la aplicación de la metodología de Auditoria Forense como herramienta en la detección de fraudes contra el patrimonio público.
- Informar a los funcionarios adscritos de la Contraloría General del Estado Carabobo los resultados de la investigación, con el propósito de propiciar la reflexión acerca de la situación encontrada.
- Implementar la metodología de Auditoria Forense como herramienta en la detección de fraudes en la Contraloría General del Estado Carabobo.

CAPÍTULO V

PROPUESTA

Metodología de Auditoria Forense como Herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la Detección de Fraudes contra el Patrimonio Público

Presentación

Iniciar un servicio de auditoria forense con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, detección de fraudes contra el patrimonio público; es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorías forenses se considera adecuado el siguiente esquema.

Esta metodología está constituida por las actividades siguientes:

1. Definición y reconocimiento del problema.
2. Recopilación de evidencias de fraude.
3. Evaluación de la evidencia recolectada.
4. Elaboración del informe final con los hallazgos.
5. Evaluación del riesgo forense.
6. Detección de fraude.

7. Evaluación del Sistema de Control Interno.

La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría (NIA), en cuanto a las etapas del proceso de auditoría (Planeación, Ejecución e Informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude contra el patrimonio público o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo.

Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal a la contratación estatal. En lo concerniente al establecimiento de áreas de riesgo, se utiliza la evaluación del sistema de control interno.

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

Objetivos de la Propuesta

- Sugerir una metodología de Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la detección de fraudes contra el patrimonio público.

- Señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindarán la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido, por ello no se profundiza en ellas.

Justificación

En estos tiempos de cambios en el mundo, la sociedad y la empresa, se debe fomentar y enriquecer también en la Contraloría General del Estado Carabobo, la implementación y desarrollo de la Auditoría Forense como una metodología efectiva profundizando la lucha contra el fraude y la corrupción. La auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros.

Dentro de esta evolución la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos se encuentra la Forense que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento del fraude y la corrupción en este sector. Esta auditoría puede ser utilizada tanto en el sector público como en el privado.

Fundamentación

La metodología de Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la detección de fraudes contra el patrimonio público está fundamentada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), como órgano genérico de todos los instrumentos legales del país. En su Artículo 163, el cual reza lo siguiente:

...La Contraloría del Estado ejercerá, conforme a esta Constitución y la ley, el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes estatales, sin menoscabo del alcance de las funciones de la Contraloría General de la República...//...la cual garantizará su idoneidad e independencia (p. 31).

El Artículo 141 refiere que “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública” (p. 39).

Por otro lado, el Artículo 287 destaca que “Los organismos y entidades del sector público estarán sometidos a control, vigilancia, fiscalización, inspección por parte de la Contraloría General de la República” (p. 84).

Ambos artículos hacen referencia de la importancia que tiene en la organización, el control, vigilancia y fiscalización; para así realizar investigaciones sobre irregularidades cometidas al patrimonio público para imponer la sanción administrativa a que haya lugar, de conformidad con la Ley.

Por su parte, el Código Orgánico Procesal Penal (2010), establece el juicio previo oral y público encaminado a dar con la certeza de los hechos denunciados, a través de medios probatorios, los cuales son los elementos de convicción que se incorporan al proceso y que deben referirse directa e indirectamente al objeto de la investigación, resultando muy útiles para el descubrimiento de la verdad. Por consiguiente, para poder combatir la corrupción en el sector público, se debe dar la responsabilidad de manejar los recursos a funcionarios cuya reputación no esté en entredicho.

Igualmente, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), destaca en el Artículo 3 que “Los funcionarios y demás personas que prestan servicios en la Administración Pública, están obligados de tramitar los asuntos cuyo conocimiento le corresponda y son los responsables por las faltas en que incurran” (p. 3).

Cabe destacar la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Venezuela y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001), donde el Artículo 2 hace mención que el objeto es el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como también las operaciones relativas a los mismos, cuyas actuaciones se orientan a la realización de auditorías, inspecciones y cualquier otro tipo de revisión fiscal en los organismos y entidades sujetas a su control.

En este mismo orden de ideas, la Ley Sobre el Estatuto de la Función Pública (2001), en su Artículo 29, refiere que los funcionarios públicos deben vigilar y salvaguardar los documentos y bienes de la Administración Pública Nacional confiados a su guarda, uso o administración. Además, pone en conocimiento de sus superiores las iniciativas que estimen útiles para la conservación del patrimonio nacional. Igualmente describe que el funcionario público, para su gestión, debe actuar con honestidad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública.

