



Universidad de Matanzas.  
Facultad de Ciencias Empresariales.  
Departamento de Contabilidad y Finanzas.  
Carrera: Lic. Contabilidad y Finanzas

## **Trabajo de diploma**

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

TÍTULO: Auditoría Forense.

TEMA: Propuesta de una Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las Auditorías Forenses.

**Matanzas.  
2018.**

# DECLARACIÓN DE AUTORIDAD

Declaro que soy la única autora de este Trabajo de Diploma, titulado “Propuesta de una Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las Auditorías Forenses” en calidad de lo cual autorizo a la Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos” y a la Contraloría Provincial Matanzas, a hacer uso del mismo con la finalidad que estime pertinente.

---

Eliany Valdivia Díaz.

# NOTA DE ACEPTACIÓN

---

---

---

\_\_\_\_\_  
**Presidente del Tribunal**

\_\_\_\_\_  
**Miembro del Tribunal**

\_\_\_\_\_  
**Miembro del Tribunal**

Dado en la ciudad de Matanzas a los \_\_\_\_ días del mes de \_\_\_\_\_ del  
2018

**“Año 59 de la Revolución”**



**“Revolución es sentido del momento histórico. Es cambiar todo lo que debe ser cambiado. Es unidad y libertad plena. Es ser tratado y tratar a los demás como seres humanos. Es emanciparnos por nosotros mismos y con nuestros propios esfuerzos. Es desafiar poderosas fuerzas dominantes dentro y fuera del ámbito social y nacional. Es defender valores en los que se cree al precio de cualquier sacrificio. Es modestia, desinterés, altruismo, solidaridad y heroísmo. Es luchar con audacia, inteligencia y realismo. Es no mentir jamás, ni violar postulados éticos. Es convicción profunda de que no existe fuerza en el mundo capaz de aplastar la fuerza de la verdad y las ideas. Revolución es unidad; independencia; es luchar por nuestros sueños de justicia para Cuba y para el mundo, que es la base de nuestro patriotismo, nuestro socialismo y nuestro internacionalismo. ”**

**Fidel Castro Ruz.**

## **Dedicatoria:**

Dedico este trabajo de diploma a mis padres por estar siempre a mi lado apoyándome y aconsejándome; a mi mamá Felicia, que donde quiera que este estará cuidando de su niñita y se alegrará con sus triunfos.

A toda mi familia por apoyarme en todo momento durante todos estos años de carrera.

A la memoria de mi hermano por esa conexión que teníamos.

# **Agradecimientos.**

Agradecer no se puede encerrar en una sola palabra, “gracias”, sino debe traducirse en un sincero inmortal recuerdo en la memoria. Doy gracias:

A mis padres por enseñarme en el sentido del deber y el amor.

A todos mis profesores durante estos años por brindarme las herramientas necesarias para el desarrollo de este trabajo.

A mis amigas Karina, Naylen, Yanlis y Elisset.

A mi amigo Lázaro por apoyarme siempre.

A mi tutor Emilio por batallar junto a esta pequeña pupila.

Y a todos los que hicieron posible este logro.

## **Resumen**

En este trabajo de diploma se determinó como objeto de estudio el Sistema Territorial de Auditoría de la Provincia de Matanzas, el cual está subordinado metodológicamente a la Contraloría Provincial Matanzas. La investigación se enfocó en un tema de innegable importancia y gran actualidad, ya que la auditoría forense constituye una herramienta que sirve de apoyo a la dirección de las organizaciones para garantizar el uso racional, eficiente y eficaz de los recursos asignados, proporcionar una seguridad razonable de que los controles están funcionando adecuadamente y elevar la eficiencia en la gestión de sus operaciones.

El objetivo general del estudio fue elaborar una propuesta de una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses en la provincia, a partir del diagnóstico de las principales causas que propician la falta de calidad en el trabajo de las auditorías forenses del territorio.

En el desarrollo de la investigación se utilizaron técnicas propias de la investigación social, tales como: cuestionarios, tormenta de ideas y revisión bibliográfica documental; además se empleó la estadística matemática y sus técnicas, como herramienta para analizar la información obtenida, mediante la aplicación consecuente de software especializados, y los métodos generales de la teoría del conocimiento, como sustento general teórico y metodológico.

Los resultados obtenidos, facilitarán al Sistema de Auditoría de la provincia, implementar un conjunto de acciones que contribuirá a elevar la calidad del trabajo de los auditores que lo integran.

## **Summary**

In this work it was determined like study object the Territorial System of Audit of the County of Matanzas, which is subordinate methodologically to the Contraloría of Matanzas. The investigation was focused in a topic of undeniable importance and very present time, because the forensic audit constitutes a tool that serves of support to the managers of the organizations to guarantee the rational, efficient and effective use of the assigned resources, to provide a reasonable security that the controls are working appropriately and to elevate the efficiency in the administration of their operations.

The general objective of the study was to elaborate a proposal of a methodological sequence for the improvement of the quality of the forensic audits in the province, starting from the diagnosis of the main causes that propitiate the lack of quality in the work of the forensics auditors of the territory.

In the development of the investigation, technical characteristic of the social investigation was used, such as: questionnaires, storm of ideas and bibliographical revision; it was also used the mathematical statistic and their techniques, as tool to analyze the obtained information, by means of the specialized consequent application of software, and the general methods of the theory of the knowledge, like theoretical and methodological general sustenance.

The obtained results, will facilitate to the System of Audit of the county, to implement a group of actions that will contribute to elevate the quality of the work of the auditors that integrate it.

Índice.	
Introducción.....	1
Capítulo 1: Marco teórico referencial de la investigación. ....	9
1.1 Generalidades de la auditoría. ....	9
1.1.1 Evolución y antecedentes históricos en la auditoría en el mundo. ....	9
1.1.2 Conceptos de auditoría. ....	12
1.1.3 Evolución de la auditoría en Cuba. ....	13
1.1.4 Principios de la auditoría y sus fases. ....	15
1.1.5 Clasificación e Importancia de la calidad de las auditorías. ....	16
1.2 Auditoría Forense.....	19
1.2.1 Antecedentes de la auditoría forense.....	19
1.2.2 Definiciones de auditoría forense.....	22
1.2.3 Perfil del auditor forense. ....	24
1.2.4 Campo de Acción de la auditoría forense y sus responsabilidades. ....	25
1.3 Legislaciones vigentes. ....	27
Capítulo II. Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forense en el Sistema Territorial de Auditoría.....	31
2.1 Métodos, técnicas y herramientas de análisis de la investigación. ....	31
2.2 Secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses. ....	37
2.3 Aplicación de la Secuencia Metodológica. ....	45
Conclusiones.....	60
Recomendaciones.....	61
Bibliografía. ....	65
Anexos. ....	

