



*Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Contabilidad y Finanzas*

Trabajo de diploma

(En opción al título de Lic. en contabilidad y finanzas)

Título: *Propuesta de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense.*

Autora: *Lianet Cancio Hernández*

Tutor: *Lic. Ramón Lorenzo Lorenzo González*

Matanzas, 2018

Declaración Autoridad:

Yo, Lianet Cancio Hernández, declaro que soy la única autora de este trabajo de diploma, como parte de la culminación de mis estudios en la especialidad de Contabilidad y Finanzas; titulado: Propuesta de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense, en calidad de lo cual autorizo a la Universidad de Matanzas a hacer uso del mismo con la finalidad que estime conveniente.

Para que así conste: _____

Nota de Aceptación:

Presidente del Tribunal

Miembro del Tribunal

Miembro del Tribunal

Fecha



*“No hay obstáculo que no pueda vencerse ni problema
sin solución posible”*

Fidel Castro Ruz

Agradecimientos:

A mis padres que la palabra "GRACIAS" no basta para expresarles lo afortunada que soy al poder contar con ellos y saber que están a mi lado siempre, sin su apoyo no hubiese sido posible realizar este sueño.

A mi hermana y mi sobrina malcriada que son mis amores eternos.

A mi novio Yuniel por apoyarme incondicionalmente y demostrarme su amor todos los días.

A mi familia (tías, tíos, primas y primos) por haber confiado y preocupado por mí.

A mi tutor Ramón Lorenzo y a Emilio por brindarme su tiempo y conocimientos para el desarrollo del trabajo.

A mi amiga Lisandra que hemos compartido nuestras alegrías, desdichas y victorias a lo largo de nuestra vida estudiantil y personal.

A todos los que de una forma u otra contribuyeron al logro de este sueño (especialmente a Adelita y Rosario) que hoy se me hace realidad.

Dedicatoria:

A la memoria de mis abuelos maternos y de mi tía Milagros, que sé que están orgullosos de mí.

A mis padres (Belkis y Yoel), por ser este es el resultado de la formación que me han dado.

A mi hermana que adoro y a la sobrina más linda del mundo, las amo.

A mi novio por soportar tantos días de histeria a mi lado y apoyarme en las tareas del hogar.

A mi familia por ser tan especial en mi vida y poder contar con ellos siempre.

A mi tutor Ramón Lorenzo y a Emilio por su entrega y esmeropara que mi proyecto saliera con la calidad requerida.

A todas mis amistades que se mantuvieron al tanto de mi proyecto y hoy disfrutan junto a mí esta victoria.

Resumen

El presente trabajo de diploma se enmarca dentro el Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas y su campo de acción son las evidencias como pruebas judiciales redactadas en los Informes Especiales presentados a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas como resultado de procesos de auditoría forense, tema de gran importancia y actualidad, pues la misma es una alternativa para combatir el flagelo mundial del fraude y la corrupción, de los que hoy en día existen diversas manifestaciones y se anteponen a toda clase de sistema de control. Se trazó como objetivo general proponer buenas prácticas para que la evidencia de auditoría, permita la demostración de los hallazgos negativos considerados delito. Para el desarrollo de la investigación y el cumplimiento de los objetivos específicos se aplicó como método rector del conocimiento el dialéctico materialista y se emplearon además métodos teóricos, empíricos y técnicas, dentro de los que se encuentran el análisis documental, las encuestas y entrevistas. Como resultados, se espera que la investigación constituya un valioso referencial bibliográfico y que las buenas prácticas en la gestión de la evidencia eleve la calidad en la realización de la auditoría forense, así como lograr un mejor desempeño por parte de los auditores en la realización de las mismas.

Summary

This diploma work is framed within the Territorial Audit System in the province of Matanzas and its field of action are evidences such as judicial evidence drafted in the Special Reports presented to the analysis groups of the Matanzas Provincial Prosecutor as a result of processes forensic audit, a topic of great importance and topicality, because it is an alternative to combat the global scourge of fraud and corruption, of which today there are various manifestations and are before any kind of control system. The general objective was to propose good practices so that the audit evidence allows the demonstration of the negative findings considered a crime. For the development of the investigation and the fulfillment of the specific objectives, the materialist dialectic was applied as a method of knowledge, and theoretical, empirical and technical methods were used, among which are the documentary analysis, the surveys and interviews. As results, it is expected that the research constitutes a valuable bibliographical reference and that good practices in the management of the evidence elevate the quality in the performance of the forensic audit, as well as achieving a better performance by the auditors in the performance of the same.

Índice	
Introducción	1
Capítulo I: Fundamentación teórica sobre la auditoría, dentro de esta la forense, la evidencia y buenas prácticas	8
1.1 Auditoría.....	8
1.1.1 Antecedentes de la Auditoría.....	8
1.1.2 Clasificación de la auditoría.....	9
1.1.3 Importancia de la auditoría.....	10
1.2 Auditoría Forense.....	10
1.2.1 Definiciones.....	10
1.2.2 Antecedentes de la auditoría forense.....	11
1.2.3 Perfil del auditor forense.....	14
1.2.4 Principales aspectos de procedimiento penal de necesario dominio para los auditores.....	16
1.3. Evidencias.....	19
1.3.1 Análisis conceptual de la evidencia de auditoría.....	19
1.3.2 Análisis conceptual de la prueba en sentido jurídico penal.....	22
1.3.3 Coincidencias y diferencias de evidencia según la Resolución No. 340/12 de la CGR y los medios de prueba establecidos en la Ley de Procedimiento Penal.....	24
Capítulo II: Diagnóstico de la situación de la auditoría forense en la provincia de Matanzas. Métodos y herramientas utilizadas	25
2.1 Caracterización del Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas.....	25
2.2 Diagnóstico de la situación de los resultados de las auditorías forenses presentadas a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas.....	27
2.3. Descripción de los métodos y técnicas utilizadas.....	33
Capítulo III: Presentar buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia que incrementen la eficacia de esa acción de control	42
3.1 Elaboración de buenas prácticas.....	42
3.2 Validación de la propuesta de buenas prácticas por el método de expertos.....	46
Conclusiones	52
Recomendaciones	53
Bibliografía	54
Anexos	

Introducción

El tema de la auditoría forense es de reciente data en el contexto latinoamericano. Muchos profesionales han practicado la auditoría forense, en desconocimiento de su existencia. Es una versión sofisticada de la auditoría interna y externa para cubrir la fase de convertir evidencias de auditoría y otros hallazgos de interés criminalísticos, en pruebas legales, vale decir, elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia, con el propósito de evidenciar, demostrar o comprobar delitos o dirimir disputas legales. (Delgado, R. 2014).

La auditoría forense es una técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes, en actos conscientes y voluntarios en los cuales se eluden las normas legales. Se desarrolla a través de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico - procesales, y con habilidades en áreas financieras, para proporcionar información y opiniones ante la justicia. Se convierte en una alternativa para combatir la ilegalidad, siendo un instrumento de fiscalización, control y prevención contra la corrupción en el sector gubernamental, pues no necesariamente 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. (Fontán Tapia, M.E. 2010).

La importancia de la auditoría forense, ha tenido mayor auge y se ha incrementado notablemente como consecuencia del aumento de los delitos económicos tanto a nivel del sector privado como público, debido al entorno económico mundial que se vive, donde los actos de corrupción salen a la luz dentro de una organización que se ha visto afectada por la crisis, los que se han acentuado con el fenómeno de la globalización, que hace un imperativo social el castigo de estas conductas. La corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público. (Delgado, R. 2014).

Cuba, no está ajena a esta situación donde, la auditoría forense es una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención, no obstante, no se cuentan con procedimientos propios que regulen la

actuación de la misma.

En la actualidad es considerada la calidad como la única vía para el éxito, dentro de las pautas de obligatorio cumplimiento expresadas como normas, teniendo en cuenta que la auditoría forense, es un proceso así como que los procesos pueden ser de calidad y a su vez pueden carecer de ella, por la Contraloría General de Venezuela (CGV) se ha establecido que el objetivo de la calidad en la auditoría es: “proporcionar criterios a los auditores y supervisores, en concordancia específica con las normas de auditoría gubernamental, de manera que se mantenga o se manejen en el proceso de auditoría las cualidades requeridas por la organización auditora”(CGV, 2012).

Cuba es solidaria al enfoque actual sobre la auditoría forense y de la calidad como exigencia en su realización, muestra de ello lo constituye la inclusión en las Normas Cubanas de Auditoría (NCA), emitidas por la Contraloría General de la República” (CGR) de la norma 2000 “Aseguramiento de la calidad y supervisión de la auditoría.” Esta norma tiene como propósito: “proporcionar elementos generales para implementar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la auditoría”, establece, además, que se deben elaborar controles generales de calidad para la ejecución de la auditoría: Desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría. (CGR, 2012: 192).

Con esta disposición jurídica se establece, en todos los niveles del Sistema Nacional de Auditoría un control de la calidad que incluya todos los aspectos del proceso de auditoría y una revisión continua de su eficacia. Sobre la base anterior, en todas las fases del proceso auditor (planeación, ejecución, informe y seguimiento) mediante los papeles de trabajo como expresión del trabajo del auditor, se debe cumplir con lo dispuesto al respecto en las Normas Cubanas de Auditoría.

Una de ellas fue la promulgación de la Ley No.107 del 1 de agosto del 2009, Ley de la Contraloría General de la República de Cuba, a la que se le definió el objetivo y misión fundamental de auxiliar a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno; proponer la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico-administrativo; ejecutar

las acciones que considere necesarias con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público; prevenir y luchar contra la corrupción.

Esos fundamentos se desarrollan en el artículo 31 referido a las funciones, atribuciones y obligaciones de la Contraloría General, que en su inciso d) establece la de prevenir y enfrentar el uso indebido de los recursos del Estado y la corrupción administrativa, a partir de la detección de actos de este tipo durante el desarrollo de sus actividades de auditoría, supervisión y control.

Otro de los instrumentos erigidos para combatir el delito y la corrupción administrativa asociada a ese fenómeno negativo es la Resolución 340 del 11 de octubre del 2012 de la Contraloría General de la República de Cuba, Normas Cubanas de Auditoría, en la que se clasifican los tipos de auditoría, una de las cuales es la Auditoría Forense a la que se le atribuye el objetivo de investigar y demostrar hechos delictivos y actos de corrupción administrativa.

Actualmente se dictó la Resolución No.480/2017 de la Contraloría General de la República que sustituyó la Resolución No.248/2007 del extinto Ministerio de Auditoría y Control, norma que tiene en cuenta la experiencia en la aplicación de la anterior para mejorar el procedimiento para la tramitación del Informe Especial en las acciones de control en que se detecte un presunto hecho delictivo y en las solicitadas por los Tribunales Populares, la Fiscalía General de la República y el Ministerio del Interior.

No pocos Informes de Auditoría son rechazados por los grupos de análisis de la Fiscalía, que es la institución mixta pues está integrada por miembros de la Instrucción Penal del Ministerio del Interior y de Fiscales, que tiene la atribución de decidir si el Informe Especial presentado por los auditores tiene los requisitos formales y de contenido para que se inicie una investigación penal.

Entre las causas de la revocación de los Informes Especiales está que la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvieron las evidencias convertidas en pruebas no fueron las que se exigen en las Normas Cubanas de Auditoría, y uno de los defectos más reiterativos es que no se aporta la evidencia necesaria, o la que se propone no está confirmada, o no se expone con los elementos necesarios para convencer a los

que deciden sobre el futuro de la investigación de la existencia de un delito, y de que el material evidenciado aportado en sustancial e indica la concreción probable de una manifestación delictiva.

Por demás, muy pocas universidades en el mundo ofrecen clases de auditoría forense como parte de sus programas. En la práctica, la mayoría de los auditores forenses son contables que han aprendido técnicas forenses en su mismo trabajo o a través de cursos de especialización.

De lo expuesto en el párrafo anterior, y siendo esta clase de auditoría necesaria para enfrentar los actos delictivos en el marco de las empresas y demás sujetos de la economía, es que surge la motivación de la autora por el título del presente trabajo, que tiene como finalidad proponer la aplicación de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense.

El tema objeto de estudio guarda relación directa con los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en su VI y VII Congreso, específicamente en el Lineamiento General No.12 de VI Congreso PCC, que plantea “La evaluación de la responsabilidad y facultades hace imprescindible exigir la actuación ética de las entidades y sus jefes, así como fortalecer su sistema de control interno, para lograr los resultados esperados en cuanto al cumplimiento de su plan con eficiencia, orden, disciplina y el acatamiento absoluto de la legalidad”, y el Lineamiento plasmado en el Perfeccionamiento de Sistemas y Órganos de dirección No. 270 del VII Congreso, que se refiere a “Fortalecer el control interno y externo ejercido por los órganos del Estado, los organismos, las entidades, así como el control social sobre la gestión administrativa; promover y exigir la transparencia de la gestión pública y la protección de los derechos ciudadanos. Consolidar las acciones de prevención y enfrentamiento a las ilegalidades, la corrupción, el delito e indisciplinas sociales.

La presente investigación se enmarca dentro del Sistema Territorial de Auditoría en Matanzas y su **campo de acción** son las evidencias como pruebas judiciales redactadas en los Informes Especiales presentados a los grupos de análisis en los años 2014 al 2017 como resultado de procesos de auditoría forense.

En la praxis de la auditoría forense en la provincia de Matanzas, no se aplican

métodos reconocidos científicamente para hacer una objetiva estimación de la evidencia atendiendo a su calidad, y su correcta interpretación, insuficiencias que reducen la eficacia de esa acción de control al no poder demostrarse verazmente sus resultados por el grupo de trabajo que la ejecutó. Esta consiste, en que el auditor tiene que determinar el sentido y alcance de la evidencia que se obtuvo, en sí misma, y en relación con el conjunto, o sea, qué hecho o circunstancia demuestra y, hasta qué situaciones se extiende y a qué sujetos vincula con el hecho.

Estas condiciones constituyen entonces la **situación problémica de la investigación.**

A partir de los elementos antes expuestos se declara como **Problema de la Investigación:** ¿Cómo contribuir a elevar la efectividad de las auditorías forenses realizadas por el Sistema Territorial de Auditoría de Matanzas mediante una correcta gestión de la evidencia de auditoría?

Este trabajo de investigación tiene entonces como **Objetivo General:** Proponer buenas prácticas para que la evidencia de auditoría que se muestre, permita la demostración de los hallazgos negativos considerados delito como resultado de una auditoría forense.

Los **Objetivos Específicos** establecidos para desarrollar el objetivo general son:

1. Fundamentar teóricamente los aspectos relacionados con auditoría, dentro de esta la forense, las evidencias y buenas prácticas.
2. Diagnosticar la situación de los resultados de las auditorías forenses presentadas por los auditores del Sistema Territorial de Auditoría a los grupos de análisis de la Fiscalía Provincial de Matanzas. Métodos y herramientas utilizadas.
3. Presentar buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia que incrementen la eficacia de esa acción de control.