Por su parte, la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (2001), menciona en el Artículo 1 que el objeto principal es establecer las normas relativas a la competencia, organización y funcionamiento de la Procuraduría General de la República, su actuación en la defensa de los derechos, bienes e intereses patrimoniales de la República, así como las normas generales sobre procedimientos administrativos previos.

Cabe señalar la Ley Contra la Corrupción (2003), la cual en su Artículo 1 acota que se debe salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, eficacia, eficiencia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad; así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública. Por otro lado, en el Artículo 6 refiere que para la administración de los bienes y recursos públicos, los funcionarios y empleados públicos se regirán por los principios descritos en el Artículo 1.

Al mismo tiempo, deben administrar y custodiar el patrimonio público con decencia, decoro, probidad y honradez, de forma que la utilización de los bienes y el gasto de los recursos se haga de la manera prevista en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La razón de citar los artículos mencionados no es tanto para sentar afirmaciones, sino para llamar la atención de que el asunto merece y exige reglamentación dada su importancia, ya que sin las debidas disposiciones legales es difícil cumplir con lo establecido en el Artículo 237 del Código Orgánico Procesal Penal (2001), el cual expresa que para poder practicar una experticia, el experto debe ser nombrado por un Fiscal del Ministerio Público, pero la más significativa es que penalmente el Fiscal señalará los aspectos más importantes de la peritación, sin que esto sea limitativo, a que un experto sea nombrado por otro organismo.

Metodología de Auditoria Forense Propuesta

Definición y Reconocimiento del Problema

Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de un posible fraude. Un indicio es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación del fraude.

Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación del directorio de la organización ya que una auditoría de fraude es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha organización.

Conocimiento de la Entidad y su Entorno.

Es de gran importancia para el proceso de auditoría, el previo conocimiento de la entidad auditada, a partir del análisis de la información que al respecto pueda existir en la base de datos. Lo anterior permite que se cumpla con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, así como la identificación de las actividades propias de la organización.

El primer paso para conocer una entidad es comprender el medio en el cual se debe mover, es decir, el entorno. El "quehacer" de toda organización se encuentra limitado por una serie de factores que de manera directa o indirecta, inciden en sus resultados, en las metas que debe trazarse, e incluso en su desarrollo o sobrevivencia.

El auditor integral deberá por lo tanto, conocer las implicancias del medio a fin de evitar sesgo en el momento de presentar sus conclusiones e incluso de preparar sus programas de auditoría.

a. El Entorno de la Entidad. Algunos factores externos que deben ser considerados por el auditor, para entender el comportamiento de las organizaciones, son:

- Sector económico al cual pertenece.
- Leyes y normatividad que le rigen.
- Leyes y normatividad en curso.
- Localización.

- Proveedores de materia prima, productos y servicios.
- Clientes.
- Estabilidad de la industria.
- Acciones legales en contra

Con el fin de identificar áreas de la organización susceptibles al fraude e irregularidades, se hace fundamental conocer el medio en el cual se desarrolla, el «día a día» de la organización y que se pueden prestar a prácticas inadecuadas por parte del personal de la entidad, entre ellas:

- La negociación de los contratos con el fin de favorecer a amigos, familiares o conocidos.
- Soborno para la obtención privilegiada de servicios, licencias, entre otros.
- Dar información privilegiada.
- Pérdida, sustracción o daño a bienes del Estado cuando hay conocimiento de liquidaciones o cierres del ente.
- Errores cometidos a propósito y que obligan a la organización a cancelar demandas o verse inmersa en procesos legales.

b. La Entidad en su Interior. Una vez conocido el medio en el cual se mueve la organización, se hace necesario reconocer las actividades principales de la organización y las áreas en las cuales se desarrolla, así como, la situación económica y financiera de la misma, el personal que labora y los procedimientos en general. Con el fin de determinar las principales áreas de actividad funcional, el auditor debe considerar aspectos tales como:

- Naturaleza del negocio.
- Presupuesto por áreas (Inversión-Gastos)
- Personal asignado por áreas.
- Niveles de contratación.