## **Introducción:**

El tema de la auditoría forense es de reciente data en el contexto latinoamericano. 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, 2014).

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, 2014).

El flagelo mundial del fraude y la corrupción, día a día se está transformando en un fenómeno de múltiples cambios y mutación permanente, optimizando su capacidad de adaptación a toda clase de sistemas de control que se interpongan a su paso, como consecuencia de ello es imprescindible realizar acciones efectivas para normar, reglamentar e instrumentar, acciones concretas para disuadirlos y combatirlos, para lo cual la auditoría forense en estos tiempos, constituye una verdadera herramienta. (Tapia, 2010).

El Estado, Gobierno han propugnado la necesidad de combatir el delito en las entidades públicas y privadas con participación estatal y las manifestaciones de corrupción, con métodos adecuados a ese fenómeno particular, cuya profundización también es innegable en la realidad cubana, adoptándose de hecho un grupo de medidas que en su interrelación influyen en el conocimiento y enfrentamiento de las posibles manifestaciones de corrupción.

El Partido Comunista de Cuba, en sus Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobado el 18 de abril del 2011, en los denominados Generales, tienen visionariamente la finalidad de que esas pautas permitan el crecimiento de la economía y el mejoramiento de la

sociedad, a contrapelo de los fenómenos negativos que subsisten como el del descontrol asociado a la corrupción administrativa.

Dentro de las aludidas medidas está 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 inciso d de la mencionada Ley, que establece entre las misiones de ese órgano superior de control del Estado, 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 e interesar la adopción de las medidas que correspondan, ajustándose al procedimiento establecido en el Reglamento de esta Ley y las demás normas complementarias, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa y penal que pueda exigirse por los órganos competentes.

Se hace necesario precisar que el acuerdo de fecha 29 de junio del 2017 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, que aprobó el nuevo Reglamento de la Ley de la Contraloría General de la República, en su artículo No. 2, expresa que la Contraloría General de la República, es el órgano auxiliar de la Asamblea Nacional del Poder Popular y del Consejo de Estado para ejercer la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno, preservar el patrimonio público, prevenir y enfrentar manifestaciones de indisciplina, ilegalidades y de corrupción administrativa, ejecuta las acciones de auditoría, supervisión y control de manera directa y reglada, bajo los principios de imparcialidad, objetividad, independencia y unidad de actuación.

## **Relación del tema objeto de estudio con la implementación de los Lineamientos del VI y VII Congreso del PCC.**

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. Además, en su Lineamiento 66, contenido dentro de la política Fiscal plantea la necesidad de: “Fortalecer los mecanismos de control fiscal, que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la preservación y uso racional de los bienes y recursos del Estado. “

### **Situación Problemática:**

En Cuba, las pautas metodológicas para la realización de las auditorías se instituyen por la Resolución No. 340 del 2012 de la Contraloría General de la República, Normas Cubanas de Auditoría, en lo adelante NCA, las que establecen el marco conceptual dentro del cual los auditores deciden las acciones a tomar en el curso de la auditoría. La norma en auditoría es una medida del trabajo fijada con autoridad y consentimiento profesional.

En la mencionada Resolución 340 se hace una clasificación de 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.

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).

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.

Muchas investigaciones judiciales que son derivadas de la realización de una auditoría forense, son rechazadas, en la práctica, porque los jueces, que tienen la decisión final sobre el proceso, objetan la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvieron las evidencias convertidas en pruebas, por considerar que dichas técnicas no se ajustan a derecho, así como la presentación de las mismas; a título ilustrativo, basta mencionar que, no todo lo que es o se considera una evidencia de auditoría, será incontestablemente una prueba jurídica o tendrá algún valor probatorio en un juicio penal. 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 por medio de cursos de especialización.

Por demás, por la Contraloría General de la República que es el organismo del Estado facultado para regular todo lo concerniente con las auditorías, con respecto a la auditoría forense no ha emitido directrices para tener en cuenta por los auditores y demás participantes en su ejecución, lo cual constituye una necesidad implícita para quienes tienen que afrontar tan alta responsabilidad.

La realidad es que los auditores y los especialistas que los auxilian en la ejecución de una auditoría forense, no poseen indicaciones complementarias que les faciliten la correcta planificación de esa acción de control, para garantizar un resultado satisfactorio en una modalidad de auditoría que por sus

objetivos generales y específicos reviste una especial complejidad y trascendencia. Esta menesterosidad se enfatiza por el hecho de que los que intervienen en ese proceso no poseen los conocimientos y las habilidades en la detección de delitos. Con el propósito de lograr una mejor efectividad en las auditorías forenses que se ejecutan por el Sistema de Auditoría en la provincia, y mantener siempre como premisa la mejora continua para que esta se desarrolle con la calidad requerida, y que los auditores cumplan con su labor de prevenir, detectar y enfrentar decididamente, indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción incompatibles con el sistema social cubano. De esta manera se podrá contribuir a lograr un clima de máxima honradez en los cuadros, funcionarios y trabajadores de las entidades, velar por el uso más eficiente, eficaz y austero de los recursos que el país pone a su disposición, por lo que se hace necesaria esta investigación y el siguiente **problema científico**: ¿qué causas han propiciado la poca calidad en las auditorías forenses del Sistema Territorial de Auditoría de la provincia de Matanzas?

El **objeto de estudio** es el Sistema Territorial de Auditoría y su **campo de acción son los procesos de auditoría forense por ella realizados en los años 2015 al 2018**.

**Objetivo general**: proponer una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses en la provincia de Matanzas.

**Objetivos específicos**:

- 1- Fundamentar teóricamente los aspectos relacionados con la auditoría en general, la legislación vigente y la auditoría forense.
- 2- Elaborar una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses.
- 3- Aplicar la secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forense en el Sistema Territorial de Auditoría de la provincia de Matanzas.

La actualidad del tema se corresponde con la necesidad de resolver o al menos mitigar las insuficiencias, deficiencias y las omisiones regulatorias en la praxis de la auditoría forense, pretensión concreta de esta investigación, para que constituya un instrumento que puedan utilizar los que deciden y dirigen la realización de la auditoría forense en cumplimiento de su objetivo altruista de prevenir, combatir el delito y la corrupción administrativa.

Su aporte teórico esencialmente estriba en las definiciones y criterios propios que ofrece la autora, partiendo de las referencias científicas, doctrinales y expertas sobre los diversos tópicos relacionados con la auditoría forense. Su significación práctica consiste en que el diseño de un conjunto de acciones para la mejora de la calidad de una auditoría forense, contribuirá a que se incremente la efectividad de los resultados de la misma, al contar los auditores con un instrumento que le permita perfeccionando el proceso, en menor tiempo cumplir los objetivos que lo fundamentaron.