Los métodos empleados en la investigación se sustentan en el dialéctico materialista, pues como método rector del conocimiento implica la aproximación progresiva, en espiral a la comprensión teórica, cada vez más completa del ser humano en su desarrollo y quehacer protagónico.

Como métodos teóricos se utilizan los siguientes:

- Histórico - lógico: permitió conocer la evolución y desarrollo de la auditoría

forense y su marco normativo.

- Análisis y síntesis: se empleó con el objetivo de separar la actividad de auditoría forense en sus partes componentes para su estudio detallado.
- Inducción - deducción: en la reflexión sobre los conceptos teóricos expuestos por diferentes autores estableciendo en su análisis la relación entre lo singular, lo particular y lo general.

Los métodos empíricos son los siguientes:

- Análisis documental: fue empleado en la revisión de las Actas o Dictámenes de los Grupos de Análisis como parte de la fundamentación teórica de la investigación, para el análisis crítico de las Auditorías Forenses practicadas en la Provincia de Matanzas.
- Encuestas: aplicadas a los auditores del Sistema Territorial de Auditoría de la provincia de Matanzas con el objetivo de conocer sus criterios sobre la ejecución de la auditoría forense. También a los Fiscales que participan en los Grupos de Análisis para saber sus criterios sobre las causas por las que no prosperan los resultados de las auditorías forenses.
- Entrevista estructurada: realizada a los supervisores del Sistema Territorial de Auditoría, para conocer su opinión sobre el conocimiento de la auditoría forense y las dificultades que presentan los auditores en su realización; y a los Fiscales de la provincia de Matanzas en las que fungen Grupos de Análisis para que expongan su apreciación acerca del dominio de los auditores de la evidencia y su relatoría en los Informes Especiales.

Las técnicas y herramientas que contribuyen al cumplimiento del objetivo principal de la investigación son:

- Diagrama causa-efecto, para identificar las causas del problema específico.
- El método de expertos, utilizado para validar la propuesta del procedimiento.

Con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos y teniendo como principios la concreción y el orden lógico, el informe de la investigación que se presenta ha sido diseñado de la siguiente forma:

Sección Introductoria con la definición del tema de investigación, el planteamiento del problema, formulación y sistematización del problema, objetivo general, objetivos

específicos y la justificación.

En el Capítulo I se define en lo fundamental el marco teórico-referencial donde se comienza en el surgimiento y evolución de la auditoría forense, marco legal regulatorio internacional y cubano, aspectos conceptuales de la evidencia y buenas prácticas.

En el Capítulo II se mostrarán características propias del sistema territorial de auditoría, así como los métodos y técnicas aplicadas en la investigación, se elabora el diagnóstico de la situación de los resultados de las auditorías forenses presentadas a los Grupos de Análisis de la Fiscalía Provincial de Matanzas.

Por último, en el Capítulo III Se efectúa la Propuesta de los métodos considerados buenas prácticas para la presentación de la evidencia en las auditorías forense.

Cuenta además con las conclusiones y recomendaciones derivadas de este estudio, las fuentes bibliográficas consultadas de alto valor teórico y los anexos que apoyan diferentes aspectos contenidos en el cuerpo del trabajo.

Capítulo I: Fundamentación teórica sobre la auditoría, dentro de esta la forense, la evidencia y buenas prácticas

En este capítulo se abordarán los conceptos necesarios para poder comprender en qué consiste la auditoría y principalmente la auditoría forense y su importancia en la sociedad, se dan a conocer las leyes que en nuestro país se han dictado para regir esta actividad y su correcta aplicación. Además, realiza un análisis de la evidencia en el marco teórico internacional y cubano, así como se relacionan algunos criterios sobre el término conocido como buenas prácticas.

1.1 Auditoría

1.1.1 Antecedentes de la Auditoría.

La auditoría existe desde tiempos muy remotos aunque no como tal, debido a que no existían relaciones económicas complejas con sistemas contables, sino que se hacían simples revisiones de sus cuentas por compra y venta, cobros y pagos y otras funciones similares con el objetivo de descubrir operaciones fraudulentas, desarrollarse esta profesión en el transcurso de la historia y en la medida que se desarrolla la gran empresa y por ende la contabilidad, y en los países donde más se alcanza este desarrollo por ejemplo: Inglaterra y Escocia y más tarde en los Estados Unidos. En los primeros tiempos se refería a escuchar la lectura de las cuentas y en otros casos a examinar detalladamente las cuentas coleccionando en las primeras en las cuentas " oída por los auditores firmantes " y en la segunda se realizaba una declaración del auditor.

Ya a partir del siglo XVI las auditorías en Gran Bretaña se concentraron en el análisis riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo.

Y en el siglo XIX cuando la auditoría cobró mayor auge y el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial, hasta llegar en el siglo XX a un desarrollo importante vinculado a los aparatos de auditoría fiscal para verificar principalmente las liquidaciones de impuestos.

El tribunal de cuentas cuyo objetivo es una verificación financiera de organismos estables y empresas privadas dentro de los marcos de la legislación vigentes en estos países.

En Cuba prácticamente se desconocía la auditoría a principios del siglo, pues al ser

una colonia de España nuestra vida económica era regida y controlada por la metrópoli. Ya en este siglo se introducen en este campo algunos profesionales de la auditoría, pero pertenecientes a las casas matrices norteamericanas al no haberse desarrollado la enseñanza de la contabilidad. Posteriormente con la elevación en nivel educacional la enseñanza de esta especialidad nuestros profesionales se perfeccionan y cobran un prestigio altamente reconocido por su dedicación y responsabilidad en el trabajo.

Después del triunfo de la revolución se mantienen los órganos especializados que se dedican a auditar en Cuba; Tribunal de Cuentas, Ministerio de Haciendas y el Banco Nacional, siendo la actividad de auditoría en su inicio débil y con programas y metodologías atrasadas. En los años sucesivos desaparecen las dos primeras instituciones y el Banco asume las funciones de fiscalizar que decae grandemente a partir de 1966. Cuando se realiza el I Congreso del PCC y se implanta el SDPE que norma y establece las condiciones para el trabajo de la auditoría permitiendo un desarrollo.

1.1.2 Clasificación de la auditoría

Según el Reglamento de la Ley 107 de la Contraloría General de la República, (en lo adelante CGR) publicado en la Gaceta Oficial el 16 de agosto del 2017 la auditoría se clasifica de acuerdo con la Unidad Organizativa que la ejecuta en:

Auditoría Externa; consiste en evaluar y comprobar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros, el cumplimiento de las disposiciones jurídicas vigentes y la gestión de la organización, vinculado al sistema de control interno; es realizada por profesionales que no son empleados del sistema que se audita, emitiendo su opinión y recomendaciones en cumplimiento de las Normas Cubanas de Auditoría y el código de ética de los auditores.

Auditoría Interna; se practica por profesionales facultados que son empleados de la propia organización, para la valoración independiente de sus actividades, con la finalidad de evaluar la consecución de los objetivos del control interno y contribuir a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativa que pueden afectar el control de los recursos humanos, materiales y financieros de que dispone. Funciona como una actividad concebida

para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Los tipos de auditoría, de acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, se clasifican en:

- Auditoría Forense
- Auditoría de Cumplimiento
- Auditoría Fiscal
- Auditoría Financiera
- Auditoría Desempeño

1.1.3 Importancia de la auditoría

Los distintos tipos de auditorías son importantes porque proveen confiabilidad en la información financiera lo que permite a las entidades la asignación de forma eficiente de los recursos, la contribución del auditor es proporcionar credibilidad a la información, para los accionistas, acreedores, clientes, reguladores gubernamentales, entre otros.

El examen detallado y la evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, determinan si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión.

Tiene como objetivo verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad y evaluar el control interno, así como la investigación y verificación de informaciones, operaciones y actividades para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

Además, verifica las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con obligaciones al fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas. (Reglamento No. Ley 107/09 CGR, artículo No.48)

1.2 Auditoría Forense

1.2.1 Definiciones

La auditoría forense según la autora de la investigación, es un proceso cognoscitivo

que inobjetablemente debe llevarse a cabo por grupo de trabajo polivalente adecuado al presuntivo delito que se va a pesquisar, con el propósito singular de identificar, obtener e interpretar las evidencias necesarias para validar que se ha cometido un hecho delictivo en una entidad.

Tiene como objetivo según el Reglamento de la Ley No. 107/09 de la CGR:

- El control y preservación de la legalidad.
- El auxilio a los órganos de investigación penal en el esclarecimiento de hechos presuntamente delictivos, detectados en las acciones de control, mediante dictamen pericial, cuando así se le interese.
- La participación en las vistas del juicio en los tribunales populares y aporte de criterios y análisis pertinentes en la práctica de las pruebas periciales que corresponda.
- Conciliación de las acciones de control que ejecutan e intercambio de información sobre los resultados de estas cuando sean de interés.

A continuación, se muestra una relación de conceptos o definiciones acerca de la auditoría forense por varios autores:

Tabla No.1 Definiciones de auditoría forense

No.	Autores	Conceptos/ Definiciones
1.	Según el diccionario Larousse	Forense es "el que ejerce su función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoría Forense como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia.
2.	Milton Maldonado	En su libro de "Auditoría Forense" señala lo siguiente: "La AUDITORIA FORENSE es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (...) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos."
3.	Reglamento de la Ley 107 de la CGR	Consiste en la investigación y verificación de informaciones, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa y evaluar el control interno.

Fuente: elaboración propia

1.2.2 Antecedentes de la auditoría forense

Los orígenes de la auditoría forense pueden ser probablemente tan antiguos como la

conocida Ley de Hamurabi, primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes; el cual en uno de sus fragmentos da a entender el concepto básico de lo que es la auditoría forense. El término forense primeramente se asocia con la medicina legal y con quienes la practican, inclusive la mayoría de las personas siempre identifican este vocablo con necropsia, patología y autopsia. No obstante, observando su taxonomía, el termino forense corresponde al latín *Forensis*, que significa público y su origen del latín *Fórum* que significa foro, plaza pública donde se trataban las asambleas y los juicios (término que data de 1814); por tal, lo forense se vincula con lo relativo al derecho y a la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro. (Rodríguez Castro, B. 2002).

Sobre los orígenes de la auditoría forense se tienen algunas referencias de los detectives contables hacia 1824 en Glasgow, Escocia, donde un profesional ofrece sus servicios en forma de testimonio experto como árbitro, perito en tribunales y consejos. Hacia 1900 se enfatizó más en Estados Unidos e Inglaterra esta disciplina. Los primeros investigadores forenses contables que fueron reconocidos como tales se asume fueron los agentes especiales del IRS (*Internal Revenue Service*) americano en temas de evasión fiscal, anotándose su mayor logro con la encarcelación de Al Capone. En la Segunda Guerra Mundial, la brigada de investigación criminal del FBI empleó a más de 500 auditores y contadores como agentes, examinando toda transacción financiera. (Rodríguez Castro, B. 2002).

La auditoría forense no tuvo trascendencia hasta el hecho histórico de los años 30 de apresar a Al Capone.

Pero en esta época tampoco se dio el impulso suficiente a esta rama de las ciencias contables el cual fue diferido hasta los años 70 y 80; donde surgió de nuevo en Estados Unidos como herramienta para suministrar pruebas a los fiscales, luego vinieron los auditores forenses privados y en los años 90 surgió el gran boom de la Auditoría Forense. En 1946 aparece el libro “La Contabilidad Forense: su lugar en la economía de hoy”, escrito por Maurice E. Peloubet en Nueva York, el cual se considera primordial para el desarrollo de estas investigaciones. (Díaz Ortega, S.M y

Pérez Peña, P.E. 2015).

En los últimos años a raíz de las quiebras fraudulentas y escándalos contables en Estados Unidos, como ejemplos el caso Enron y WorldCom, dieron como resultado que la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC) investigará a cientos de empresas, y que dentro de esta se creara un organismo para supervisar los aspectos contables y de conflictos de interés; la promulgación de la Ley Usa Patriot en octubre 26 de 2001 para unir y fortalecer a Norteamérica mediante la provisión de herramientas apropiadas para interceptar y destruir el terrorismo. La aprobación de la Ley SarbanesOxley en julio 30 de 2002, la cual establece parámetros de auditoría como control de calidad e independencia, servicios fuera del alcance de las prácticas del auditor (actividades prohibidas), normas de contabilidad, responsabilidad corporativa, informes, lineamientos para tratar el fraude corporativo y criminal, castiga con rigor los crímenes de cuello blanco, la desconfianza del mercado bursátil a nivel mundial; hechos han dado como efecto la especialización en cuestiones legales e investigativas de la profesión contable en cuanto a auditoría y el incremento de la Contaduría Forense en Estados Unidos. (Díaz Ortega, SM y Pérez Peña, P.E. 2015).

Es entonces como la contaduría forense surge con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico-financiera, y los casos inmediatos se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos; actualmente ha ampliado su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el delito y trabajar estrechamente con la aplicación de justicia. (Díaz Ortega, S.M y Pérez Peña, P.E. 2015).

El origen de una auditoría forense en Cuba, puede ser por una denuncia formal e informal, escrita o verbal, en la que su autor sea conocido o anónimo, también por el resultado de comprobaciones económicas, verificaciones fiscales y auditorías propiamente.

Otra vía es la solicitud de los órganos del MININT y la Fiscalía, para lo cual se emitió una Resolución Conjunta entre las nombradas Instituciones y la CGR, que regula los pasos, requisitos y facultades para que se apruebe una auditoría dirigida a descubrir

y sustentar un delito.

Para la realización de una auditoría forense en Cuba, no existen normas ni procedimientos específicos aprobados por la CGR, sino que se rigen por las Normas Cubanas de Auditoría, aprobadas en la Resolución No. 340/2012 de la CGR en las mismas se aprueba que: “el informe de auditoría es el resultado final y formal que refleja el trabajo del auditor”.

Identificados los hallazgos, así como la valoración de la consistencia de los mismos, y del resultado determinado como un presunto hecho delictivo (PHD) o un presunto hecho de corrupción (PHC), se procederá a la redacción de los informes correspondientes, el informe de auditoría forense y el informe especial.

En el informe de auditoría se incluyen deficiencias e irregularidades de control interno o contables, que no necesariamente constituyen presuntos hechos delictivos y que deben ser resueltas por las administraciones. Mientras que el Informe Especial¹ se presenta ante las autoridades competentes, solo con la descripción de los hallazgos que pueden ser constitutivos de delito, el que se acompañará con los documentos probatorios originales previamente ocupados, y avalado por el dictamen legal correspondiente.

Para ser redactado ha de tenerse en cuenta el formato de presentación, contenido y calidad del mismo, sustentado por la Resolución No 480/17 CGR Procedimiento para la tramitación del Informe Especial en las acciones de control en que se detecte un presunto hecho delictivo y en las solicitadas por los Tribunales Populares, la Fiscalía General de la República y el Ministerio del Interior.