- Manuales de procedimientos y de funciones.
- Estructura orgánica
- Misión-Visión.
- Reglamentos internos.
- Planes, programas y proyectos.
- Algunos factores internos que el auditor debe tener en cuenta, a fin de establecer deficiencias o puntos vulnerables en la entidad, son:
 - Ciclos transaccionales.
 - Utilización, adquisición y disposición de los bienes y activos.
 - Métodos de archivo.
 - Sistematización y base de datos.
 - Sistemas de recaudación de ingresos.
 - Actitudes y valores de los funcionarios.

Cuando el auditor conoce la entidad, establece las áreas de actividad en las cuales puede florecer el fraude, asimismo determina el campo de aplicación e incluso cuenta con elementos que le permitan definir o modificar el equipo de auditoría. Algunas prácticas irregulares que se pueden presentar son:

- "Negociaciones" irregulares.
- Excesiva concentración de poderes en manos de pocos funcionarios.
- Pérdidas o sustracción de inventarios.
- Negligencias.
- Adquisición de bienes innecesarios.
- Asientos contables inusuales.
- Conflicto de intereses.

Recopilación de Evidencias de Fraude

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si el fraude ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar: Quién, Qué, Cuándo, Dónde, Por qué, Cuánto y Cómo se ha cometido el fraude.

Evaluación de la Evidencia Recolectada

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias.

Obtención de Evidencia Probatoria y Confiable. Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información “interna” proveída por partes interesadas. El auditor debe permanecer independiente, objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos.

En este contexto, el enfoque de la auditoría podría verse afectado en su:

- Enfoque y objetivos.
- Alcance de las pruebas.
- Estimado de tiempo.
- Composición y número de auditores.
- Preparación del informe.

Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que

correspondan. Sin embargo, los equipos auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejan la evidencia apropiadamente.

Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda.

Tipos Principales de Evidencia

Clasificación A

Testimonial y Documental. El equipo auditor debe ser el primero en acceder a documentos importantes. Deben hacerse fotocopias de la documentación anotando el funcionario responsable por los originales.

Evidencia por Computadora. Recolectar evidencia por computadora requiere una cuidadosa planeación y ejecución. Si los funcionarios a cargo de las computadoras están inmiscuidos en las irregularidades, es posible que oculten o destruyan la evidencia tan pronto como estén advertidos que se efectuará una investigación. Al toque de un botón toda la evidencia puede desaparecer es por eso que requiere la mayor rapidez en su ejecución. Para el caso específico de la evidencia que sustenta el hallazgo de fraudes e irregularidades, el auditor deberá tener especial cuidado, pues ésta debe cumplir las especificaciones de suficiencia, competencia y pertinencia.

La evidencia debe respaldar los hallazgos de la auditoria, por ello se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles. La suficiencia hace referencia al volumen o cantidad de la misma. Cuando la evidencia permite que cualquier persona pueda llegar a las mismas conclusiones expuestas por el auditor, se determina que es competente y cumple con los requisitos de veracidad que se da al ser ésta adecuada y convincente.

La pertinencia de la evidencia está relacionada con su validez, relevancia y relatividad con el hallazgo. Por esta razón, los papeles de trabajo acumulados tienen una relación directa con el mismo y las recomendaciones presentadas. La diferencia entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal estriba en que la primera puede conllevar a procesos judiciales y, por lo tanto, se encontrará sujeta a las disposiciones legales. La evidencia recogida por el abogado está destinada a determinar si se recomienda transferir el caso a las entidades reguladoras y con ello se iniciará el procesamiento que implique la falta.

Clasificación B. La evidencia en el proceso de auditoría puede ser de carácter administrativo, operacional, financiera y de todo tipo. Puede clasificarse en:
Evidencia física, testimonial, documental y analítica.

La Evidencia Física. Se obtiene cuando el auditor realiza una inspección u observación directa de las actividades ejecutadas, de los registros o de hechos.

La Evidencia Testimonial. Es la información obtenida mediante cartas, entrevistas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones. Estos resultados deben figurar en los papeles de trabajo. Cuando se trata de indagaciones es importante que los resultados de las entrevistas sean firmados por los entrevistados.

La Evidencia Documental. Es la forma más común y consiste en contar con documentos que sustentan los hallazgos y que pueden clasificarse según su procedencia, en externos (se originan fuera de la entidad) e internos (se originan en la entidad misma).