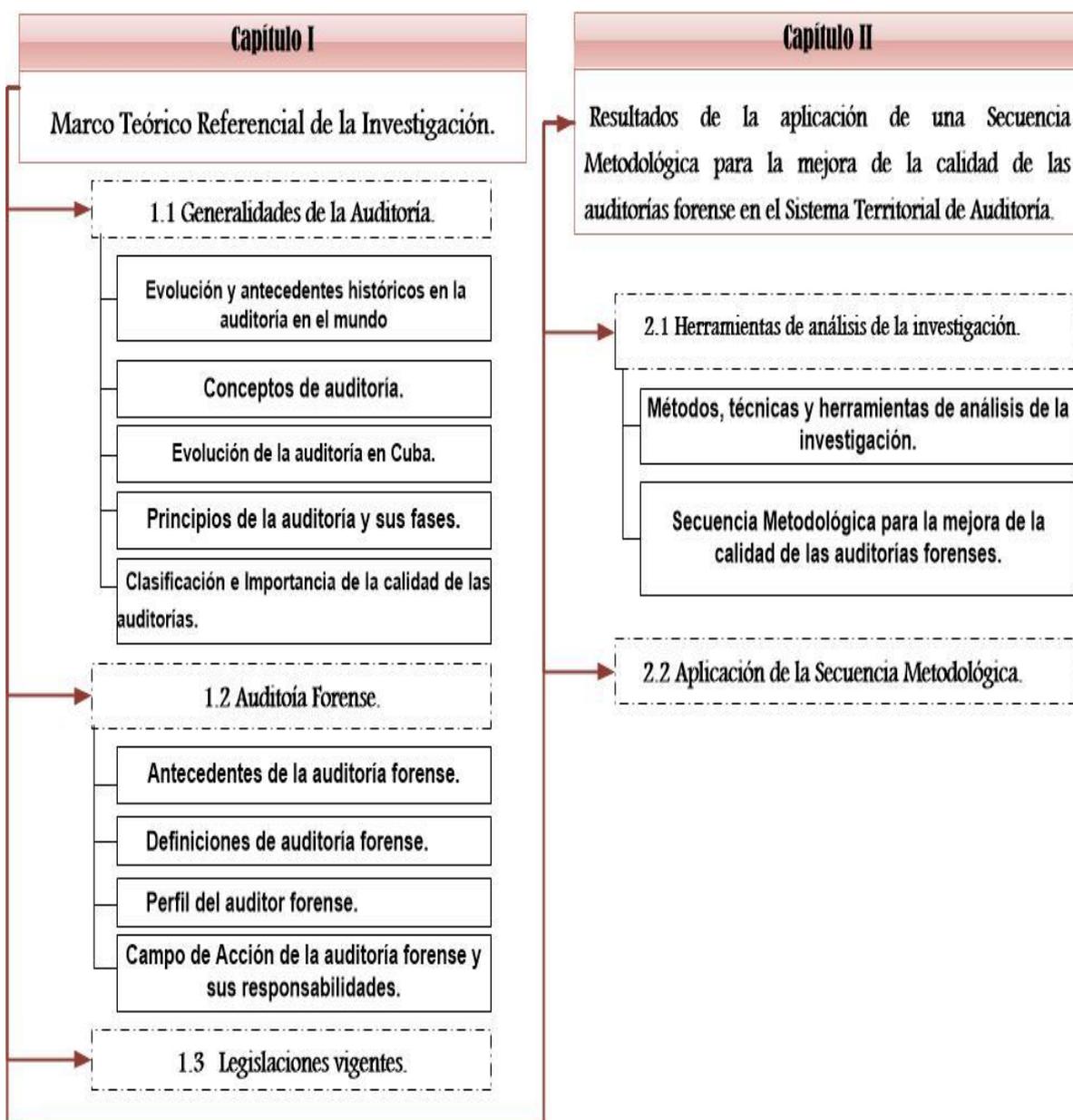
Con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos y teniendo como principios la concreción y el orden lógico, el informe de la investigación que se presenta ha sido diseñado de la siguiente forma:

Introducción: 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.

Capítulo I: Marco teórico referencial de la investigación, realizando un breve recorrido acerca del origen, desarrollo y perspectiva de la auditoría en general y de la forense particularmente, y se presentan los presupuestos teóricos que sustentan la investigación.

Capítulo II: Resultados de la aplicación de una Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses en el Sistema Territorial de Auditoría.

Gráfico no.1- Estructura de la investigación.



Fuente: elaboración propia.

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

La metodología empleada en el desarrollo de la investigación cumple los requerimientos de la concepción o enfoque dialéctico-materialista, que permitió el análisis del objeto de investigación estudiado en su propio proceso de desarrollo, determinado según necesidades reales.

Se utilizan métodos y técnicas propias de la metodología de la investigación basándose en el método dialéctico-materialista como son:

- Análisis y síntesis.
- Inducción–Deducción.
- Histórico-lógico.

Además, se utilizaron métodos empíricos como son:

- Observación.
- Análisis de documentos.
- Encuesta.
- Tormenta de ideas.

Y como técnicas que apoyan la investigación se empleó el Árbol de Problemas y la estadística para determinar el tamaño de la muestra de los sujetos que se estudiarán, así como técnicas de análisis multi-variado para procesar datos empíricos obtenidos y establecer las generalizaciones apropiadas, todo esto para realizar el diagnóstico del problema.

## **Capítulo 1: Marco teórico referencial de la investigación.**

En este capítulo se realiza un breve recorrido acerca del origen, desarrollo y perspectiva de la auditoría en general y de la forense particularmente, y se presentan los presupuestos teóricos que sustentan la investigación.

### **1.1 Generalidades de la auditoría.**

En el siguiente epígrafe se realizará una revisión sobre aspectos generales de la auditoría.

#### **1.1.1 Evolución y antecedentes históricos en la auditoría en el mundo.**

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos, ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria (primera y más antigua civilización del mundo). El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. (Morales, 2012).

La contaduría pública como auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de “Zenón”, que refiere que en el año 254 (a.n.e) Apolonios, Ministro de Finanzas del Rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeo de Egipto, por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeo, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de Contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Piten, banquero del estado, a quien deberían entregar sus fondos que tuviesen en su poder y le serían devueltos más tarde. (Morales, 2012).

En diversos países de Europa, durante la edad media, muchas eran las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecutar funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londinenses (Inglaterra), en 1.310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1.581. (Morales, 2012).