1.2.3 Perfil del auditor forense

Si bien es cierto que todos los auditores tienen que observar en su desempeño una conducta transparente y estrictamente ética, el auditor forense contrae una responsabilidad especial, porque tiene a su cargo certificar o dictaminar sobre hechos delictivos en el marco de las entidades, que pueden privar a las personas

¹ Informe Especial: Documento fundamentado que contiene la exposición detallada del PHD, sus responsables y las evidencias que lo sustentan, conforme a lo establecido en el presente procedimiento; el que solo se entrega al órgano de instrucción penal correspondiente o a la autoridad facultada, según proceda. (Resolución No. 480/17 de la CGR, capítulo I, artículo 2, inciso h)

involucradas de sus bienes y de la libertad mediante sentencias de los tribunales.

Lógicamente, lo antes expresado adquiere una dimensión superior en Cuba, por el carácter dominante que tiene la propiedad social sobre los medios fundamentales de producción.

En fin, el auditor forense debe tener amplios conocimientos del campo a auditar, pero además conocimientos de las leyes, en especial de la procesal, de la metodología de la investigación criminalista y de los principios fundamentales que la informan. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas de auditoría interna y externa, técnicas y procedimientos de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis y revisar el proceso de control designado por la administración.

Los conocimientos de tecnología de información y del negocio auditado son básicos para cumplir sus actividades. Lo que se pretende enfatizar, como ya se ha señalado anteriormente, es que se hace difícil a cualquier profesional universitario en forma individual, especial mención para los que ejercen en el campo de la contabilidad, cumplir adecuadamente el rol de auditor forense, por el amplio campo de áreas de conocimiento que deben dominar, por lo que se hace necesario afirmar que, siempre que se hable de una auditoría forense, nos estaremos refiriendo a un equipo multidisciplinario.

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

Normas relativa al auditor forense:

El auditor forense como normas personales debe cumplir con los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional, establecidos en el código de ética de los auditores.

En las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), se relacionan las cualidades profesionales del contador público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo, las normas de auditoría son las siguientes:

- El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitados legalmente para ejercer la contabilidad.
- El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

Las normas de ejecución del trabajo indican que debe estar presente siempre la neutralidad en las actuaciones de todos los profesionales; tiene especial trascendencia en el ejercicio de la contaduría forense, si se miden los efectos que se pueden derivar de la intervención de los contadores en los procesos. Los efectos son más directos e inmediatos que los que se puedan generar de las certificaciones o dictámenes rutinarios sobre los estados financieros, porque se trata de hechos concretos sobre los cuales ya existe una controversia.

Las normas relativas a la rendición de informes se refieren a que las conclusiones de los dictámenes e informes, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y bajo los parámetros de la investigación legal.

Resumiendo lo expuesto en este punto, la autora considera que, para ser un buen auditor forense, se ha de ser un auditor integral (conducta acorde con principios éticos, habilidades y destrezas en el uso de las técnicas de auditoría, cultura general, dominio de otras disciplinas técnicas, y compromiso con la verdad).

1.2.4 Principales aspectos de procedimiento penal de necesario dominio para los auditores

Un primer elemento que deben conocer los auditores, es que en derecho penal históricamente han coexistido dos (2) métodos para juzgar los actos criminales, de los cuales solo haremos referencia a los rasgos que son de incumbencia a los fines de este trabajo, y son los que se describen a continuación:

El sistema acusatorio. Rasgos fundamentales:

- La igualdad de las partes ante la ley, en el debate, ya que el perjudicado o denunciante, y el presunto culpable manifestaba sus intereses ante el juzgador, ya bien ante el grupo o ante la autoridad del mismo, jefe tribal, consejo de ancianos.
- El aporte individual de los elementos probatorios y su libre apreciación por parte del tribunal es otro de los principios del sistema acusatorio. Para el sistema acusatorio ni la declaración de los acusados, testigos e inclusive los dictámenes periciales tienen valor de prueba plena, hay que probar el delito independientemente de los testimonios aportados.

El sistema inquisitivo. Características particulares:

- La iniciativa estatal: este sistema se caracteriza por la actuación del estado a través de sus órganos de administración de justicia, en la realización de todas las actividades procesales, esto con independencia de cómo llegue a su conocimiento el hecho (denuncia, delación, descubrimiento del hecho delictivo) habida cuenta de que al perjudicado no se le da derecho a participar en el proceso posteriormente para sostener la imputación ya que no se le considera parte en el mismo.
- Las pruebas tasadas: en este sistema, habida cuenta que el órgano estatal es el encargado de la práctica de todas las pruebas, las mismas tienen un valor fijo, establecido de antemano con la finalidad de llegar al fallo deseado por el juez. Todo lo cual es comprensible si observamos que en este sistema "la confesión" considerada como la reina de las pruebas, esto por supuesto llevó a la obtención de la misma a través de cualquier medio, ya bien sea la promesa, el soborno, el engaño y la que más se practicaba "la tortura o tormento".

La Ley de Procedimiento Penal cubana se afilia al modelo acusatorio, a tono con la tendencia moderna que propugna el principio de libre valoración de la prueba a cargo del juzgador, aspecto que viene aparejado con la problemática de la necesidad de que el mismo deba consignar en su sentencia el proceso lógico de razonamiento mediante el cual las pruebas practicadas incidieron en su conciencia de forma tal que le convencieron de la existencia del hecho penal controvertido.

Esta situación en Cuba ha encontrado una respuesta por vía gubernativa, desde que el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo acordó su Instrucción No. 172, de 26 de noviembre de 1985, que en las sentencias el tribunal actuante debía valorar las pruebas, estando en la obligación de exponer los motivos por los cuales acoge unas y rechaza otras, así como los fundamentos de su convicción de forma tal que permita apreciar la forma en que se ha llegado al convencimiento de la ocurrencia del hecho controvertido.

Lo anterior quiere decir que en principio son iguales para la ley, aunque por su origen, medio de obtención y su naturaleza unas tienen mayor confiabilidad que otras.

Ese criterio lo sigue la Resolución No.340/12 de la CGR, que en su Norma 700 Evidencia y Hallazgos de Auditoría, establece reglas que le sirven al auditor para definir si la evidencia que compiló es suficiente, competente y relevante, sin que ello sea imperativo, pues esa norma deja sentado que en el valor que se le concede el criterio del auditor es fundamental.

Es indudable que si en una auditoría, un funcionario implicado en un delito le refiere una información que está relacionada con el hecho delictivo, es más confiable esa noticia si como evidencia es presentada por el auditor como una declaración firmada por el que la expresó, que si se consigna esa información en los papeles de trabajo o en un informe teniendo como fuente el decir no escrito del emisor.

Esto es importante, porque para un proceso penal las declaraciones escritas tomadas en una auditoría sirven de referencia al instructor policial para el interrogatorio a testigos y acusados, soportado por el documento en el que se vertieron las alegaciones, pero no son válidas como prueba testifical pues su obtención no tiene los requisitos procesales de la misma, como lo es el apercibimiento al testigo de su obligación de decir la verdad y de la responsabilidad penal en que incurre si falta a ella.

Un tercer aspecto en última instancia, es que los auditores tengan dominio del valor de los diferentes tipos de evidencia y de su interpretación, que por su trascendencia se tratará en el desarrollo del trabajo.

1.3. Evidencias

1.3.1 Análisis conceptual de la evidencia de auditoría

La evidencia es la información recopilada y utilizada para respaldar los hallazgos de la auditoría. Todos los hallazgos y conclusiones de la auditoría deben estar apoyados por la evidencia, la que debe ser puesta dentro de contexto y se deben considerar todos los argumentos pertinentes (ventajas y desventajas) y las perspectivas antes de formular las conclusiones y recomendaciones (ISSAI 3000/Apéndice 3, 1; ISSAI Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 300/38).

La evidencia debe ser aceptable (válida y confiable), pertinente y razonable (suficiente y adecuada) (ISSAI 3000/Apéndice 3, 1).

- Validez: basada en información precisa y confiable.
- Confiabilidad: garantizar que se obtendrán los mismos resultados si se repite la auditoría.
- Pertinencia: vinculada de una manera clara y lógica a los criterios y objetivos de la auditoría.
- Suficiencia: es una medida de cantidad. Deberá ser suficiente para convencer a una persona razonable de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones están garantizados y fundamentados. Es importante recordar que la cantidad de evidencia no sustituye la falta de otros atributos.
- Propiedad: es una medida de la calidad de la evidencia de auditoría.

La evidencia recopilada durante una auditoría puede ser predominantemente cualitativa en su naturaleza y requerir un uso extensivo de juicio profesional. Por consiguiente, al realizar las evaluaciones y elaborar las conclusiones, el auditor deberá tratar de corroborar la evidencia que proviene de diferentes fuentes o que es de naturaleza diferente (ISSAI 3000/Apéndice 3, 1.2).

Los auditores deben ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de la evidencia. Los problemas potenciales incluyen (ISSAI 3000/Apéndice 3, 2; PAM India/5.11; PAG Bután/5.1.2):

- Evidencia basada en una sola fuente (confiabilidad, validez, suficiencia)
- Evidencia testimonial no respaldada por la documentación o la observación (confiabilidad).

- Evidencia extemporánea, es decir, demasiado vieja y que no refleja los cambios (pertinencia).
- Evidencia demasiado cara de obtener en relación con los beneficios (pertinencia y suficiencia).
- La fuente de evidencia tiene un interés particular en el resultado (confiabilidad)
- Las muestras recopiladas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia).
- Evidencia relacionada con un hecho aislado (validez, suficiencia).
- La evidencia no establece una relación de causa y efecto (confiabilidad, suficiencia).

La evidencia se puede clasificar en cuatro tipos (ISSAI 3000/Apéndice 3, 2).

- Física: obtenida de observar a personas y eventos o examinar la propiedad. Puede ser en forma de fotografías, tablas, mapas, gráficos u otras representaciones gráficas. Una fotografía de una situación de inseguridad es mucho más convincente que una descripción escrita. Cuando la observación de una condición física es crucial para el logro de los objetivos de la auditoría, deberá ser corroborada.
- Testimonial: declaraciones obtenidas a través de cuestionarios o entrevistas. Pueden ser hechas a diversas partes interesadas, por ejemplo, los empleados de la entidad auditada, los beneficiarios y clientes del programa objeto de la auditoría, los expertos y consultores externos que se contactaron para proporcionar pruebas que confirmen la evidencia, y los miembros del público en general. Es necesario corroborar las informaciones testimoniales si se van a utilizar como evidencia y no solamente como antecedentes.
- Documental: a forma más común de evidencia de auditoría. Puede estar disponible en forma física o electrónica, e incluir cartas, contratos, registros contables, facturas, memorandos, informes, estadísticas e información administrativa sobre rendimiento. La confiabilidad y pertinencia de la evidencia documental necesitan ser evaluadas en relación con los objetivos de la auditoría. Por ejemplo, la existencia de un manual de procedimientos no es evidencia de que el manual se ponga en práctica. Al igual que con la evidencia testimonial,

puede ser necesario evaluar la posición, el conocimiento y la experiencia del autor o de quien aprobó el documento.

- Analítica: incluye cálculos, comparaciones, análisis de coeficientes, tendencias y patrones, y la separación de la información en componentes. El análisis suele ser numérico y considera por ejemplo la relación entre productos y recursos o el porcentaje del presupuesto que se gasta. También puede ser de naturaleza cualitativa, por ejemplo, la observación de una tendencia constante caracterizada por quejas formuladas acerca de una entidad.

En Cuba, la Resolución No. 340/12 de la CGR, en su Norma 700 ofrece el concepto de Evidencia de Auditoría: Es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones que fundamentan su opinión sobre los resultados de la revisión de documentos y registros contables que sustentan los estados financieros y otras operaciones sujetas a verificación, así como información confirmada de otras fuentes; se obtiene aplicando una combinación apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos.

Como requisitos básicos de la evidencia establece los siguientes: suficiente, competente y relevante.

- Evidencia suficiente: es la medida de la cantidad de pruebas, comprobaciones o verificaciones a efectuar con respecto a determinados criterios y su confiabilidad.
- Evidencia competente: es la información importante, válida y fiable y la mejor que puede conseguirse con el uso apropiado de las técnicas de auditoría. El auditor debe agotar todos los procedimientos necesarios para obtener evidencia disponible en todas las fuentes.
- Evidencia relevante: es la que posee una relación clara y lógica con los objetivos y alcance de la auditoría. Es relevante si guarda una relación directa, lógica y clara con el hecho.

Esta característica obliga a que el auditor recopile la evidencia exclusivamente relacionada con los hechos examinados.

Después la norma describe los tipos de evidencias como: física, documental, testimonial, analítica e informática y, ordena ciertas reglas para que el auditor logre su fiabilidad.

1.3.2 Análisis conceptual de la prueba en sentido jurídico penal

Según el Diccionario Larousse la Prueba es: razón, testimonio y otro medio con que se pretende probar la verdad o falsedad de una cosa. La prueba es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos, esta es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación.

El Diccionario de la Real Lengua de la Academia Española, la define como la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo. Indicio, señal o muestra que se da de algo.

La Ley No.5 de 1977 de Procedimiento Penal, no ofrece un concepto de prueba, solo detalla los medios de probanza, las reglas para su práctica y los requisitos para su validez; dentro de ellos destacan:

Características de las pruebas:

- Conducencia, es la idoneidad legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho en asunto de derecho, referente al medio probatorio.
- Pertinencia, la pertinencia es el hecho que se pretende demostrar con la prueba que tenga una relación directa con el hecho investigado.
- Utilidad, hace referencia a que con la prueba pueda establecerse un hecho materia de controversia que aún no se encuentra demostrada con otra.

Las evidencias que aportan los auditores se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos:

- Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias.
- Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- No debe obtenerse evidencia por un solo investigado, es decir, documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos: fecha, hora y lugar, nombre de los investigadores, relación de las evidencias y declaraciones juradas. (Galvis Valero, A y Roa Peña, L. 2008).

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular

la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contra demanda o pedir la anulación del juicio. (Cano, M y Lugo, D. 2005).

Después de estudiar conceptualmente lo que es evidencia y prueba, la autora se atreve a decir que esencialmente son términos homónimos y, a exponer esta sencilla definición:

Son los argumentos ciertos de que se vale la autoridad facultada (Auditor, Fiscal e Instructor Policial) para demostrar la existencia de un delito, los sujetos involucrados, el grado de su participación y su intención.

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) en su implementación hacen referencia a **buenas prácticas** para presentar la evidencia de auditoría, por lo que la autora considera importante hacer referencia a algunos de sus conceptos ya que este término se tratará con posterioridad:

Según la Guía de Implementación de las (ISSAI) se entiende por buenas prácticas las acciones identificadas que sin duda conducen a un buen desempeño.