La Evidencia Analítica. Se obtiene al verificar o analizar la información que es suministrada por la entidad a través de informes, o listados computarizados, leyes y reglamentaciones. Lo importante de la evidencia es que se encuentre debidamente sustentada y comprobada; por ello, el auditor deberá registrarlos en los respectivos papeles de trabajo que deben ser elaborados conservando los criterios de orden y legibilidad.

Clasificación C. La evidencia, por lo tanto, se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. Se le clasifica como directa y circunstancial.

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

Evidencia Circunstancial. Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Los tribunales la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico. Tanto la evidencia directa y circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada También merecen especial atención la evidencia documental y la evidencia secundaria.

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

Evidencia Secundaria. Es toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes,

notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, entre otros). De hecho tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

Elaboración del Informe Final con los Hallazgos

El informe de fraude normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única sustentatoria de la investigación realizada, es de tal importancia puesto que demandas judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado.

Para la elaboración de un buen informe de fraude se debe tener en cuenta que el mismo debe ser: preciso, oportuno, exhaustivo, imparcial, claro, relevante completo

Comunicación de los Hallazgos a Instancias Pertinentes. Es obligación del auditor no sólo detectar los hallazgos, sino presentarlos con la debida oportunidad y soporte. Lo anterior implica que luego de realizar los exámenes pertinentes y validar los hallazgos, también deberá tramitarlos.

El actual divorcio que existe entre la labor de auditoría y la del investigador hace que se generen mecanismos anexos tendientes a cerrar esta brecha, por eso es necesario que el auditor, consciente de la importancia de su labor, prepare el material probatorio, de manera que el traslado del hallazgo sea más específico y de valoración por parte del investigador, al encontrar suficiencia en la documentación referida.

El informe que prepara el auditor debe asimismo contar con las normas mínimas de redacción, de manera que sea claro y entendiéndole para la comunidad en general.

La aceptación de las conclusiones y recomendaciones que presenta el auditor, por parte de la entidad, hacen parte de la constante comunicación que éste debe tener con la administración o gerencia del ente auditado.

El auditor debe tener en cuenta los pasos a considerar en el desarrollo de los hallazgos, la identificación de los asuntos legales y la importancia de comunicar con la debida oportunidad y claridad los resultados del proceso de auditoría.

Evaluación del Riesgo Forense

El auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar:

- Existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos.
- Visualización de debilidades del diseño de sistemas de administración.
- Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente.

Establecimiento de Áreas de Riesgo. Una vez que han sido identificadas las áreas, éstas deben ser priorizadas a fin de considerar su vulnerabilidad, para lo cual se puede utilizar en cierta medida el análisis sistemático de riesgo (método helvético) y que permite puntualizar las auditorías en áreas establecidas como de mayor riesgo, las cuales se compensan al ser comparadas frente al sistema de Control Interno, que permite determinar hasta qué medida el sistema compensa o contrarresta las amenazas de fraude.

Para realizar este diagnóstico, el auditor consultará documentación referente, como son los informes de auditorías anteriores del revisor fiscal, de auditorías externas, de otros entes de control, denuncias y quejas, así como los procesos que se adelanten contra la institución.

Análisis de Riesgos. El análisis sistemático de riesgos es un enfoque estructurado que ayuda al auditor y, por consiguiente, a la administración a tomar decisiones fundamentadas. Lo básico es contar con una matriz donde se puedan resumir los resultados de la evaluación inicial.

El primer criterio es tener en cuenta los sectores de examen que hacen alusión a las tareas específicas que son llevadas a cabo en la Entidad o en una unidad orgánica. En la matriz éstas ocupan las filas. Luego, se establecen los criterios de evaluación, los que pueden ser numerosos, entre ellos se presentan: Sistema de Control Interno, Complejidad de las tareas. Ponderación financiera, Modificaciones y Observaciones.

Los criterios principales se subdividen en Criterios Parciales. A los cuales se pueden asignar valores de ponderación: 3 = Ponderación alta, 2 = Ponderación media, 1 = Ponderación baja o niveles de Evaluación: Bajo=buen grado de cumplimiento; Medio= Grado de cumplimiento suficiente, Alto- Grado de cumplimiento deficiente.

Detección de Fraude

El auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error que tenga efecto material en los estados financieros o que de haberse producido, el efecto del fraude se refleja adecuadamente en los estados financieros o que el error ha sido corregido.

La probabilidad de detectar errores es, por lo general, mayor que la de detectar fraudes, puesto que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia (Teoría de la Ocultación).