De esta época existen algunos antecedentes, principalmente en Inglaterra de los siglos XIII y XIV que permiten establecer las causas que dieron origen a esta profesión, principalmente la necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros, el deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada y la falta de

conocimientos en realidad, para rendir informe y cuentas de la gestión realizada. (Morales, 2012).

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilitaba. Se desarrollaba la clase burguesa controlando la banca, el seguro, el tráfico marítimo, los mercados y la incipiente industria contraponiendo su poderío económico a la hegemonía feudal terminando por derrotar al feudalismo. Comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales. (Morales, 2012).

Entre las nuevas actividades que surgen encontramos la Contabilidad Pública. Según los antecedentes comúnmente aceptados por todos los contratistas de la contabilidad, George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645 en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia. (Morales, 2012).

Hasta la llegada de la revolución industrial, la economía se desarrollaba en base a una estructura de empresa familiar donde la propiedad y la dirección de sus negocios confluían en las mismas personas, con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedaron separadas y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas. (Morales, 2012).

A finales del siglo XVIII la profesión de auditoría comenzó a precisarse más, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I, nació el auditor, término que evidencia el título del que practica esta técnica. El nombre del auditor debe su origen a la forma en que se recibían (oyéndolas) las liquidaciones de las cuentas. (Morales, 2012).

En el año 1799 había varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, siendo la primera la formada en Escocia en el año 1854. En 1880 se organizó la de contadores certificado de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. En 1896 se fundó la Asociación de Contadores Públicos de Estados Unidos. (Morales, 2012).

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley: “un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude”. También reconocía “una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas”. (Morales, 2012).

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude, pero la auditoría en los Estados Unidos tomó un camino independiente, lejos de la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría. (Morales, 2012).

Con la llegada del siglo XX, comienza a perfeccionarse la labor de la auditoría con el desarrollo de nuevas técnicas, procedimientos y normas para llevar a cabo la realización de las mismas. En el año 1916 se comenzó la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías quedando establecidas las primeras reglas que rigieron la contaduría pública. (Bernstein, 2002)

Este cambio en el objetivo de la auditoría continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940. En este tiempo “existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podría y debería no ocuparse primordialmente de la detección del fraude”. El objetivo primordial de una auditoría independiente debe ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación como se indica en los Estados Financieros del cliente, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuación de estas presentaciones a las partes interesadas. (Bernstein, 2002).

La auditoría gubernamental fue oficialmente reconocida en 1921 cuando el Congreso de los Estados Unidos estableció la Oficina General de Contabilidad. Estados Unidos, en la actualidad, está a la vanguardia del estudio e investigación de las técnicas de auditoría y de su desarrollo a nivel legislativo. La crisis de Wall Street en 1929 y la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC), órgano regulador y controlador de la Bolsa, han sido factores determinantes para conseguir las cotas de desarrollo que los profesionales de la auditoría han alcanzado en la actualidad. (Bernstein, 2002).

### **1.1.2 Conceptos de auditoría.**

Según el diccionario Larousse, auditoría es: “examen de las operaciones financieras, administrativas y de otro tipo de una entidad pública o de una empresa por especialistas ajenos a ellas con el objeto de evaluar la situación de las mismas”. La palabra auditoría viene del latín auditorius, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, el diccionario lo considera como un revisor de cuentas colegiado, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evolución de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como el control de los mismos. Entre los conceptos citados por diferentes autores permiten entender el contexto básico de lo que es la auditoría, se encuentran:

**Tabla. 1. Definiciones de auditoría.**

<b>Año.</b>	<b>Autores.</b>	<b>Conceptos / Definiciones.</b>
1974	<b>AICPA</b>	Es la conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre la credibilidad con que presentan la situación financiera.
1992	<b>“American Accounting Association” (1992)</b>	Proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados.
2009	<b>Ley 107 (2009)</b>	Proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.
2014	<b>Diccionario Enciclopédico Océano de la Contabilidad</b>	Proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por persona independiente, para determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios

<b>S.F</b>	<b>Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público.</b>	Examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones ejecutadas con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y emitir un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.
------------	--	---

**Fuente:** elaboración propia.

Como se puede apreciar existen diversos tipos de conceptos acerca de la auditoría que convergen esencialmente y coincidiendo con los criterios de la autora: no es más que el proceso continuo de revisiones, evaluaciones y controles de aspectos relevantes desde el punto de vista jurídico, económico, financiero y ético de una entidad, para determinar la correspondencia entre los hechos económicos, su registro y exposición en los informes financieros.

### **1.1.3 Evolución de la auditoría en Cuba.**

Durante la Cuba colonial, la actividad comercial era dirigida y controlada por España, que se identificaba como dueña de los negocios y por tanto era revisada por inspectores. A finales del siglo XIX con el comienzo de la enseñanza de los estudios comerciales en el país comienzan a surgir los especialistas de esta ciencia que paulatinamente van demostrando su capacidad para desarrollar la auditoría en Cuba. (Giraud, 2006).

A partir de 1902 con el predominio del capital norteamericano en Cuba, surge la necesidad de auditores y contadores de alta calificación, los cuales provenían del extranjero, ya que la gran mayoría de las grandes empresas organizadas en Cuba eran sucursales de compañías norteamericanas. Sin embargo, en estas sucursales se requería también del personal cubano subalterno con conocimientos técnicos para realizar las tareas auxiliares de auditoría de estas firmas. Ésta hizo que el contador cubano asimilara rápidamente las técnicas más modernas de contabilidad y auditoría. (Giraud, 2006).

En la primera mitad del siglo XX y luego de surgir los estudios superiores de Contabilidad en 1927, aparecieron las primeras firmas privadas de auditores cubanos y surgieron instituciones públicas como Tribunal de Cuentas. El Ministerio de Haciendas y el Banco Nacional de Cuba, que se dedicaban a realizar auditorías de balances o financieras tanto privadas como públicas. En estos años la práctica de la auditoría en Cuba se asemejaba a la que existían

en los países desarrollados del mundo y los auditores se agrupaban en el Colegio de Contadores Públicos. (Giraud, 2006).

Después de 1959 la actividad de auditoría en Cuba se debilitó producto de diversas causas, entre las que se encuentran: éxodo del país de profesionales de la contabilidad, debilitamiento de la actividad de control a partir de 1965 como resultado del falso de que la economía socialista no necesitaba de controles estrictos y eliminación de relaciones mercantiles en el ámbito empresarial. Luego de la implantación de un nuevo Sistema de Dirección de la Economía en la segunda mitad de los años 70 vuelve a cobrar auge el trabajo de los auditores. A partir de este momento y hasta la actualidad la auditoría cubana ha ido desarrollándose. (Giraud, 2006).