El concepto de buenas prácticas se refiere a toda experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado, así como también toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su eficacia y utilidad en un contexto concreto. (Consultado en [www.ops.org.bo/textocompleto/curso de buenas prácticas](http://www.ops.org.bo/textocompleto/curso%20de%20buenas%20practicas))

Así mismo el Departamento de Conocimiento y Aprendizaje. Octubre 2013, define las buenas prácticas como las soluciones eficientes para resolver un problema.

Las buenas prácticas se utilizan en una amplia variedad de contextos para referirse a las formas óptimas de ejecutar un proceso, que pueden servir de modelo para otras organizaciones, permiten aprender de las experiencias y aprendizajes de otros, y aplicarlos de manera más amplia en otros contextos. Pueden promover nuevas ideas o sugerir adaptaciones y proporcionar una orientación sobre la manera más efectiva de visibilizar los diversos impactos de una intervención en las comunidades. (Consultado en [www.ops.org.bo/textocompleto/curso de buenas prácticas](http://www.ops.org.bo/textocompleto/curso%20de%20buenas%20practicas))

1.3.3 Coincidencias y diferencias de evidencia según la Resolución No. 340/12 de la CGR y los medios de prueba establecidos en la Ley de Procedimiento Penal.

Una manera eficaz de comprender un concepto, proceso, asunto o tema, en sus relaciones con otros, es estableciendo sus similitudes y divergencias, por ello resaltaremos las que nos parecen más importantes entre la evidencia de auditoría y la prueba en lo penal.

Semejanzas:

- Identidad de fin; persiguen el propósito de corroborar un delito.
- La existencia de requisitos para que sean válidas.
- En ambas son de aplicación las mismas reglas de interpretación.

Diferencias:

- Existen pruebas como la confesión del acusado, el reconocimiento del acusado o el careo entre testigos y acusados, que no están clasificadas dentro de los tipos de evidencia de auditoría.
- Discordancia en las formalidades par su obtención; la evidencia testimonial no requiere de apercebimientos para su validez como la prueba testifical y la confesión del acusado.
- En el sujeto que las practica que no poseen las mismas atribuciones (Auditor, Fiscal, Instructor, Juez).

Conclusiones del Capítulo

Después de realizar un estudio de los elementos conceptuales asociados a las actividades de auditoría en general y la forense en particular, así como haber definido los conceptos como **evidencia** y **buenas prácticas**, ha quedado demostrado que mundialmente son pobres los estudios y trabajos sobre la disciplina de la auditoría forense, y muy reducida su ejecución, por las dificultades que se le presentan a los auditores para implementarla y por el riesgo personal de los que participan en la misma, que se deriva del propósito de esta acción de control que es demostrar delitos, que acarrear para sus comisores la pérdida de la libertad y de su patrimonio.

Capítulo II: Diagnóstico de la situación de la auditoría forense en la provincia de Matanzas. Métodos y herramientas utilizadas

En un primer momento se mostrarán características propias del sistema territorial de auditoría, así como los métodos y técnicas aplicadas en la investigación y se elabora el diagnóstico de la situación de los resultados de las auditorías forenses presentadas a los Grupos de Análisis² de la Fiscalía provincial de Matanzas.

2.1 Caracterización del Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas

El Sistema Territorial de Auditoría (STA) según la Ley No.107/09 de la CGR está conformado por los sistemas de auditoría interna y externa, comprende a los auditores internos de las empresas y unidades presupuestadas, unidades de auditoría interna que actúan en las organizaciones económicas superiores y a nivel de las direcciones provinciales y municipales, unidades centrales de auditoría interna radicadas en los organismos de la administración central del estado, entidades nacionales, sistema bancario, consejo de la administración, de la administración tributaria, así como sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente y las unidades organizativas de la CGR.

El estado del completamiento del Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas se comporta al 55,1 por ciento, pues de una plantilla aprobada de 479 auditores se encuentra cubierta por 264. (Cierre diciembre/2017)

Tabla No.2: completamiento de la plantilla del Sistema Territorial de Auditoría

Unidades de Auditoría	Plantilla Aprobada	Plantilla Cubierta	% de completamiento
Contraloría Provincial	41	23	56.1
Sistema Empresarial	162	103	63.6
Unidades Presupuestadas	174	55	31.6
Sociedades Civiles	34	24	70.5
Instituciones Financieras	68	59	86.7
Total	479	264	55.1

La Contraloría Provincial (CP) con una plantilla cubierta de 23 auditores dispersos en

²Grupo de Análisis: Equipo multidisciplinario, conformado por instructores penales especializados de la Dirección General de Investigación Criminal y Operaciones (DGICO) y oficiales operativos del MININT y fiscales; tiene como función principal examinar y dictaminar los informes especiales sobre presuntos hechos delictivos derivados de auditorías, otras acciones de control, verificaciones o investigaciones fiscales, conjuntamente con las evidencias que los sustentan, antes de proceder a la tramitación penal de la denuncia.(Resolución No.480/17 de la CGR)

los municipios de Matanzas y Colón representa el 8,7 por ciento de los auditores del sistema.

El sistema empresarial (SE) posee una cantidad de auditores representativa del 39,0 por ciento de los existentes en el territorio.

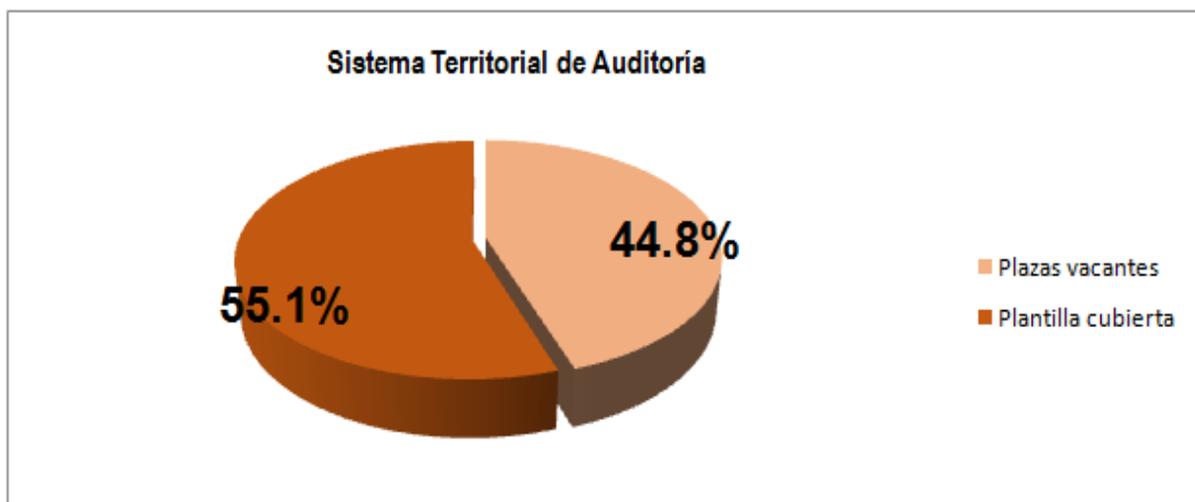
Así como las instituciones financieras (IF) y las unidades presupuestadas (UP) que con una cantidad de 59 y 55 auditores representan el 22,3 y 20,8 por ciento respectivamente.

Las sociedades civiles (SC) con un completamiento de 24 auditores representan el 9,09 por ciento del sistema.

Cabe destacar que el 75,76 por ciento de la plantilla cubierta del sistema poseen más de cinco (5) años de experiencia ejerciendo la auditoría (200), el resto (64) entre uno y cuatro años, representan el 24,2 por ciento.

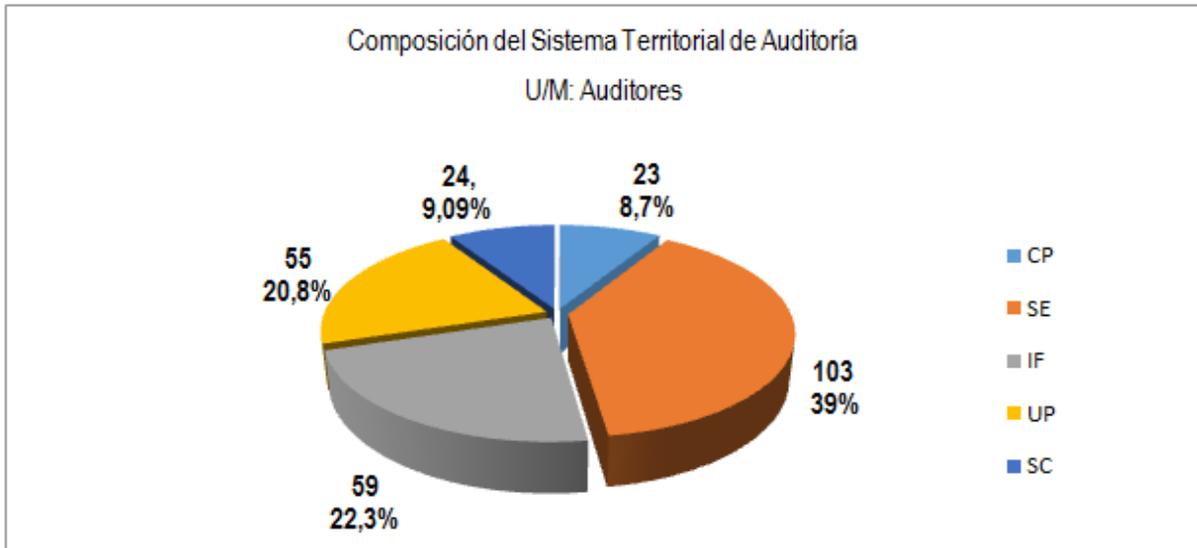
No obstante, de los 264 auditores que integran el Sistema Territorial de Auditoría, 128 han practicado la auditoría forense, lo que representa el 48.5 por ciento, realizadas principalmente por los auditores internos del Ministerio del Turismo (MINTUR), Contraloría Provincial de Matanzas, Unidad Central de Auditoría Interna del Consejo de Administración Pública (UCAI-CAP) y Unidad de Auditoría Interna de la Agricultura.

Gráfico No.1– Estado actual del Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas



Fuente: elaboración propia

Gráfico No. 2 – Análisis de los auditores que integran el Sistema de Auditoría de la provincia de Matanzas



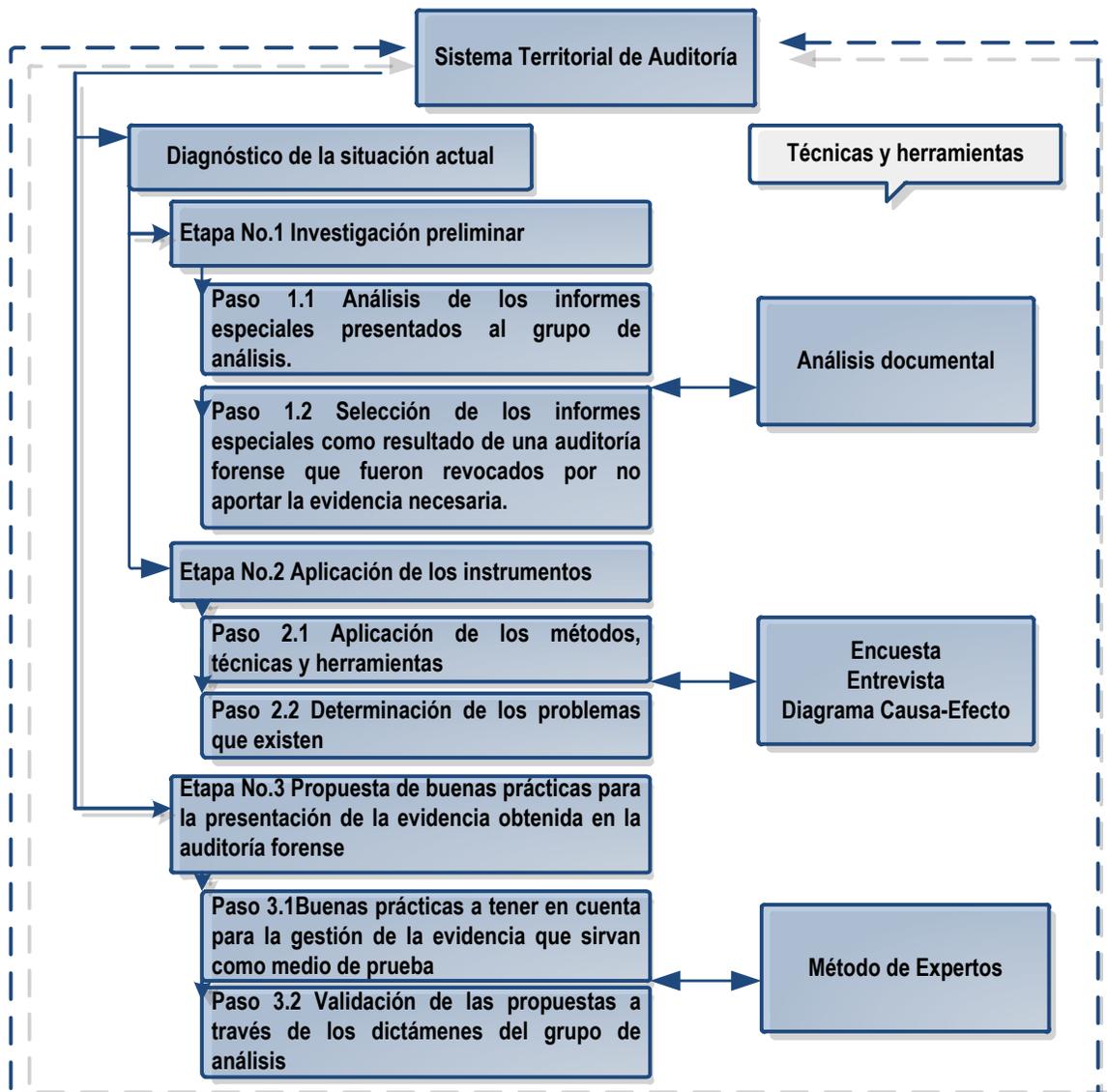
Fuente: elaboración propia

2.2 Diagnóstico de la situación de los resultados de las auditorías forenses presentadas a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas

El diagnóstico se efectúa a partir de los resultados obtenidos en las técnicas aplicadas. Después de conocer las opiniones de los directivos se desarrolla una técnica de trabajo grupal que facilita el surgimiento de nuevas ideas y se confecciona el diagrama causa- efecto, con el propósito de tener una visión más amplia de la situación en la provincia.

A continuación, se expone la secuencia lógica para realizar el diagnóstico, en el cual se detallan los pasos a seguir por cada etapa y posteriormente se analizan los resultados.

FiguraNo.1: secuencia lógica para realizar el diagnóstico.



Fuente: elaboración propia

En la **Etapa No. 1 Investigación preliminar**, se realizaron los **pasos No.1.1, y 1.2** para el cual se empleó el **análisis documental** para la recopilación y procesamiento de la información, lo que permitió elaborar su estructura actual y sus funciones fundamentales, además de la revisión de la estadística para conocer la cantidad de Informes Especiales presentados al Grupo de Análisis con motivo de auditoría forense en los años 2014, 2015, 2016 y 2017, archivados en la Fiscalía provincial de Matanzas y de ellos cuantos han sido invalidados por no cumplir con los requisitos formales y de contenido para que se inicie una investigación penal.