Indicadores o Indicios de Fraude. Uno de los factores clave para que la actividad del auditor sea exitosa es el desarrollar la habilidad de distinguir situaciones anómalas, extrañas, inusuales, fuera de lugar, que despierten la sospecha del auditor. En ese momento el auditor habrá detectado una "bandera roja". Los auditores deben tener conciencia de ellas, conocerlas y saber cómo detectarlas.

Se pueden caracterizar las banderas rojas de la siguiente forma:

- No necesariamente deben ser significativas, es sólo una alerta que se plantea el auditor ante una situación que percibe extraña o fuera de lugar, pero la acumulación de varias pequeñas "banderas rojas" podría sí estar indicando la presencia de irregularidades.
- No establecen la existencia de irregularidades por sí mismas, pero constituyen un alerta para el auditor.
- No se deben descartar situaciones por parecer demasiado obvias.
- Cuando se busquen explicaciones para las banderas rojas, el auditor debe comenzar por las más simples, ya que muchas veces la irregularidad se encubre en el terreno de lo obvio.

Se pueden establecer asimismo una clasificación de "banderas rojas" en:

- ***Documentales.*** Son aquellas que se encuentran en documentos, contratos, facturas, correspondencias, entre otros.
- ***Personales.*** Son aquellas que se pueden distinguir respecto de las personas que pueden traducirse en actitudes o comportamientos extraños o inusuales.

- ***Del Proceso.*** Son banderas rojas que se dan en los procedimientos administrativos en los que se efectúan gastos.
- ***Conceptuales.*** Son aquellas banderas que necesitan del elemento racional para poder hallarlas, son las que no se derivan de la observación directa de los hechos sino que requieren de un proceso de razonamiento por parte del auditor.

Luego de valorar y obtener el grado de riesgo correspondiente, aquellos determinados como de "Alto Riesgo", el auditor complementa la matriz comentando los síntomas o indicadores en que puede haber fraude y que han sido asociados anteriormente con otros casos. Las banderas rojas no significan necesariamente fraude, su presencia es una alerta, para el auditor, de la posible existencia de actividades irregulares.

La detección de fraudes e irregularidades puede afectar el normal desarrollo de la auditoria, y la facultad de identificar lo que está fuera de lugar dependerá de aspectos tales como el discernimiento del profesional, su experiencia, conocimientos e incluso su intuición. Por ello, debe estar alerta a algunos indicadores de fraude como son:

- Disminución de rentabilidad.
- Discrepancia en los registros contables.
- Variaciones excesivas a los presupuestos o contratos.
- Excesiva rotación de personal.
- Falta de comprobantes.
- Adquisiciones innecesarias.
- Directivos que desempeñan funciones de los subalternos.
- Falta de controles y de evidencia de la auditoría.

Este tipo de indicadores debe alertar al auditor sobre la probabilidad de fraude. Si la matriz señala alto riesgo y se presentan este tipo de banderas rojas, el profesional tendrá elementos de juicio suficientes para el enfoque que dará al proceso de auditoría.

Evaluación del Sistema de Control Interno

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización, la evaluación del sistema control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas (que pueden ser de la misma organización o con terceros relacionados). Asimismo, los procedimientos de evaluación estarán destinados a lograr una comprensión adecuada del sistema de control interno que mantenga sobre sus operaciones o sobre sus activos la empresa. Esta comprensión será necesaria para:

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

REFERENCIAS BIBLIOGRAFÍA

- Alemán, S. (2002). **Construcción de Índices de Corrupción Administrativa**. El Caribe. República Dominicana. [Documento en Línea]. Disponible en: <http://www.redcontable.com> [Consulta, Junio 07, 2008].
- Ander-Egg, E. (1997). **Técnicas de Investigación Social**. 19ª Edición. Editorial Limusa. Argentina.
- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica**. 5ª. Edición. Editorial Episteme, Caracas.
- Badillo, J. (2005). **Auditoría Forense. Proyecto: “Sí se Puede”**. Ecuador. Bayley, D. (s/f). “The effects of corruption in a developing Nation”. Revista The Western Political Quaterly, págs. 719 y ss
- Briceño, Y. (2009). **Metodología Utilizada por los Profesionales de la Contaduría Pública para Practicar Auditoría Financiera Forense en el Proceso Penal**. Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. Barquisimeto – Lara. Venezuela.
- Camargo, N. (2003). **Auditoría Forense**. Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Seccional Sogamoso.
- Cano, M. (2005). **Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio**. Interamerican Community Affairs, USA.
- Cano, M. y Lugo, D. (2004). **Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos**. Segunda Edición. Ediciones ECOE
- Caparros, E. (2004). **La Corrupción: Aspectos Jurídicos y Económicos**. Editorial Ratio Legis. Madrid. España.
- Castro, F. (2004). **El Proyecto de Investigación y su Esquema de Elaboración**. Editorial Uyapar. Caracas. Venezuela.
- Castro, F. y Cano, M. (2003). **Auditoría Forense**. Revista Legis de Contador & Auditoría. N° 13. (Enero-Marzo 2003).
- Código de Procedimiento Civil (1990). **Gaceta Oficial N° 4.209. Septiembre 18**. Caracas. Venezuela. 102.