En 1994 como parte del proceso de Perfeccionamiento de la Administración Estatal se extienden los Comités Estatales de Finanzas y Precios, cuyas funciones se funcionan en el Ministerio de Finanzas y Precios. (Giraud, 2006).

Teniendo en cuenta el progreso alcanzado en la actividad de preservación de las finanzas públicas y el incremento del control económico administrativo, se crea en 1995 la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios, a cuyo efecto se dictaron el Decreto Ley No. 159 de 8 de junio de 1995 “de la Auditoría” y el acuerdo No. 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros (CECM) del 30 de mayo de 1995, así como las que, en virtud de la legislación específica sobre auditoría, le estaban dada a dicho organismo, salvo las que propiamente le correspondan al Ministerio. (Ley, 1995).

Para dar paso en un momento superior de su desarrollo con fecha 25 de abril del 2001, mediante el Decreto Ley No. 219 y los acuerdos 4045 y 4374 el Consejo de Estado de la República de Cuba crea el Ministerio de Auditoría y Control como el Organismo de la Administración Central del Estado encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política de Estado y del Gobierno en cuanto a: prevenir, detectar y enfrentar actos de corrupción administrativa; la Auditoría Gubernamental, la Fiscalización y el Control Gubernamental; así como para regular, organizar, dirigir y controlar, metodológicamente el Sistema Nacional de Auditoría. (Ley, 2001).

La experiencia acumulada había demostrado la necesidad de una legislación que perfeccione la organización y funcionamiento del control y preservación de las finanzas y los bienes patrimoniales del estado y le otorgue la debida jerarquización y autoridad a esta labor, una de las fundamentales del estado. Es por ello, que el primero de agosto del año 2009, la Asamblea Nacional del Poder Popular, órgano supremo del poder del estado crea la Contraloría General de la República CGR, como órgano estatal, estructurado verticalmente en todo el país, que se le subordina jerárquicamente, al igual que al Consejo de Estado de la República de Cuba. (Ley 107/09 "de la CGR").

El objetivo y misión fundamental de la CGR es 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; en razón a ello propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico-administrativo, una vez aprobada, dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, así como, dirigir metodológicamente y supervisar el sistema nacional de auditoría; 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. (Art. 1.3, Ley No. 107/09 "de la CGR").

#### **1.1.4 Principios de la auditoría y sus fases.**

La auditoría se basa en determinados principios y procedimientos que tienen un alto grado de homogeneidad a nivel internacional y consecuentemente, en el caso de Cuba, esta se rige por documentos básicos que son de carácter obligatorio para toda persona natural o jurídica sujeta a la acción de la Auditoría tanto interna como externa. Entre estas reglas se encuentran principios éticos y prácticos de auditoría generalmente aceptados que, igualmente, deben ser observados por los auditores, a saber:

- 1- Las personas naturales o jurídicas, sujetas a una obligación tributaria generada en el territorio nacional, deben ser auditados para velar por la correcta y transparente administración del patrimonio; prevenir y luchar contra la corrupción.
- 2- El auditor debe ser totalmente independiente en la realización de la auditoría y ser percibido de esa manera, ser objetivo en el manejo de los asuntos de la auditoría, libre de intereses y de cualquier presión externa, basando sus

conclusiones únicamente en la evidencia obtenida de conformidad con las normas aplicadas correctamente.

3- El auditor tiene suficiente autoridad que está determinada por su prestigio, legitimidad, competencia, profesionalidad, confiabilidad y calidad del trabajo.

4- El auditor debe tener a su disposición los recursos que le son necesarios para el buen desempeño de la auditoría.

5- El auditor tiene la obligación de comunicar los resultados de la auditoría a los involucrados, excepto cuando se trate de auditorías solicitadas por los órganos facultados para ello, las que se informan en el momento procesal oportuno.

### **Fases de la auditoría**

En la auditoría forense como en el resto de las auditorías se realizan cuatro fases, sobre las cuales en las Normas Cubanas de Auditoría (NCA-100), se plantea lo siguiente:

Planeación: es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la auditoría, si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida.

Ejecución: consiste en la aplicación del programa de auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener evidencia suficiente, competente y relevante.

Informe: consiste en la elaboración del informe de los resultados de la auditoría.

Seguimiento: es el seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas, así como las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales.

#### **1.1.5 Clasificación e Importancia de la calidad de las auditorías.**

Existen dos clasificaciones de auditorías internacionalmente conocidas, en primer lugar, encontramos según la afiliación del auditor en internas y externas y según los objetivos que persigue a distintos tipos de auditorías. En nuestro país, en el Reglamento de la Ley No 107/09 “de la Contraloría General de la República de Cuba”, en su artículo No. 38, las auditorías se clasifican en: interna y externa; siendo esta última la que se practica por profesionales facultados que nos son empleados de la organización que se audita (art. 40, del reglamento de la Ley No 107/09 “CGR”).

Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoría externa es el “examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un contador público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada”. (Méndez, 2002).

“La auditoría externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término auditoría externa a auditoría de estados financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues existen diversos tipos de auditoría”. (Méndez, 2002).

En Cuba, de acuerdo con los objetivos que se persiguen, se realizan cinco tipos de auditorías, según lo aprobado en el artículo 46 Reglamento de la Ley 107 del 2009 Ley de la Contraloría General de la Republica, publicada mediante el Acuerdo del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de la República de Cuba del 2017 (Gaceta Oficial No. 34 Extraordinaria de fecha 16 de agosto del 2017).

Auditoría de desempeño: consiste en la revisión objetiva y confiable sobre si los órganos, organismos, entidades, proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existe espacio de mejora; con el objetivo de contribuir a mejorar la gestión del sector público, a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia, busca aportar nueva información, análisis o perspectivas.

Auditoría financiera: consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-

financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el control interno.

Auditoría de cumplimiento: es la comprobación, evaluación y examen que se realiza con el objetivo de 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.

Auditoría fiscal: consiste en el examen de 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 y proceder conforme a derecho, evaluando el Sistema de Control Interno.

Auditoría forense: 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. Los temas relacionados con las tecnologías de la información y las comunicaciones; ambientales y de calidad; la seguridad y protección a la información oficial, incluyendo la criptografía y la seguridad informática, pueden ser evaluados en cualquiera de los tipos de auditoría enunciados, según proceda.