En el período objeto de revisión fueron presentados al Grupo de Análisis un total de 259 informes, de ellos 35 fueron como resultado de una auditoría forense, que representa el 13,51 por ciento.

Con el propósito de conocer la cantidad de auditorías forenses que han presentado Informes Especiales por presuntos hechos delictivos y de estos cuantos fueron rechazados por no cumplir con los requisitos establecidos en la Norma para su presentación, se solicitó información estadística de las auditorías realizadas en el período del año 2014 al año 2017, donde los resultados se muestran a continuación:

En la revisión de la estadística dirigida a los datos cuantitativos se pudo conocer que: De 35 Informes Especiales presentados al Grupo de Análisis, 20 fueron devueltos por falta de veracidad en la información y uno (1) dictaminado como no delito ya que los daños no se cuantificaron debidamente para un 60,0 por ciento de revocación.

Se realizó el análisis cualitativo a los dictámenes emitidos por el Grupo de Análisis, para conocer las principales causas de devolución de los Informes Especiales, las que están dadas por:

- No consignar la afectación económica ocasionada o el valor de los bienes.
- **No se establece con claridad la fecha o período en que se enmarca el presunto hecho delictivo.**
- No fundamentar debidamente las razones por las que se estiman responsables las personas mencionadas en los informes.
- **Falta de evidencia documental (acompañamiento de documentación primaria) para demostrar los hechos.**
- **No se establecen en los documentos aportados el destino final de los bienes que se declaran faltantes.**
- Deficiente narración de los hechos que se pretenden denunciar como presuntamente delictivo.

Es importante destacar que el 50,0 por ciento de los motivos de devolución de Informes Especiales están relacionados con la evidencia, lo que demuestra el peso que tiene en la efectividad de las acciones de control donde se descubre el delito el tema de la evidencia y que de resolverse aumentaría significativamente la eficacia y eficiencia de las mismas en el enfrentamiento al delito.

En la **Etapa No. 2, paso 2.1** se aplicaron técnicas y herramientas para el diagnóstico, obteniéndose los siguientes resultados

Se aplicó la **entrevista** estructurada a: las dos (2) fiscales que integran el grupo de análisis y los tres (3) supervisores del sistema, para el total de cinco (5) personas, con el objetivo de conocer el dominio de los auditores en la presentación de la evidencia y su relatoría en los Informes Especiales, así como el conocimiento que poseen de auditoría forense y las dificultades que presentan en su realización, las informaciones obtenidas mediante la aplicación de este método y el análisis que sobre el mismo se realizó fueron los siguientes:

La totalidad de los entrevistados le atribuyen gran importancia a la realización de la auditoría forense, ya que permite definir los delitos y los procesos de encubrimiento, mediante ella queda demostrado el hecho delictivo y su modo de operar.

Según el criterio de la mayoría de los entrevistados (el 80,0 por ciento), no están debidamente preparados los auditores del sistema para la realización de la auditoría forense, ya que no han recibido cursos preparatorios o de capacitación al respecto, solo un (1) supervisor refiere haber participado en diplomados en que se ha impartido el módulo relacionado con el tema, por lo que el 80 por ciento de los entrevistados coinciden en que afectaría para la obtención de la evidencia y su conversión en elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia, alegan no tener conocimiento de buenas prácticas en la presentación de la evidencia de la auditoría forense, solo realizan el trabajo cumpliendo con lo establecido en las Normas Cubanas de Auditoría.

En su totalidad, los entrevistados conocen las causas por las que son devueltos los informes especiales, consideran importante la aplicación de buenas prácticas que en términos judiciales nos permita presentar la evidencia con la debida demostración del hecho o delito.

Por último, los entrevistados consideraron que la aplicación de buenas prácticas en auditoría posibilitaría un mejor desempeño en la ejecución de la auditoría forense, ya que además de no existir nada escrito al respecto, constituyen una ayuda en la presentación de la evidencia obtenida con la debida demostración del hecho o delito y contribuirían a lograr un óptimo de calidad en la realización de este tipo de

auditoría.

Resultado de la aplicación de las **encuestas**.

Las encuestas se aplicaron a: 12 jefes de grupo, 20 auditores principales, 43 auditores adjuntos, 20 auditores asistentes y dos (2) fiscales que integran el grupo de análisis, para el total de 97 personas que conforman la muestra seleccionada.

De los encuestados, 83 se desempeñan como auditores, 12 ocupan el cargo de jefes de grupos y el resto (2) participan en el análisis y dictamen de los informes especiales.

De ellos son graduados de la rama económico–contable 69, del perfil jurídico 16 y de otras ramas técnicas 10, lo que demuestra en gran medida que el conocimiento que poseen se vincula directamente con el perfil de la profesión, en el caso de los dos fiscales son graduados de derecho ejerciendo la especialidad de procesos penales.

Mediante la aplicación e interpretación de los cuestionarios se obtuvieron resultados que permitieron conocer la percepción que, sobre el trabajo de auditoría forense, poseen los auditores del sistema, según los resultados obtenidos y análisis efectuados los siguientes datos:

El 69,07 por ciento de los encuestados, afirma conocer la mayoría las Normas Cubanas de Auditoría, las que ponen en práctica en el trabajo diario; en tanto, existe un 30,93 por ciento que considera conocerlas bastante, lo que evidencia que están debidamente preparados en la materia, aspecto de gran significación, ya que las normas constituyen una herramienta importante para el desarrollo del trabajo del auditor.

En cuanto al conocimiento de la auditoría forense, la mayoría admite conocerla muy poco (91,75 por ciento), aspecto este que influiría negativamente en la realización de las mismas.

A pesar del poco conocimiento, el 61,86 por ciento reconoce que tiene demasiada importancia y el 38,14 la identifica con mucha.

La mayoría (92,78 por ciento) refiere haber realizado muy pocas auditorías forenses ya que no son muy frecuente.

Al referirse a los conocimientos sobre Código Penal, los resultados arrojan: un 60,82 por ciento que de él conoce poco, el 20,62 alega solo conocerla y en el caso de los

graduados en la esfera jurídica que representan el 18,56 refieren conocer bastante, este resultado demuestra una repercusión negativa, toda vez que un auditor, puede tener mucha experiencia en la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría, pero si no tiene la preparación judicial suficiente que le permita realizar con profesionalidad su trabajo, no podrá desarrollar con calidad la auditoría forense, existiendo el riesgo de que la evidencia no cumpla con los elementos necesarios para que sea aceptada por el tribunal.

El 72,16 por ciento responde que nunca ha recibido algún curso de superación, seminarios u otras formas de capacitación sobre auditoría forense, que contribuyan a elevar la calidad en la ejecución de la misma, lo que evidencia que aún no se encuentran preparados los auditores del sistema para la realización de este tipo de auditoría, información que coincide con lo afirmado por la mayoría de los entrevistados.

En relación con lo anterior, el 10,31 de los que han tenido la posibilidad de participar en auditorías forenses afirma que la mayoría de las capacitaciones, seminarios y cursos recibidos tuvieron impacto en la realización de las mismas, el restante 17.53 por ciento alega que el impacto ha sido muy poco.

En cuanto a la consideración de los auditores sobre cómo ha sido su desempeño en la realización de la auditoría forense, los resultados fueron los siguientes: el 61,86 por ciento consideró que su desempeño debe mejorar, el 20,62 cree que es regular, el 12,37 se clasifica como pésimo y solo un 5,15 se considera bastante bueno.

El ciento por ciento de los encuestados aseveró que conocen muy poco sobre las buenas prácticas, por lo que consideran de mucha importancia la necesidad de las mismas para convertir la evidencia de auditoría en elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia.

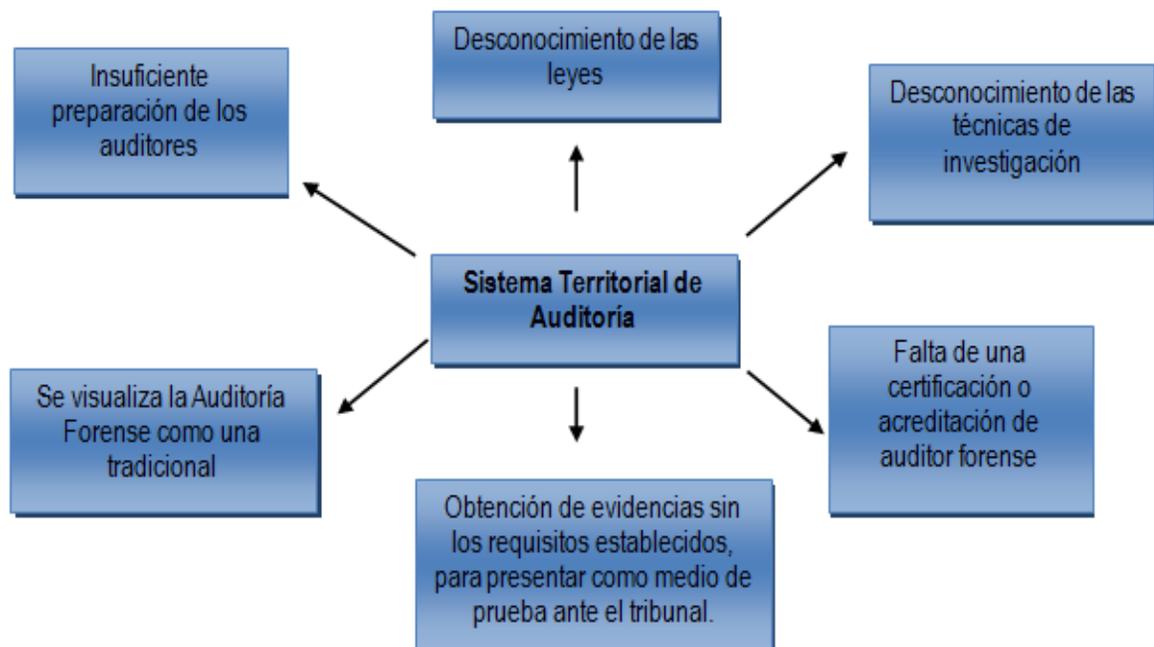
Los resultados de las encuestas confirmaron que el personal está compuesto por un 69,07 auditores que posee experiencias con más de cinco años en el ejercicio de la profesión y el 30,93 restante tienen entre uno y cuatro años, con escasa experiencia y preparación en la detección del fraude, provocando que aún con certeza de la existencia del hecho o delito, la evidencia presentada ante los que deciden sobre el curso de la investigación no es aceptada, por falta de elementos que en términos

judiciales sustente el hecho delictivo, situación que atenta contra el desarrollo de la calidad requerida en la realización de la auditoría forense. En el caso de las fiscales ambas poseen más de cinco años en la actividad.

En el **paso 2.2** se aplicó una técnica de trabajo grupal que facilita el surgimiento de nuevas ideas por lo que la variante fue la rueda libre, en la misma los miembros del grupo dieron su criterio de forma espontánea, se aplicó a 11 funcionarios entre jefes de grupos de auditoría, supervisores y fiscales, para determinar las problemáticas existentes y definir acciones a desarrollar que contribuyan a mejorar la presentación de las evidencias.

Las situaciones que inciden negativamente se muestran a partir de la **figura No. 2**

Lluvia de ideas



Fuente: elaboración propia.

Como fundamento de la lluvia de ideas, el resultado de la aplicación del Diagrama causa-efecto se muestra en el **Anexo No.1**

2.3. Descripción de los métodos y técnicas utilizadas

Métodos teóricos

- Histórico - lógico: permitió conocer la evolución y desarrollo de la auditoría forense y su marco normativo, a nivel internacional y en el contexto cubano.
- Análisis y síntesis: se empleó con el objetivo de separar la actividad de auditoría

forense en sus partes componentes para su estudio detallado y descubrir el papel y la importancia de cada elemento en el todo único, así como para la posterior unión de estos elementos de acuerdo con su papel y finalidad en la totalidad, estableciendo las conexiones internas entre los aspectos.

- Inducción - deducción: en la reflexión sobre los conceptos teóricos expuestos por diferentes autores, relacionados con la auditoría externa, la auditoría forense y los procedimientos; estableciendo en su análisis la relación entre lo singular, lo particular y lo general.

Métodos empíricos

El **análisis de la documentación** permite analizar el comportamiento de la organización en períodos de tiempos mediante la revisión directa de documentos.

El resultado de las encuestas se obtiene a partir de la experiencia de los Auditores del Sistema Territorial en la ejecución de la auditoría forense, se realizan entrevistas a supervisores del sistema de auditoría sobre el conocimiento que poseen de auditoría forense y las dificultades que presentan los auditores en su realización, así como las encuestas y entrevistas están dirigidas también a los fiscales que integran el grupo de análisis, para conocer las causas por las que no prosperan los resultados de las auditorías forenses, a los efectos de tenerlos en cuenta para la propuesta de buenas prácticas en la presentación de la evidencia y así contribuir al mejoramiento de la eficacia, en la realización de las mismas.

Por su parte una **encuesta** no es más que, "un estudio observacional (...), de donde se obtienen datos a partir de realizar un conjunto de preguntas normalizadas (...) dirigidas a una muestra representativa o a un conjunto total de la población, con el fin de conocer estados de opinión, características o hechos específicos (...)." (Johnson, R y Kuby, P. 2005).

La encuesta se realizó en función de un cuestionario, siendo este último la técnica de recogida de datos más utilizada en la metodología de la encuesta. El cuestionario aplicado (**Anexo No.2**) se elaboró sobre la base del método de escalamiento Likert; que consiste en "un conjunto de ítems representados en forma de afirmaciones o juicios, donde el decidor debe manifestar su opinión eligiendo uno de los puntos de la escala". (Sánchez, F. 1998).

El **cuestionario** se confeccionó en idioma español y estuvo compuesto por 17 interrogantes, que corresponden un ciento por ciento a preguntas cerradas, formuladas con la finalidad de obtener respuestas que nos indiquen el conocimiento y preparación de los auditores. Además, contiene preguntas de control, para comprobar la veracidad de las respuestas. El mismo se aplicó personalmente.

Se concibió en dos bloques: el primer bloque, dirigido a dos dimensiones: una cognitiva, donde se valoran los indicadores: conocimientos de las normas de auditoría y sobre el código penal, preparación sobre la auditoría forense y el conocimiento de los auditores sobre las buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida y otra motivacional donde se precisa: importancia de la auditoría forense, y un segundo bloque general donde se preguntan aspectos importantes como son: sexo, cargo que desempeña y años de experiencia en la actividad.

La entrevista consiste en "la recogida de información a través de un proceso de comunicación, en el transcurso del cual el entrevistado responde a cuestiones, previamente diseñadas en función de las dimensiones que se pretenden estudiar, planteadas por el entrevistador." (Kerlinger, F. 1997).