- Código Orgánico Procesal Penal (2010). **Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.009 de fecha 17 de diciembre de 2010**. Caracas. Venezuela.
- Cohen, L. (2003). **Métodos de Investigación en Educación**. Ediciones La Muralla. Madrid. España.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). **Gaceta Oficial 36.860 del 20 de diciembre de 1999**. Caracas. Venezuela.
- Diccionario Espasa de la Lengua Española (2000). 22ª Edición. 2 Volumen. Editorial Gredos, S.A. Madrid. España.
- Estupiñán, R. (2004). **Control Interno y Fraudes**. 1ª Edición. Tercera Reimpresión. Ediciones ECOE.
- Frisch, D. (2005) ex Director General de Desarrollo de la Comisión Europea, citado en **“La hora de la Transparencia...”**, págs. 36-37.
- Hernández, J. (2001). **Metodología de la Investigación**. 2da. Edición. Editorial Mc Graw Hill. México.
- Herrera y Román (2004). **Democracia Contra la Corrupción**. Ediciones Ley y Pensamiento Penal.
- Hurtado, I. (2000). **Métodos de Investigación**. Editorial Episteme. Venezuela. Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos. (2003). Auditoria Interna. Editorial Auditores. EEUU.
- Kerlinger, F. (1997). **Investigación del Comportamiento**. 4ta. Edición. Ediciones México: Mc Graw Hill Interamericana S.A. de C.U. México.
- Klitgaard, J. (2001). **La Corrupción Gubernamental**. Editorial Servicios Gráficos Integrados. Santo Domingo. 103
- Ley Contra la Corrupción (2003). **Gaceta Oficial N°5.634. Abril 07**. Caracas. Venezuela.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Venezuela y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001). **Gaceta Oficial N° 37.347. Diciembre 17**. Caracas. Venezuela.
- Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (2001). **Gaceta Oficial N° 5.554 (Extraordinaria) Noviembre 13, 2001**. Caracas. Venezuela.

- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). Publicado en la **Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria de 1° de julio de 1981**. Caracas. Venezuela.
- Ley Sobre el Estatuto de la Función Pública (2001). **Gaceta Oficial N° 5557 del 13 de noviembre de 2001**. Caracas. Venezuela.
- Leyva, C. (2007). **El Árbol de Moras**. [Documento en Línea]. Disponible en: <http://www.vidarazonable.blogspot.com> [Consulta: Junio 02, 2008].
- Ludwig, F. (2012). **La auditoría forense como un nuevo proceso de fiscalización, control e investigación contra la corrupción en el sector gubernamental**. Universidad APEC. República Dominicana.
- Morales, L. (2001). **Ilícitos contra el Patrimonio Público**. Material mimeografiado. ULA. Mérida. Venezuela.
- Moreno, L. (1993). **“En defensa propia. Cómo salir de la corrupción”**. Bs.As., Ed. Sudamericana, 1993, pág. 123.
- Mujica, A. (2003). **Auditoria Forense, un Nuevo Servicio para el Ejercicio de la Contaduría Pública**. Trabajo de Grado no Publicado. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Decanato de Contaduría Pública. Barquisimeto. Venezuela.
- Namakforoosh, M. (2001). **Metodología de la Investigación**. Segunda Edición. Limusa. México. 104
- Normas Internacional de Auditoria. (NIA, 2007). **Glosario de Términos**. Pronunciamientos Técnicos. 9ª Edición. Traducción: Jorge Suárez. Revisión Técnica: Centro de Investigación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México.
- Ríos, Adith. (2009). **Auditoria forense: moderna herramienta de control para luchar contra la corrupción en el sector gubernamental**. Universidad Nacional Federico Villarreal. Peru.
- Rodríguez, A. (2011). **La auditoría forense en el ámbito del control fiscal en las unidades de auditoria interna de la gobernación del estado carabobo**. Universidad de Carabobo Valencia – Carabobo. Venezuela.
- Rogers, J. (2006). **Auditoria Forense**. Boletín Don Perito. N° 86. Instituto de Peritaje Privado. 15 de Marzo de 2006. Panamá.