### **Importancia de la Calidad en la Auditoría.**

La calidad es un requisito esencial de todo producto, altamente valorados por los usuarios y clientes. El aseguramiento de la calidad garantiza el cumplimiento de los parámetros internacionales de las Normas ISO, por ello se debe analizar la calidad del informe de auditoría y los papeles de trabajo. En el transcurso de la auditoría el auditor recopila y analiza información, la cual sustentara deficiencias que se plantean en el informe. Esta información está integrada tanto por los documentos que elabora el auditor como por los que obtiene de la entidad auditada o de terceros, constituyen los papeles de trabajo, los cuales se archivan, junto con los otros documentos relacionados con la auditoría, en el denominado Expediente de Auditoría. El informe de auditoría es el producto final del trabajo de los auditores, en el cual se formalizan las conclusiones y los resultados de las verificaciones efectuadas y se comunican al máximo nivel de dirección y a otras instancias administrativas

con la finalidad de que se adopten las acciones correspondientes. La preocupación y ocupación por la calidad es un objeto inaplazable, y no sólo concierne a los productos o servicios, sino a toda la vida y actividad de la empresa si se falla en ese sentido afectan a toda la organización. Y la auditoría inmersa en el análisis de estas organizaciones debe tener calidad y crear un clima de confiabilidad hacia los auditores, reconociendo de antemano que la calidad no se improvisa, sino que es fruto del trabajo competente, honesto, riguroso y sistemático.

## **1.2 Auditoría Forense.**

En el siguiente epígrafe se realizará una revisión sobre aspectos generales de la auditoría forense.

### **1.2.1 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 los 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. (Castro, 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. (Castro, 2002).

La auditoría forense no tuvo trascendencia hasta el hecho histórico de los años 30 de apresarse a Al Capone, cuando un contador del departamento de impuestos se dedicó a buscar pruebas, encontrando una gran cantidad de evidencia, como ejemplo el libro de pagos, con el cual se pudo comprobar que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio de los lavadores, de hecho, el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado iban lejanos. Con lo cual la fiscalía pudo demostrar fraude en el pago de impuestos en Al Capone y en sus lavadores y desmantelar la organización. Pero cuando otro mafioso importante, Costello, fue capturado, se apresuró a decir "he pagado correctamente mis impuestos", para evitar ser apresado por la misma razón que Al Capone, lo cual demuestra que para ese momento ya los criminales estaban preparados para combatir a los auditores forenses. (Ortega, et al., 2015).

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. (Ortega, et al., 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 Sarbanes Oxley 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. (Ortega, et al., 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. (Ortega, et al., 2015).

#### **La auditoría forense en Cuba.**

En Cuba, como concepto se define en el Reglamento de la Ley 107/09 de la Contraloría General de la República en “La investigación y verificación de la información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa”. Para la realización de las mismas, 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 CG R 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 del 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 especial 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 en la legislación vigente, actualmente la Resolución No 248/07 del extinto Ministerio de Auditoría y Control.

### **1.2.2 Definiciones de auditoría forense.**

Forense: El término “forense” viene del latín “forensis” que significa “público manifiesto” o “perteneciente al foro” y “forensis” viene de “fórum” que significa “foro”, “plaza pública”, o “lugar al aire libre” se realizaban juicios públicos es por eso que cuando una profesión o disciplina apoya a la justicia, esta se denomina “forense”. Según dicen Cano y Lugo, en el código de Hamurabi (documento más antiguo conocido) “... en los fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de auditoría forense: demostrar con documentación contable un fraude o una mentira, aunque también se hacen comentarios sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios...” (subrayados propios), igualmente “... sin embargo, la auditoría forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer documento legal conocido es el Código de Hamurabi. En el mismo se condenaba entonces al fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago haciéndole pagar hasta seis veces el monto”. (Cano, et al., 2004). Entre los conceptos de auditoría forense citados por varios autores a nivel internacional, se encuentran los siguientes:

**Tabla. 2. Definiciones de auditoría forense.**

<b>Autores</b>	<b>Conceptos</b>
<b>(Maldonado, M. 2003).</b>	“Es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. (...)”.
<b>(Cardenas Gil, L y Becerra Rodríguez, A. 2004).</b>	“Es una ciencia que permite reunir y presentar información contable, financiera, legal, administrativa e impositiva, que provee de un análisis contable que será aceptado por la corte, ya que formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia contra los perpetradores de un crimen económico”.
<b>(Cano, M; Lugo, D. 2005).</b>	“(...) en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una

	<p>corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico (...).”</p>
<p><b>(Badillo, J. 2008).</b></p>	<p>“Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos se está incursionando en la denominada auditoría forense (...).La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada)”.</p>
<p><b>(Hernández Celis, D. 2011).</b></p>	<p>“La auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. También estudia las consecuencias de hechos que pueden ser delictivos o no, para aportar al juez las pruebas en donde se involucran registros de contabilidad, pruebas particularmente técnico, científicas, de suma importancia en la época actual de pleno desarrollo científico de la investigación judicial”.</p>
<p><b>Acuerdo/2017 (GOC-2017-510-EX34)</b></p>	<p>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. Los temas relacionados con las tecnologías de la información y las comunicaciones; ambientales y de calidad; la seguridad y protección a la información oficial, incluyendo la criptografía y la seguridad informática, pueden ser evaluados en cualquiera de los tipos de auditoría enunciados, según proceda.</p>

**Fuente:** elaboración propia.

Se considera por la autora que la auditoría forense, 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.

### **1.2.3 Perfil del auditor forense.**

Para la formación de auditores forenses (y también, para la de los auditores de fraude) no existen en Cuba programas de tipo universitario, dado que la formación básica es la del licenciado en contabilidad. Tampoco conocemos que se realicen estudios de postgrado para preparar auditores forenses, ni eventos científicos nacionales sobre el tema.

Normas relativas al auditor forense

➤ Normas personales.

a) Debe tener los principios de Independencia, Integridad, Objetividad, confidencialidad y Conducta Profesional.

b) Los miembros del personal utilizados en estos trabajos deben ser experimentados y especializados, ya que el significado de cualquier partida, aparentemente sin importancia, puede ser pasado por alto si el trabajo se confía a personas carentes de una inteligencia aguda o de imaginación.

c) La discreción es un requisito previo entre las cualidades de un buen investigador. Ha habido más de un caso donde, la falta de tacto al iniciar la investigación, ha ofendido a personas que podían ser útiles al investigador. Una actitud dura, brusca o imperativa raramente logra tanto como una amable y paciente. “Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con 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:

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

➤ Normas de ejecución del trabajo.

En lo concerniente a la ejecución del trabajo indica 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.

➤ Normas relativas a la rendición de informes.

a) 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.

b) 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).

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 internacionales 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.