Se efectuó entrevista estructurada, sobre la base de una guía de interrogantes (**Anexo No.3**). Se aplicó de manera individual y personal, dando así la posibilidad de que la persona entrevistada pudiera expresarse libremente, en un clima favorable, de confianza y respeto. La misma constó de 10 preguntas, las cuatro primeras referidas a los datos generales de los entrevistados y los ocho restantes, dirigidas a una dimensión cognitiva, donde se evaluó el conocimiento de los principales aspectos relacionados con el tema, atendiendo a que son los máximos directivos y los responsables de supervisar el trabajo de los auditores y dictaminar (en el caso del Grupo de Análisis) los informes especiales sobre presuntos hechos delictivos derivados de auditorías.

Según, (Hurtado, J. 2005) la población "es el conjunto de elementos, seres o eventos, concordantes entre sí en cuanto a una serie de características, de las cuales se puede obtener alguna información".

En esta oportunidad, la población estuvo conformada por 128 auditores que han practicado la auditoría forense, dos (2) fiscales que integran el grupo de análisis y

tres (3) supervisores del sistema, para un total de 133 personas.

En opinión de (Hurtado, J. 2005), la muestra “es una porción de la población que se toma para realizar el estudio, la cual se considera representativa de la población”. Como subgrupo de la población, la muestra es obtenida con el fin de investigar a partir de sus características particulares, las propiedades de la misma.

La encuesta se aplicó a 95 auditores de los 128 con experiencia en la práctica de la auditoría forense, que representa el 74.2 por ciento y a las cinco (5) restantes se les realizó la entrevista para un total de 100 personas seleccionadas como muestra.

Para mostrar la relación que existe entre el problema fundamental y las causas que lo originan, se emplea el **Diagrama Causa-Efecto**. La técnica es una representación de varios elementos (causas) de un sistema o proceso que pueden contribuir a un problema (efecto). Es efectiva para estudiar procesos, situaciones y para desarrollar un plan de recolección de datos, también es utilizado para identificar las posibles causas de un problema específico, su naturaleza gráfica permite que los grupos organicen grandes cantidades de información sobre el problema aumentando la posibilidad de identificar las causas principales.

¿Cómo se utiliza?

- Identificar el problema. El problema (el efecto generalmente está en la forma de una característica de calidad) es algo que se desea mejorar o controlar. El problema deberá ser específico y concreto: se incumple con las citas para instalación, cantidades inexactas en la facturación, errores técnicos en las cuentas de proveedores. Esto causará que el número de elementos en el Diagrama sea muy alto.
- Registrar la fase que resume el problema. Escribir el problema identificado en la parte extrema derecha del papel y dejar espacio para el resto del Diagrama hacia la izquierda.
- Dibujar una caja alrededor de la frase que identifica el problema (algo que se denomina algunas veces como la cabeza del pescado).
- Dibujar y marcar las espinas principales. Las espinas principales representan el input principal /categoría de recursos o factores causales. No existen reglas sobre qué categorías o causas se deben utilizar, pero lo más comunes utilizadas por los

equipos son los materiales, método, máquinas, personas y/o el medio. Dibujar una caja alrededor de cada título. El título de un grupo para su Diagrama de Causa y Efecto puede ser diferente a los títulos tradicionales; esta flexibilidad es apropiada y se invita a considerarla.

- Realizar una lluvia de ideas de la causa del problema. Este es el paso más importante en la construcción de un diagrama de Causa y Efecto. Las ideas generadas en este paso guiarán la selección de las causas de la raíz, es importante que solamente causas y no soluciones del problema sean identificadas. Para asegurar que su equipo está al nivel apropiado de profundidad, se deberá hacer continuamente las preguntas del porqué de cada una de las causas iniciales mencionadas. Si surge una idea que se ajuste mejor en otra categoría, no discuta las categorías, simplemente escriba la idea.
- Identificar los candidatos para la causa más probable. Las causas seleccionadas por el equipo son opiniones y deben ser verificadas con más datos. Todas las causas en el diagrama no necesariamente están relacionadas de cerca con el problema; el equipo deberá reducir su análisis a las causas más probables. Encerrar en un círculo la causa más probable seleccionada por el equipo o marcarla con un asterisco.
- Cuando las ideas ya no puedan ser identificadas, se deberá analizar más a fondo el diagrama para identificar métodos adicionales para la recolección de datos.
- En el diagrama se realiza la representación de varios elementos (causa) del proceso que originan o contribuyen al problema (efecto) basado en altos costos asociados a la calidad.

Para validar la propuesta de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense, se empleó el **método de experto**, a continuación, se detalla su metodología, el que será aplicado y por consiguiente se expondrán los resultados en el capítulo III.

Método de Expertos: se entiende por experto, al individuo o grupo de personas u organizaciones capaces de ofrecer valoraciones conclusivas de un problema en cuestión y de hacer recomendaciones respecto a sus momentos fundamentales, con un máximo de competencia.

El cuestionario de competencia de experto tiene como propósito, como su nombre lo indica, determinar la competencia de éstos en cuanto a la actividad objeto de análisis, a partir de la valoración de un conjunto de características definidas, así como del conocimiento de las fuentes o vías de preparación profesional que han recibido.

Selección de expertos

De forma general, en el procedimiento para la selección de expertos se consideran las etapas siguientes:

1. Determinación de la cantidad de expertos: se deberá definir las esferas del conocimiento vinculadas a la solución del problema.
2. Haber obtenido el consentimiento del experto en su participación.
3. Selección de los expertos: se aplicará un cuestionario utilizado para la determinación de expertos en investigaciones precedentes
4. Confección del listado de expertos.

Para la selección del experto se utiliza el coeficiente de competencia (K), el cual se determina de acuerdo con la opinión del experto sobre su nivel de conocimiento con respecto al problema que se está resolviendo y con las fuentes que le permiten comprobar su valoración. El coeficiente de competencia se calcula de la siguiente forma: $K = (K_c + K_a) / 2$

Dónde:

K_c : es el coeficiente de conocimiento o información que tiene el experto respecto al problema, calculado sobre la valoración del propio experto. En la determinación de este coeficiente el experto deberá marcar 1 o 0 según los elementos que identifique como necesarios y que se corresponda con el grado de conocimiento e información que tiene sobre el tema a investigar. El cálculo del coeficiente de conocimiento o información (K_c), se realiza a través de la siguiente fórmula: $K_c = \sum p (0,1)$

Dónde:

K_c : coeficiente de Conocimiento o Información.

p: prioridad de la característica seleccionado por el experto.

(0,1): representa la puntuación que el experto le otorga a cada una de las características necesarias para cumplimentar la investigación; donde 0 significa que

no la posee y 1 que sí.

Ka: es el coeficiente de argumentación o fundamentación de los criterios del experto, conseguido como consecuencia de la suma de los puntos adquiridos en función de la fuente y de la escala propuesta: Alto, Medio, Bajo.

El coeficiente de competencia (K) debe estar en el rango $0.8 \leq K \leq 1$, para elevar el nivel de selección de los expertos. La cantidad de expertos a elegir debe ser menor o igual a $\alpha \times n$, donde α es un número comprendido entre 0.1 y 1 prefijado por el investigador, y n son los elementos que caracterizan un determinado objeto de estudio.

Se utilizarán tres posibles rangos para la selección de α en dependencia del nivel de conocimiento del tema que se investigue.

Tabla No.3: rangos de α

Alto	Medio	Bajo
0.7 - 1	0.4 - 0.6	0.1 - 0.3

Fuente: (Hurtado Mendoza 2007)

El primer rango que puede tomarse, como bien se explica en la tabla, es 0.1- 0.3 (bajo), que significa que existe poco conocimiento del tema. El segundo valor posible que puede tomar es el de 0.4 - 0.6 (medio), que significa que el tema es poco conocido; es decir que en algún momento se ha oído hablar del mismo, o se ha revisado alguna que otra bibliografía. Por último, el otro valor a tomar es de 0.7 - 1 (alto), que significa que el tema en cuestión es muy conocido.

Aplicar cuestionario a los expertos (Anexo No.4)

En este paso se realizará la aplicación del cuestionario para la selección de expertos antes mencionada, a través del coeficiente de competencia con respecto al problema que se está resolviendo y con las fuentes que le permiten comprobar su valoración.

Para su aplicación primeramente se elabora un cuestionario en el cuál se exponen las propuestas de buenas prácticas en la gestión de la evidencia de la auditoría forense, posteriormente es aplicado a los expertos de la investigación solicitándole que evalúen dichos pasos en muy adecuado (MA), bastante adecuado (BA), adecuado (A), poco adecuado (PA) o nada adecuado (NA) de acuerdo a su criterio.

La información aportada por los expertos se procesa siguiendo el siguiente orden:

Primero: calcular la frecuencia absoluta (F_a) de las evaluaciones dadas por los expertos para cada uno de los pasos.

Segundo: calcular la frecuencia absoluta acumulada (F_{aa}) por filas de las evaluaciones dadas por los expertos para cada uno de los pasos.

Tercero: calcular la frecuencia relativa acumulada (F_{ra}) por filas de las evaluaciones dadas por los Expertos para cada uno de los pasos. Se divide cada evaluación entre el total.

Cuarto: buscar la imagen de cada uno de los valores obtenidos en el paso anterior utilizando la función DISTR.NORM.ESTAND.INV en la categoría de compatibilidad en el software Microsoft Excel.

Quinto: calcular los puntos de corte dividiendo la suma de los valores correspondientes a cada columna (categorías de evaluación en el paso anterior) entre el número de aspectos evaluados.

Los puntos de corte sirven para determinar la categoría o grado de adecuación de cada paso de la secuencia metodológica según la opinión de los expertos consultados respecto a ellos.

Sirven para determinar la categoría o grado de importancia, según el criterio de los expertos consultados, de cada uno de las tareas propuestas.

Sexto: calcular el valor promedio que otorgan los expertos consultados a cada etapa de la secuencia metodológica.

Es el valor promedio que le otorgan los expertos consultados a cada paso de la secuencia metodológica.

Para ello:

- Se suman las filas de cada etapa (VT), para calcular N , se le divide a la sumatoria de (VT) la cantidad de expertos.
- Se calcula el promedio (P) de cada aspecto, para ello se halla la suma de las imágenes en cada fila y se divide entre cada aspecto en este caso dos.
- Se calcula el valor promedio $N-P$ para cada etapa del procedimiento.

Séptimo: comparar el valor promedio ($N-P$) que otorgan los expertos consultados a cada paso de la secuencia metodológica con los puntos de corte. Los pasos que se clasifiquen como Poco Adecuado se deben o bien eliminarse o reelaborarse.

Procesar la información

La información obtenida a través de los cuestionarios utilizados anteriormente, será procesada a través del programa Microsoft Office Excel.

Microsoft Office Excel: proporciona herramientas y funciones eficaces que se pueden utilizar para analizar, compartir y administrar los datos con facilidad. Es un programa utilizado entre otros aspectos para el cálculo y análisis de datos. Se utilizará en este estudio para el cálculo del método de experto y la validación

Conclusiones del Capítulo

Se realiza la caracterización del Sistema Territorial de Auditoría, haciendo referencia a su estructura y funcionamiento de modo general. A partir de lo expuesto, se llega a la conclusión en el ámbito de la investigación, que es necesario, la preparación, así como la especialización de los auditores en la realización de la auditoría forense, con el objetivo de garantizar el auxilio al proceso penal para la efectiva administración de justicia en los delitos económicos y en los actos de corrupción administrativa.

Capítulo III: Presentar buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia que incrementen la eficacia de esa acción de control

El presente Capítulo tiene el propósito de exponer los métodos considerados como buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia de auditoría como medio de prueba, así como validar teóricamente el mismo.

3.1 Elaboración de buenas prácticas.

Aspectos	Técnicas	Buenas prácticas
Generales		<ul style="list-style-type: none"> ➤ La auditoría Forense será llevada a cabo por un equipo independiente que no esté involucrado en la auditoría que le dio origen. ➤ Los documentos para la planificación de la auditoría deberán contener las fuentes posibles de evidencia y las técnicas que se usarán para reunir dicha evidencia (ISSAI 3100/12). ➤ Identificar la fuente de la evidencia y las técnicas para reunirla en esta fase reducirá el riesgo de no ser capaces de acceder a los datos ➤ Los auditores deben poseer la capacidad profesional adecuada para llevar a cabo sus tareas (ISSAI 3000/2.2). ➤ La competencia profesional requiere que los auditores apliquen altos estándares profesionales al llevar a cabo su trabajo, permitiéndoles realizarlo de manera competente y con imparcialidad, sigan las normas, políticas, procedimientos y prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y administración financiera
Orientados a la detección de sustracción de activos:	Entrevistas y confirmaciones con terceros	<p>Elaborar una lista de preguntas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Programar la fecha, el lugar, la hora y la duración. ➤ Asignar funciones a cada persona antes de la entrevista (evitar realizar entrevistas a solas). ➤ Ser puntual para comenzar. ➤ Mantenerse atento, observador, objetivo, respetuoso, imparcial y seguro. ➤ No hable demasiado - escuchar y observar atentamente. ➤ Ser flexible, sin olvidar el objetivo de la entrevista. ➤ Esté dispuesto a hacer cualquier tipo de pregunta - ser franco y sincero. ➤ Evitar hacer preguntas complejas y demostrar su ego, exceso de conocimientos o actitudes de superioridad. ➤ Tome notas y considere las formalidades del

		caso.
Orientados a la detección de sustracción de activos:	Evaluación de transacciones con las condiciones de mercado	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Efectuar un análisis de las transacciones en condiciones de mercado y su influencia en la situación financiera y económica de la empresa que nos permita determinar si las decisiones tomadas por la alta dirección generaron valor o de lo contrario destruyeron este. ➤ Verificar si se han efectuado préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias. ➤ Prestar atención a si existen facturaciones incluidas en los resultados y que en los siguientes días son anuladas, de tal manera que pretenden dar la apariencia de que las metas presupuestales están siendo cumplidas. ➤ Dar seguimiento a si los resultados obtenidos en las ventas de activos son reconocidos en el período. ➤ En los contratos con privados (TCP y CNA) si estuvieron precedidos de un proceso negociado, para otorgarle el negocio a la mejor opción. ➤ En las importaciones, que exista evidencia de las negativas de las empresas nacionales de ofertar las mercancías, así como la existencia de un expediente fundamentando la importación.
	Examen detallado de documentos.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El auditor debe realizar un examen formal del documento, para descartar que sea un modelo no oficial de los instaurados en la entidad, y si tiene completado todos los datos, incluyendo los de cargo y descargo. ➤ Debe comprobar la legitimidad de su contenido, o sea, si el documento en cuestión es el idóneo para graficar la operación descrita. ➤ Realizar la comprobación aritmética de los indicadores físicos y monetarios.
Orientados a la detección de corrupción:	Análisis de evolución patrimonial.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Efectuar un análisis de la situación financiera de la empresa que permita determinar si las decisiones tomadas por la alta <u>dirección</u> incrementaron el patrimonio o de lo contrario disminuyeron este, la misma que debe ser comparada tanto con los planes estratégicos de la empresa y contrarrestada con la tendencia del sector al que pertenece el negocio. ➤ Analizar los resultados obtenidos por cada uno de los centros de ingreso de la empresa e incidir sobre las líneas de negocio que originaron pérdidas y disminuyeron el valor del negocio de la empresa.