- Ruiz, C. (1998). **Instrumento de Investigación Educativa**. Procedimientos para su Diseño y Validación. Ediciones CIDEG, C.A. Barquisimeto. Venezuela.
- Sabino, C. (2000). **El Proyecto de Investigación**. Editorial Panapo. Caracas. Venezuela.
- Soriano, G. (2012). **Prevención, Detección, Investigación y Reporte de Fraude**. Ponencia. República Dominicana. [Documento en Línea]. Disponible en: www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Prev-det-fraud.htm [Consulta, Febrero 15, 2013].
- Tamayo y Tamayo (2001). **Cómo Hacer un Proyecto de Investigación**. Tercera Edición. Editorial Limusa. México.
- Toro, D (2006). Congreso de la República de Colombia. D.P. 0260. **Patrimonio Público**. Bogotá. Colombia.
- Villalobos, C. (2010). **La auditoría forense una perspectiva de la Contaduría Pública para combatir la corrupción**. Universidad Santo Tomas. Colombia.
- Wesberry, J. (2004). **Prácticas Corporativas para Minimizar el Fraude**. Proyecto Atlatl. [Documento en Línea]. Disponible en: <http://www.ofsgto.gob.mx/documentos/pdf/practicascorporativas/pdf> [Consulta:Febrero 15, 2013].
- Yáñez y Yung (2004). **El Auditor Financiero**. Material Mimeografiado. Universidad Santa María. Caracas. Venezuela.

ANEXOS



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

INSTRUMENTO PARA LA RECOLECCION DE DATOS DE LA
INVESTIGACION: **LA AUDITORÍA FORENSE COMO
HERRAMIENTA PARA LA CONTRALORÍA GENERAL DEL
ESTADO CARABOBO EN LA DETECCIÓN DE FRAUDES
CONTRA EL PATRIMONIO PÚBLICO**

(CUESTIONARIO)

Autora:
Karina A De Araujo L
C.I: V-12.810.612

Mayo, 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

Estimado Funcionario Público:

A continuación le presentamos un instrumento de recolección de datos, cuyo propósito es el de obtener su opinión con respecto a La Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la detección de fraudes contra el Patrimonio Público. Sus respuestas son fundamentales para el éxito de la investigación que estoy realizando, razón por la cual solicito su colaboración.

Cabe destacar, que la información suministrada, será utilizada con fines académicos y reviste un carácter estrictamente confidencial.

Instrucciones:

El cuestionario consta de veinte y tres (23) ítem, con varias alternativas:

Siempre (S)

Casi Siempre (CS)

A Veces (AV)

Casi Nunca (CN)

Nunca (N)

Lea detenidamente, responda objetivamente todas y cada una de los ítem.

Seleccione una opción marcando con (X) por cada ítem para lo cual se garantiza la estricta confidencialidad.

N°	ITEM	Siempre	Casi Siempre	A veces	Casi Nunca	Nunca
		5	4	3	2	1
1	Está informado del plan de organización de la Contraloría General del Estado Carabobo para salvaguardar el patrimonio publico					
2	Ha participado en evaluaciones económicas y financieras para determinar y verificar el costo de los servicios en los entes públicos registrado en los Estados Financieros					
3	Ha trabajado en determinar la eficiencia con que operan las entidades sujetas a la fiscalización de la Contraloría General del Estado Carabobo					
4	Ha intervenido en la determinación de los resultados de las acciones administrativas de las entidades sujetas a la supervisión y vigilancia de la Contraloría General del Estado Carabobo					
5	Ha participado en Auditorias para detectar fraudes contra el patrimonio publico					
6	Obtiene información sobre leyes y normativas que se aplican en casos de delitos contra el patrimonio publico					
7	Maneja métodos de control perceptivos que son necesarios para verificar la legalidad, exactitud, sinceridad y corrección de las operaciones y acciones administrativas					
8	Está informado sobre las políticas y normas que posee la Contraloría General del Estado Carabobo, para salvaguardar el patrimonio publico					
9	Aplican la Auditoria Forense, en caso de irregularidades en los entes del sector público					