#### **1.2.4 Campo de Acción de la auditoría forense y sus responsabilidades.**

Fudim, P. 2005, señala lo siguiente respecto del campo de acción de la auditoría forense: “El auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener “seguridad razonable”. Por esto los campos de acción

del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo: la cuantificación de pérdida financiera, disputas entre accionistas o compañeros, incumplimientos de contratos, Irregularidades e infracciones, demandas de seguros, así como la investigación financiera: determinando los culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados en: fraude, falsificación, lavado de dinero y otros actos ilegales. De igual forma la práctica profesional donde se investiga y determina la negligencia profesional relacionada con la auditoría, la auditoría forense y los fundamentos de contabilidad así mismo la ética.” (Fudim, 2005).

En el estudio que realizó la autora de los trabajos acerca de la auditoría forense, en todos sin excepción se afirma que su finalidad en cuanto al enfrentamiento al delito se refiere, es la detección del fraude y de la corrupción administrativa. Sin embargo, el Código Penal cubano, y de cualquier país, establece como elementos volitivos que generan un delito la intención y la imprudencia, la primera consiste en que el actor quiere el resultado, y la segunda se produce el resultado por un actuar negligente. Para las NCA se conceptualiza como error e intención las conductas que dan lugar a una deficiencia o hallazgo negativo. La importancia de esta cuestión está, en que una auditoría forense no solo es útil para confirmar un delito intencionado, del cual la corrupción administrativa es su expresión más reprobable, sino que también es decisiva para descubrir un hecho imprudente que origina daños considerables económicos y materiales; por consiguiente es importante que se comprenda esta distinción, para no auto limitar el campo de acción de la auditoría forense y el resultado favorable que pueda tener sus resultados como prevención general en los diferentes sujetos de la economía.

**Responsabilidades en la auditoría forense.** Siendo consecuente con los objetivos que motivaron este trabajo, y conscientemente alterando el orden lógico de esta exposición teórica que lo enmarca, en última instancia en el sentido que utilizaban esta frase los clásicos del marxismo, para hacer alusión a lo más relevante de una idea o un tema tratado, nos acercaremos a las definiciones acerca del riesgo de auditoría, que es el eje central de esta investigación. En la auditoría forense la responsabilidad y riesgo del profesional está dada en función a su naturaleza ya que cuando se desarrolla la auditoría forense, su labor va de la mano con la justicia, es importante diferenciar el nivel

y tipo de compromiso que el auditor debe asumir, es decir; la auditoría forense implica para el profesional una exposición al riesgo tanto físico como emocional, incluso puede llegar a involucrar a sus familiares por lo cual el auditor debe adoptar medidas de seguridad para que siempre el riesgo sea el menor posible. (Cruz, 2014). La identificación y el análisis de los riesgos es un proceso interactivo continuo y constituye un componente fundamental de un sistema de control interno eficaz. La dirección debe examinar detalladamente los riesgos existentes a todos los niveles de la empresa y tomar las medidas oportunas y gestionarlos.

### **1.3 Legislaciones vigentes.**

En este epígrafe se abordará sobre los cambios hechos en las legislaciones de la Contraloría General de la República, específicamente al Informe Especial.

**La Resolución 480 del 2017 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, se define lo siguiente:**

**Informe de la acción de control:** Es el documento en el cual los contralores o auditores expresan sus opiniones, sobre los resultados del trabajo realizado, sustentado en evidencias suficientes, competentes y relevantes. Debe señalar de manera objetiva y convincente los hallazgos asociados o no a los objetivos de la acción, así como, en aquellos casos en que se elaboró Informe Especial por presunto hecho delictivo, los elementos esenciales que lo integran.

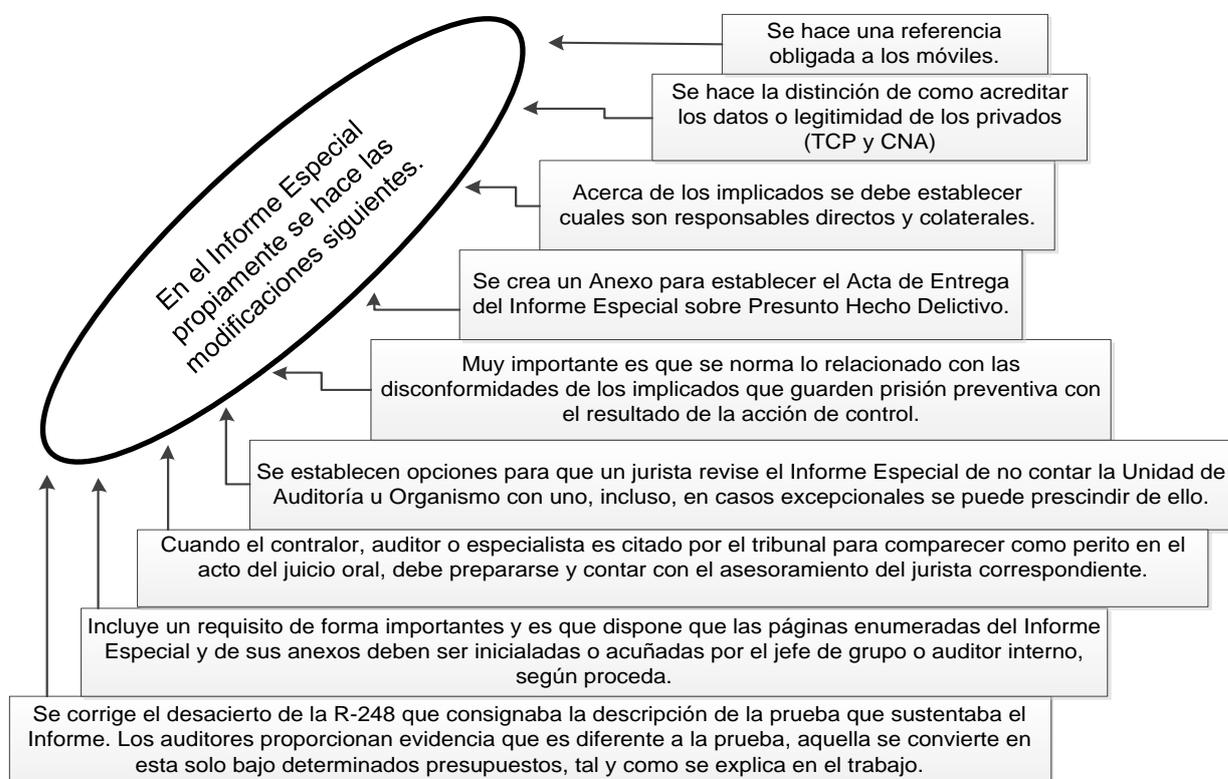
**Informe Especial:** Documento fundamentado que contiene la exposición detallada del PHD, sus responsables y las evidencias que lo sustentan, conforme a lo establecido en el presente procedimiento; el que solo se entrega al órgano de instrucción penal correspondiente o a la autoridad facultada, según proceda. Después de hacer un análisis comparativo de la Resolución 248 del 2007 del extinto Ministerio de Auditoría y Control que regulaba el Informe Especial, y la Resolución 480 del 2017 de la Contraloría General de la República vigente sobre esa temática que derogó la primera, se pueden establecer las siguientes diferencias.