		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Preparar <u>indicadores de gestión</u>, volumen de negocios, <u>productividad</u>, tipos de ingresos, gastos y determinar si están de acuerdo al sector económico y a los planes estratégicos de la empresa. ➤ Solicitar las Actas del Consejo de Dirección para determinar si todos los acuerdos de inversión y del negocio fueron debidamente analizadas y aprobadas por las respectivas gerencias. ➤ Investigar sobre los niveles patrimoniales que han obtenido los cuadros y funcionarios desde su permanencia en la empresa, de manera que se pueda identificar incrementos patrimoniales no justificados. ➤ Revisar la plantilla de cargos y extraer los nombres de los familiares para investigar la existencia de nepotismo. ➤ Analizar la <u>evolución</u> de la estructura de los activos para determinar si éstos han crecido y generado valor, debiendo efectuarse, desde la fecha en que se nombró al director general y su equipo gerencial.
<p>Orientados a la detección de corrupción:</p>	<p>Análisis de redes de contactos y transacciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La evidencia informática es frágil por definición y puede fácilmente ser alterada o modificada y así perder autenticidad frente a una corte. ➤ Se deben por lo tanto establecer rígidas normas de preservación y cadena de custodia de la misma. ➤ Usar software y hardware especializado, para copiar o transferir datos, recuperar información perdida de un disco duro, leer información sobre escrita y revivir datos borrados de un disco duro.
<p>Técnicas</p>	<p>Técnicas de verificación verbal Indagación: El auditor debe ser cauteloso al momento de hacer cuestionamientos, en el sentido de hacer preguntas al personal de las áreas involucradas sin hacerlos sentir sospechosos o culpables del ilícito</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La calidad de los datos es más sólida si se corroboran. ➤ Los testimonios orales también deben corroborarse si se utilizan como evidencia más que como simples antecedentes

<p>Técnicas</p>	<p>Técnicas de verificación documental Comprobación: El auditor debe asegurarse auxiliándose de herramientas financieras o matemáticas para satisfacer la exactitud de la información financiera</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La primera cuestión a dilucidar es conocer si quien emite el documento es o no un funcionario público, para ello nos apoyamos en la disposición complementaria al Título II del Libro II del Código Penal, artículo 173, que textualmente dice: "a los efectos de este título se entiende por funcionario público toda persona que tenga funciones de dirección o que ocupe un cargo que implique responsabilidad de custodia, conservación o vigilancia en Órganos Públicos, Institución Militar, Oficina del Estado, Empresa o Unidad de Producción de Servicio". ➤ En segundo término será necesario conocer si el documento suscrito por el funcionario público está dentro del ámbito de su competencia, esto es, si tiene facultad para realizar ese acto. ➤ No menos importante será comprobar si el documento fue expedido de acuerdo con los requisitos legales exigidos para su uso. ➤ También será necesario analizar su contenido, es decir, si tiene por objetivo una declaración de voluntad de reconocimiento, negación, modificación, de una relación jurídica, o es fiel expresión de un estado o situación de hecho con relieve jurídico.
<p>Técnicas</p>	<p>Documentación: Toda evidencia documental, como por ejemplo la cancelación de un recibo por honorarios, comprobantes de planillas al personal contratado para la realización de proyectos, la copia del comprobante de una remesa, el cobro de un cheque, debe ser legible a tal grado que el documento pueda ser certificado por un notario</p>	<p>El auditor forense debe conocer, que para el Código Penal (Ley No. 62 de 1987) los documentos son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Documentos Públicos 2. Documentos Bancarios y de Comercio 3. Documentos Privados <p>También ha de tener en consideración que la Instrucción No.108 del 27 de abril de 1983 del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular, define el carácter de público, bancario y de comercio y privado de los documentos</p> <p>Finalmente, se requiere analizar los documentos para clasificarlos, primeramente, según su significado contable y, después según las tres formas fundamentales que el Código Penal les otorga a los documentos.</p>
<p>Técnicas</p>	<p>Técnica de verificación escrita Confirmación: El auditor deberá recibir</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Es importante que los auditores busquen información de diferentes fuentes, ya que las

	una respuesta amparada en un momento extendido por terceras personas que pueden ser proveedores o empleados	organizaciones, las personas de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen perspectivas y argumentos diferentes que defender.
	Calidad de la Evidencia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Las pruebas obtenidas y verificadas directamente por los auditores son más confiables que las obtenidas de terceros. ➤ Las pruebas en forma de documentos y declaraciones escritas son más confiables que las declaraciones orales. ➤ Las entrevistas orales son las pruebas menos confiables. Las entrevistas orales con terceros pueden ser más confiables que las entrevistas con el personal de la organización, pero menos que los documentos escritos. ➤ Los documentos originales son más confiables que las fotocopias, telex o fax.

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada

3.2 Validación de la propuesta de buenas prácticas por el método de expertos

Siguiendo el método explicado en el Capítulo II para la selección de expertos, se seleccionaron de acuerdo a su nivel de dominio de la actividad de auditoría forense. Después de haber obtenido el consentimiento de estos se le aplicó la encuesta para su selección, con la cual se determina el coeficiente de conocimiento y argumentación de cada uno de ellos.

A partir de la aplicación de la fórmula, donde n está caracterizada por las propuestas de buenas prácticas a tener en cuenta, coincidiendo este con ocho (8) elementos y ante los casos de incertidumbre en el tratamiento de α , se consideró que el rango posible a tomar fuera de (0.7 – 1); teniendo en cuenta que en general el nivel de las personas que fueron seleccionadas para ser expertos es alto. Se seleccionó dentro de este rango 1. A continuación se presenta el resultado de la fórmula aplicada:

$$\alpha * n \quad 1 \times 8 = 8$$

Conociendo que se requieren 8 expertos, se determinan los mismos a partir de la aplicación de la encuesta para su selección, cuyo resultado fue procesado a través del Criterio de Expertos, el listado obtenido se muestra a continuación:

TablaNo.3: expertos seleccionados

Nombre y Apellidos	Profesión	Años de experiencia en la actividad de auditoría interna
Elvira A. Bermúdez Armas	Auditor Jefa de Grupo	20
Bábaro Samuel Cruz Valido	Auditor Interno-Iberostar Taino	21
Miriam Falcón Suarez	Auditor Interno- Ministerio de Agricultura	15
Humberto Cañizares Sánchez	Auditor Interno- Ministerio de Agricultura	21
Francisco García Rodríguez	Director Unidad Central de Auditoría Cubanacan	20
Laureano Jesús López García	Auditor Supervisor	32
Yuleikis Hernández Bernal	Fiscal-Departamento de Procesos Penales	20
Ivis Pérez Hernández	Vice Fiscal Provincial	15

Fuente: elaboración propia

Se procesa la información mediante tablas, utilizando la herramienta Microsoft Office Excel además de las fórmulas expuestas anteriormente pertenecientes al método de expertos.

En el cálculo del mismo el cual los expertos seleccionados caen dentro del rango $0.8 \leq K \leq 1$ por lo que cuentan con un nivel alto de conocimiento sobre el tema a investigar.

En la siguiente tabla se muestra las evaluaciones de cada experto como son:

Tabla No.4: evaluación de Kc para cada experto

Expertos	Kc
1	0.93
2	0.93
3	0.93
4	0.92
5	0.92
6	0.92
7	0.92
8	0.93

Fuente: elaboración propia

Para validar la propuesta de buenas prácticas en la gestión de la evidencia en la

auditoría forense, se utilizó el método de expertos y de comparación por pares. Se elaboró el cuestionario correspondiente mostrando los aspectos considerados buenas prácticas, los resultados se presentan en la siguiente tabla:

Tabla No.5: resultados de la aplicación del cuestionario

Expertos	Aspectos generales (1)	Orientados a la detección de sustracción de activos (2)	Orientados a la detección de corrupción (3)	Técnicos (4)
1	MA	MA	MA	MA
2	MA	MA	MA	MA
3	MA	MA	MA	MA
4	MA	BA	BA	MA
5	BA	A	BA	BA
6	BA	A	BA	MA
7	BA	MA	MA	MA
8	MA	MA	MA	MA

Fuente: elaboración propia

Primero: se determina la frecuencia absoluta (Fa) de las evaluaciones dadas por los expertos para cada uno de los pasos.

Tabla No.6: frecuencia absoluta (Fa)

Aspectos	MA	BA	A	PA	NA	Total
1	5	3	0	0	0	8
2	5	1	2	0	0	8
3	5	3	0	0	0	8
4	7	1	0	0	0	8

Fuente: elaboración propia

Segundo: se calcula la frecuencia absoluta acumulada (Faa) por filas de las evaluaciones dadas por los expertos para cada uno de los pasos.

TablaNo 7: frecuencia absoluta acumulada (Faa).

Aspectos	MA	BA	A	PA	NA	Total
1	5	8	0	0	0	8
2	5	6	8	0	0	8
3	5	0	0	0	0	8
4	7	8	0	0	0	8

Fuente: elaboración propia

Como se puede apreciar las columnas correspondientes a los valores de PA y NA son eliminadas puesto que ningún experto consideró estas opciones.

Los valores acumulados de la 3ra columna, que corresponden a la evaluación A (adecuado), son iguales al de la 6ta columna, por ello queda eliminada.

Tercero: los resultados del cálculo de la frecuencia relativa acumulada (Fra) por filas de las evaluaciones dadas por los expertos para cada uno de los pasos se pueden apreciar en la siguiente tabla:

TablaNo.8: frecuencia relativa acumulada (Fra)

Aspectos	MA	BA	Total
1	0,625		8
2	0,625	0,75	8
3	0,625		8
4	0,875		8

Fuente: elaboración propia

Cuarto: a continuación, se muestran los resultados de la búsqueda de la imagen de cada uno de los valores obtenidos en el paso anterior.

TablaNo.9: imagen de cada valor

Aspectos	MA	BA
1	0,31863936	
2	0,31863936	0,67448975
3	0,31863936	
4	1,15034938	

Fuente: elaboración propia

Quinto: los puntos de corte calculados se encuentran en la siguiente tabla:

Tabla No.10: puntos de corte

Aspectos	MA	BA
1	0,31863936	0
2	0,31863936	0,67448975
3	0,31863936	0
4	1,15034938	0
Puntos de Corte	2,10626747	0,67448975

Fuente: elaboración propia

Sexto: se determina el valor promedio que otorgan los expertos consultados a cada paso del procedimiento, según se muestra:

TablaNo.11: valor promedio (N - P)

Aspectos	MA	BA	VT	N	P	N - P
1	0,31863936	0	0,31863936	0,03982992	0,15931968	-0,11948976
2	0,31863936	0,67448975	0,99312911	0,12414114	0,49656456	-0,37242342
3	0,31863936	0	0,31863936	0,03982992	0,15931968	-0,11948976
4	1,15034938	0	1,15034938	0,14379367	0,57517469	-0,43138102
2,78075722						

Fuente: elaboración propia

Séptimo: finalmente se presenta la comparación entre el valor promedio (N-P) que otorgan los expertos consultados a cada paso de la metodología con los puntos de corte.

TablaNo.12: comparación del valor promedio (N-P) con los puntos de corte

Aspectos	MA	BA
PC	2,10626747	0,67448975
1	-0,11948976	
2	-0,37242342	
3	-0,11948976	
4	-0,43138102	

Fuente: elaboración propia

En resumen, todas las etapas son consideradas como muy adecuados; demostrando que la propuesta de buenas prácticas para la presentación de la evidencia como medio de prueba judicial resulta necesaria para incrementar la efectividad en estas acciones de control. Los resultados se muestran en la siguiente tabla:

Tabla No.13: resultado de la validación

Aspectos	MA	BA
1. Generales	X	
2. Orientados a la detección de sustracción de activos	X	
3. Orientados a la detección de corrupción	X	
4. Técnicos	X	

Fuente: elaboración propia

3.3. Conclusiones del Capítulo

Se presentan los métodos y elementos considerados como buenas prácticas para la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia, que sirvan de medio de prueba para convencer a las autoridades facultadas sobre la existencia del delito y a la vez, aumente la efectividad de estas acciones de control, los resultados de la validación mediante el método de expertose consideran de muy aceptados.

Conclusiones:

Una vez realizada la investigación, la autora concluye:

1. La presente investigación, permitió profundizar en las principales tendencias y perspectiva vinculadas con la temática, por lo que fue posible estructurar la base teórica y metodológica que sirve de sustento a la investigación, así como presentar las buenas prácticas en la gestión de la evidencia de auditoría como prueba judicial.
2. El diagnóstico de la situación de las evidencias presentadas como resultados de auditorías forenses presentadas por los auditores del Sistema a los grupos de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas, demostró la necesidad de la preparación, así como la especialización de los auditores en la realización de la auditoría forense.
3. La propuesta de buenas prácticas para convertir la evidencia en medios de prueba que garanticen el auxilio al proceso penal en la efectiva administración de la justicia, aportan elementos para la presentación de la evidencia ante las autoridades facultadas.
4. Se valida la propuesta por los expertos consultados, como muy adecuada, ya que estas propuestas facilitan el trabajo del auditor en la obtención, clasificación e interpretación de la evidencia y contribuyen a incrementar la efectividad de la auditoría forense.

Recomendaciones:

Teniendo en cuenta las conclusiones de la investigación y la importancia de la evidencia como prueba jurídico penal, para que procedan los informes especiales presentados por los auditores del Sistema Territorial de Auditoría, la autora propone como recomendaciones:

1. Que se organicen eventos específicamente de auditoría forense, en los que se produzcan intercambios de experiencias sobre los métodos utilizados por los auditores en su planeación y ejecución.
2. Que el presente trabajo sirva de material de consulta para los auditores que intervengan en una auditoría forense.
3. Que se capacite a los auditores sobre los tipos de evidencia, su gestión y valor como prueba jurídico penal para demostrar un delito en la ejecución de una Auditoría Forense.