N°	ITEM	Siempre	Casi Siempre	A veces	Casi Nunca	Nunca
		5	4	3	2	1
10	Ha verificado que la Auditoria Forense puede servir de herramienta para controlar la corrupción en el sector publico					
11	Ha manejado los métodos y procedimientos que tiene la Contraloría General del Estado Carabobo, para salvaguardar el patrimonio publico					
12	Ha participado en investigaciones respecto a las actividades de los entes u organismos sujetos al control de la Contraloría General del Estado Carabobo					
13	Los funcionarios públicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría General del Estado administran y custodian los bienes nacionales con:					
	Honestidad					
	Transparencia					
	Participación					
	Eficacia					
	Eficiencia					
	Legalidad					
	Rendición de Cuentas					
	Responsabilidad					
14	Se aplica algún procedimiento para evaluar a los funcionarios públicos de las entidades sujetas a la supervisión de la Contraloría General del Estado Carabobo, con respecto a:					
	Honestidad					
	Transparencia					
	Participación					
	Eficacia					
	Eficiencia					
	Legalidad					
	Rendición de Cuentas					
	Responsabilidad					

N°	ITEM	Siempre	Casi Siempre	A veces	Casi Nunca	Nunca
		5	4	3	2	1
15	Se observa algún caso de incremento patrimonial desproporcionado de funcionarios públicos, con relación a los ingresos que estos perciben en las entidades sujetas a la fiscalización de la Contraloría General del Estado Carabobo					
16	Se aplica alguna forma para analizar la situación patrimonial de los funcionarios públicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría General del Estado Carabobo					
17	Se aplica algún procedimiento para medir la cuantía de los bienes objeto de enriquecimiento, en relación al importe de los ingresos y gastos ordinarios de los funcionarios públicos de las entidades sujetas a la supervisión de la Contraloría General del Estado Carabobo					
18	Se emplea un procedimiento para medir la ejecución de actos que revele la falta de probidad en el desempeño del cargo, y que tenga relación causal con el enriquecimiento de los funcionarios públicos de las entidades sujetas a supervisión de la Contraloría General del Estado Carabobo					
19	Los funcionarios públicos se han apropiado en provecho propio de bienes del patrimonio público en poder de algún organismo publico					
20	Los funcionarios públicos, por desconocimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones u órdenes de servicio; han extraviado o deteriorado bienes del patrimonio público, en poder de la Contraloría General del Estado Carabobo					
21	Ha surgido algún caso donde funcionarios públicos hayan usado bienes nacionales para fines contrarios a los previstos en las leyes, reglamentos, resoluciones u órdenes de servicio					
22	Hay denuncias en contra de funcionarios públicos hayan dado a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada, aun en beneficio público					
23	Los funcionarios públicos han inducido a alguien a que dé o prometa para sí mismo o para otros, sumas de dinero o cualquier otra ganancia indebida					



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

CARTA DE VALIDACION

Yo, Consuelo Canera,

Magister en Gerencia Educativa,

Hago constar mediante la presente que he revisado y aprobado el instrumento de recolección de datos: Metodología desde el punto
diseñado por:

que será aplicado a la muestra seleccionada en la investigación del trabajo de grado titulado:

LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA LA
CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO CARABOBO EN LA
DETECCIÓN DE FRAUDES CONTRA EL PATRIMONIO
PÚBLICO

Constancia que se expide en Maracay, a los ___ días del mes de _____ del año 2015

Firma

C.I. 4413674



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

CARTA DE VALIDACION

Yo, Luisa Rodríguez de Sanja

Magister en _____

Hago constar mediante la presente que he revisado y aprobado el instrumento de recolección de datos: _____ desde el punto

contenido diseñado por : _____

que será aplicado a la muestra seleccionada en la investigación del trabajo de grado titulado:

LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA LA
CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO CARABOBO EN LA
DETECCIÓN DE FRAUDES CONTRA EL PATRIMONIO
PÚBLICO

Constancia que se expide en Maracay, a los ____ días del mes de _____ del año 2015

Luisa Rodríguez de Sanja

Firma

C.I. 2989709