Bibliografía

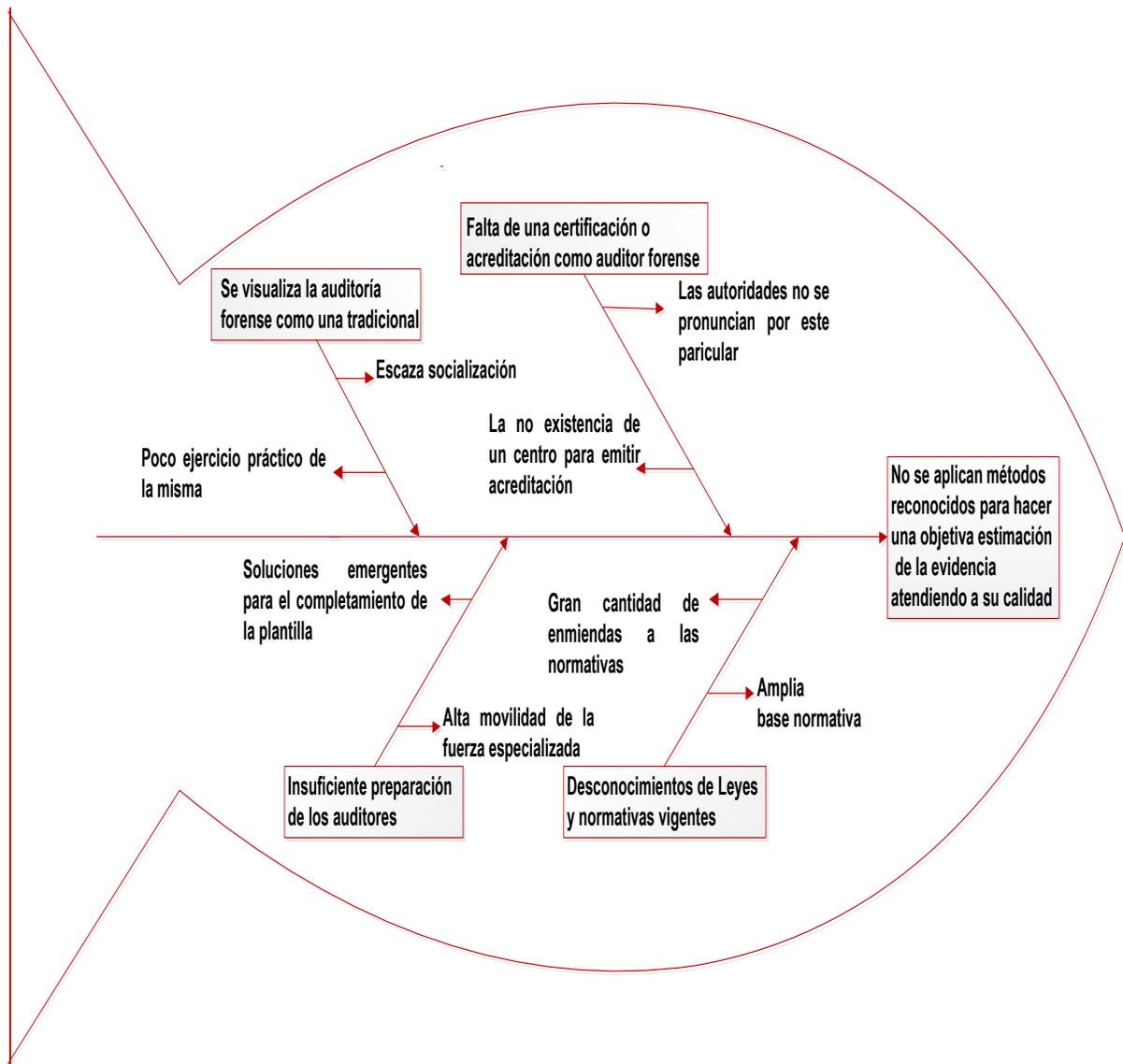
1. AICPA (1974) American Institute of Certified Publics Accountants, Declaración sobre las Normas de Auditoría, No. 1. N.Y
2. Buenas prácticas de auditoría y control interno en las organizaciones por Auditool.org _ Blogs Portafolio.htm. GOOGLE, consultado el 26 de marzo 2018
3. Curso de auditoría forense- Seminario de Auditoría Forense Proyecto, Si Se Puede
4. Concepto de Buenas Prácticas, disponible en:www.ops.org.bo/textocompelto/prensa/concurso-buenaspracticas/conceptos.pdf, GOOGLE, consultado 26 de marzo de 2018.
5. Castaño Ríos, Carlos E, Ochoa Bustamante, Lina M y Zamorra Lodoño Julián E. Caracterización de las mejores prácticas para la detección de fraude en una auditoría de Estados Financieros. Análisis del caso colombiano (2014). GOOGLE, consultado el 26 de marzo 2018.
6. Contraloría General de la República (2012). Normas Cubanas de Auditoría. Editorial Félix Varela. La Habana.
7. Cuétara Sánchez, L y García Huerta, R.1997 "Teoría de la Decisión". Método de expertos
8. Cano, Miguel y Lugo, Daniel (2004). Auditoría Forense, en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Ecoe Ediciones 2da edición. Colombia. pág 30.
9. Cano, Miguel. y Lugo Daniel. (2005). Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos. Bogotá: Ecoe Ediciones 3ra edición página 20.
10. Delgado, Rafael H, CPC - CIA – CFE (2014) "Auditoria Forense. El Perfil Del Auditor Forense", artículo publicado en la Revista de Contadores Público. Venezuela, disponible en: [httpwww.auditoriaforense.com](http://www.auditoriaforense.com). Consultado el 28 de octubre de 2016.
11. Departamento de Conocimiento y Aprendizaje. Cómo identificar lecciones aprendidas. Disponible en: Consultado el 21 de octubre del 2013

12. García Pelayo, Ramón. (1991). Diccionario Larousse. Ediciones Larousse Barcelona, España.
13. Guía de Implementación de las ISSAI Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores I – Página 93, 94 y 95. Evidencia de Auditoría. Versión Post Reunión Adaptación Lima, Perú agosto 2014.
14. Hurtado, J. (2005). Metodología de la Investigación Holística. SYPAL. Caracas-Venezuela.
15. ITIL: Un conjunto de mejores prácticas ampliamente difundido. Wikipedia, consultado 14 de abril de 2018.
16. Johnson, Robert y Kuby, Patricia (2005). "Estadística elemental, lo esencial". Tercera edición. Thomson. ISBN 970-686-287-0.
17. Kerlinger, Fred 1997 "Criterios de Fred Kerlinger", Disponible en: https://www.ecured.cu/Criterios_de_Fred_Kerlinger. Consultado el 28 de octubre de 2016.
18. Ley Sarbanes Oxley section 404 – enforce financial standards to limit chance of fraud <http://thecaq.aicpa.org/Resources/Sarbanes+Oxley/>
19. Ley No. 107 (2009). Gaceta Oficial de la Contraloría General de la República de Cuba. Reglamento. Consejo de Estado. La Habana. Cuba art 1.3.
20. Ley No. 62 (1987). Código Penal Cubano
21. Ley No.5 (1977). Procedimiento Penal
22. Metodología aprobada en febrero de 1971 por el Comité Estatal para la Ciencia y la Técnica de la antigua URSS
23. Maldonado M. (2003). "Auditoría Forense: Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera". Luz de América. Quito- Ecuador: p. 9
24. Mirabal Pagés, Dayamí (2017). Trabajo de Grado en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas: Propuesta de un procedimiento para la realización de la auditoría forense por la Contraloría Provincial de Matanzas. Universidad Camilo Cienfuegos. Matanzas
25. Normas ISO 90000: Estándares de Calidad.
26. Pérez Rodríguez, Gastón y otros. Metodología de la investigación educacional. La Habana. Editorial Pueblo y Educación. [1996](#).

27. PCC. "Resolución sobre los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, La Habana, Cuba." Lineamientos de la Política Económica y Social del país, aprobados en el Sexto y Séptimo Congreso del Partido Comunista de Cuba.
28. Reglamento de la Ley No 107 (2009). "de la Contraloría General de la República de Cuba", art 38, 40, 43.
29. Resolución No. 248 (2007). del extinto Ministerio de Auditoría y Control. La Habana. Cuba.
30. Resolución No. 480/17 de la Contraloría General de la República. Procedimiento para la tramitación del Informe Especial en las acciones de control en que se detecte un presunto hecho delictivo y en las solicitadas por los Tribunales Populares, la Fiscalía general de la República y el Ministerio del Interior
31. Resolución No. 340 (2012). de la Contraloría General de la República, Normas Cubanas de Auditorías. La Habana. Cuba.
32. Sánchez, F y otros (1998). Psicología Social. Mc GRAW HILL. Madrid, España.
33. Tabla de análisis de criterios internos, julio 2016. Proyecto para la actualización de la Resolución No. 248/07 del Ministerio de Auditoría y Control.
34. Revista de Interpretación UNMSM (para la Auditoría Forense), disponible en; www.sisepuede.com.ec USAID Bibliografía Instructor: Dr. Pablo G. Fudim (CPA; GOOGLE).
35. Wikipedia-www.filosofia//definiciones,<https://deconceptos.com/ciencias-sociales/Silogismo> Rosental, M&Iudin, P. Diccionario filosófico. [Editora Política, 1981, Ciudad de La Habana,](#)

Anexos:

AnexoNo.1 Diagrama de causa-efecto



Anexo. No 2: Encuesta para auditores del Sistema Territorial de Auditoría y fiscales que integran el grupo de análisis de la Fiscalía provincial de Matanzas.

Con motivo de una investigación sobre la ejecución de la Auditoría Forense en su radio de acción, el equipo que integra el estudio, está interesado en identificar el nivel de conocimiento y preparación que al respecto poseen.

Tenga a bien un cordial agradecimiento por su colaboración que será de gran utilidad para este estudio.

1. Conoce las Normas Cubanas de Auditoría.

Ninguna Muy Pocas Bastante La Mayoría Todas

2. Las pone en práctica en el trabajo diario.

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

3. Conoce la auditoría denominada forense.

Conozco Muy Poco Suficiente Bastante Nada

4. Qué importancia le concede a la auditoría forense

Ninguna Alguna Suficiente Mucha Demasiada

5. Cuántas auditorías forenses ha realizado.

Ninguna Muy Pocas Suficientes Muchas Demasiadas

6. Ha tenido la participación de algún especialista jurídico.

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

7. Conoce usted el Código Penal

Conozco Muy Poco Suficiente Bastante Todo

8. Ha pasado cursos de superación sobre auditoría forense.

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

9. Ha recibido capacitaciones y/o seminarios de auditoría forense.

Ninguna Muy Pocas Suficientes Muchas Demasiadas

10. Considera que las capacitaciones, seminarios y cursos recibidos tuvieron impacto en la realización de auditoría forense.

Ninguno Muy Pocos No he podido aplicarlo La mayoría Todos

11. A su consideración su desempeño como auditor en la auditoría forense es:

Pésimo Regular Pudiera Mejorar Bastante Bueno Inmejorable

12. Conoce usted que son las Buenas Prácticas en auditoría forense.

Conozco Muy Poco Suficiente Bastante Todo

13. Considera necesario conocer las Buenas Prácticas para convertir la evidencia de auditoría en elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia.

Ninguna Muy Pocas Suficientes Muchas Demasiadas

Datos generales.

14. Sexo

Femenino Masculino

15. Años de experiencia en la profesión.

1 año 2 años 3 años 4 años más de 5 años

16. Se desempeña como:

Jefe de Grupo Auditor Fiscal o Jurista

17. Es graduado de Contabilidad y Finanzas.

Sí No

Anexo No.3 Guía de entrevista

Objetivo: Recoger los criterios de los fiscales que integran el Grupo de Análisis para que expongan su apreciación acerca del dominio de los auditores en la presentación de la evidencia y su relatoría en los Informes Especiales, y a los Supervisores sobre el conocimiento que poseen de auditoría forense y las dificultades que presentan los auditores en su realización.

Preguntas a realizar:

1. Nombre(s) y Apellidos:
2. Cargo que ocupa:
3. Años de trabajo en el cargo:
4. Formación profesional:
5. ¿Qué importancia usted le atribuye a la realización de la auditoría forense?
6. ¿Según su criterio, están debidamente preparados los auditores del Sistema Territorial de Auditoría para la realización de la auditoría forense?
7. De ser su respuesta negativa; ¿considera usted que esto afectaría para la obtención de la evidencia de auditoría en la fase de ejecución y su conversión en elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia?
8. ¿Además de los requisitos básicos para la obtención de evidencia (suficiente, competente y relevante), conoce las Buenas Prácticas para facilitar la presentación de la evidencia ante los tribunales de justicia?
9. ¿Conoce las causas por las que en ocasiones son devueltos los Informes Especiales presentados por los auditores, aun teniendo la certeza de la existencia del delito?
10. ¿Considera importante la aplicación de buenas prácticas que en términos judiciales nos permita presentar la evidencia con la debida demostración del hecho o delito?

AnexoNo.4 Cuestionario para la selección de expertos

Con motivo de una investigación sobre la Auditoría Forense el equipo que integra el estudio, está interesado en la: Propuesta de buenas prácticas en la presentación de la evidencia obtenida en la auditoría forense. El siguiente cuestionario tiene como objetivo determinar su competencia como experto en la temática objeto de este estudio, referido a la Auditoría Forense a partir de la valoración de un conjunto de características definidas y un segundo momento valorar las vías o fuentes que permitan obtener tal preparación profesional. Para ello debe marcar con una (x) en el caso que le satisfaga algunas de las características propuestas y el nivel de incidencias de las fuentes, en una escala del 0 al 10, siendo el cero el mínimo valor.

Relación de características:	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Conocimiento de la Auditoría Forense.											
2. Competencia como especialista en la Auditoría Forense.											
3. Disposición de cooperar en el perfeccionamiento de la Auditoría Forense.											
4. Creatividad para solucionar los problemas que se presentan en la Auditoría Forense.											
5. Profesionalidad y habilidad para desempeñar sus funciones en la de Auditoría Forense.											
6. Capacidad de análisis y evaluación de la Auditoría Forense.											
7. Experiencia práctica en la realización de Auditoría Forense.											
8. Intuición para dar respuesta a eventualidades que se presente en el desarrollo del Auditoría Forense.											
9. Actualización de información acerca de la Auditoría Forense.											
10. Participación en grupos de trabajo que efectúen estudios sobre la Auditoría Forense.											

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada

Anexo No.4 Cuestionario para la selección de expertos

A continuación, se muestran algunas vías por las cuales usted ha podido adquirir los conocimientos que hoy tiene. Es preciso que puntualice el grado (alto, medio o bajo) en que estas vías han influido en la adquisición de los mismos.

Fuente de argumentación	Nivel de incidencia de las fuentes		
	Alto	Medio	Bajo
1. Estudios teóricos y prácticos realizados sobre la Auditoría Forense.			
2. Experiencia obtenida en su vida profesional en la Auditoría Forense.			
3. Conocimientos de trabajos investigativos nacionales e internacionales sobre Auditoría Forense.			
4. Participación en eventos nacionales e internacionales sobre Auditoría Forense.			
5. Consultas bibliográficas de publicaciones en revistas u otros documentos sobre Auditoría Forense.			
6. Actualización en cursos de postgrado, diploma, maestría o doctorado sobre Auditoría Forense.			

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Cualquier comentario o sugerencia será bien recibido.

Muchas Gracias.