1. En las disposiciones generales la segunda actualiza los conceptos de órganos de trabajo y funcionarios que forman parte del proceso, como por ejemplo se define el Grupo de Análisis, Unidades organizativas de auditoría Presunto Hecho Delictivo (PHD): Informe Especial: Informe de

la acción de control: Especialistas, Auditor Interno de Base.

2. Se incluye un Capítulo que regula todos los pasos desde el origen hasta la conclusión de la Acción de Control, destáquese las 2 variantes que la generan: Cuando se detecta un PHD en una acción de control, o cuando es solicitada por el Organismo Facultado: (Fiscalía, MININT y Tribunales)
3. Incluye un Capítulo para reglar los requisitos del Informe de la Acción de Control, y las precisiones en su presentación y discusión cuando la acción de control hubiese sido solicitada por la Autoridad Facultada.

### Gráfico no.2 Modificaciones al Informe Especial.



Fuente: elaboración propia.

La autora considera que la resolución vigente viene a resolver omisiones y desaciertos de la primera en el orden normativo, pero que tienen influencia indudable en el orden práctico, o resultado de las auditorías forense, por consiguiente, el necesario perfeccionamiento preceptivo debe favorecer el incremento de la eficacia de esa acción de control.

La Ley 107 del 1 de agosto del 2009 (de la Contraloría General de la República de Cuba), en su artículo 11, define la **Corrupción Administrativa** como: la actuación contraria a las normas legales y a la ética por los cuadros, dirigentes,

funcionarios del Estado, el Gobierno y de otras organizaciones consideradas sujetos de la Contraloría General de la República, en el ejercicio de su cargo o en el desempeño de la función asignada; caracterizada por una pérdida de valores ético-morales, incompatible con los principios de la sociedad cubana, que se comete para satisfacer intereses personales o de un tercero, con el uso indebido de las facultades, servicios y bienes destinados a la satisfacción del interés público o social para obtener beneficios materiales o ventajas de cualquier clase y que tiene como base el engaño, el soborno, la deslealtad, el tráfico de influencias, el descontrol administrativo y la violación de los compromisos contraídos al acceder a los cargos; cuyas prerrogativas fueron empleadas en función de tales actividades de corrupción.

Aunque no es un objetivo particular del trabajo indagar en las causas, consecuencias concretas y manifestaciones del fenómeno social negativo denominado corrupción administrativa, por el hecho de que es uno de los fines principales de la auditoría forense, y por la trascendencia del mismo en la vida de cualquier sociedad y de la cubana en particular, sobre todo en la actualidad por razones harto conocidas, considera importante la autora ofrecer algunas reflexiones al respecto. En la sociedad socialista la corrupción administrativa es uno de los males heredados de la injusta sociedad capitalista, que por no serle consustancial su tendencia es a desaparecer o reducirse a una expresión insignificante, ahora bien, la dinámica de ese fenómeno hacia una reducción o incremento como forma particular de acción de los hombres depende de múltiples factores: económico, culturales, normativos, morales, entre otros. Para el Che, al Comunismo no se llegaba con desarrollo económico solamente, este tenía que ir aparejado de la elevación de la consciencia de los hombres al nivel en que lo colectivo era preponderante sobre lo individual, el socialismo es productor de nuevas relaciones económicas, y productor por consiguiente de un hombre diferente, aquel que en su actuar protege lo social por encima de lo particular. Y es que la corrupción administrativa es la expresión más vulgar, pudiera decirse grotesca, del egoísmo que subyace en los que tienen un comportamiento deshonesto. La corrupción hay que combatirla, hay que solucionarla con conciencia, la cual debe nutrirse fundamentalmente de la ética, el arte, la educación y la cultura que le es inherente a la sociedad socialista. Para ilustrar la anterior reflexión, tomaremos algunos pasajes de

escritores célebres que abordan en sus obras la temática relacionada del papel de la ética, el trabajo, la educación en la creación de un buen ciudadano.

“Ahuyentar el aburrimiento de cualquier manera: esto es vulgar, como el trabajo sin placer es vulgar”. (Nietzsche).

La virtud principal del trabajo es impedir los ocios de las naturalezas vulgares.

*Aurora.*

Ernesto “Che” Guevara en Reunión Bimestral del Ministerio de Industrias el 20/1/62.

.... Todos los obreros tienen como obligación moral revolucionaria, pasar la norma de trabajo....

“Para la verdad es un triunfo suficiente si la aceptan pocos, pero **buenos**: su esencia no consiste en complacer a todos”. (Diderot).

En el siguiente capítulo se abordará lo relacionado con la descripción de los métodos, técnicas y herramientas para la aplicación de una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses y cómo ejecutarla; siendo necesario adoptar ciertas acciones para lograr su éxito.

### **Conclusiones del capítulo.**

En este capítulo se aprecia que existen diversos criterios sobre definiciones de la auditoría en general, de la forense en particular, que son útiles para comprender e identificar los aspectos básicos que se han de conocer para realizar una auditoría forense. La auditoría forense por sus objetivos es la idónea para demostrar los actos delictivos ya sean intencionales o imprudentes, finalidad esta que en ocasiones no se alcanza por el desconocimiento y falta de habilidades de los auditores del Sistema Nacional de Auditoría de la Provincia de Matanzas.

## **Capítulo II. Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forense en el Sistema Territorial de Auditoría.**

En el presente capítulo se realiza la propuesta de la Secuencia Metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forense en el Sistema Territorial de Auditoría y los resultados de su aplicación. Donde se hace referencia al objeto de estudio y se exponen los elementos que permitieron realizar el diagnóstico de las causas que propician las deficiencias en el trabajo de los auditores forenses del Sistema Territorial de Auditoría y elaborar un plan de acciones que contribuyan al mejoramiento del trabajo de los mismos. También se comenta cada una de las técnicas y herramientas que sustentaron esta investigación.

### **2.1 Métodos, técnicas y herramientas de análisis de la investigación.**

El siguiente epígrafe se compone de lo relacionado con la secuencia metodológica propuesta para la mejora de la calidad de las auditorías forenses; así como los métodos, técnicas y herramientas empleadas para su desarrollo. El método Dialéctico-Materialista constituye el método rector del conocimiento. Su empleo significa concebir el desarrollo en todas sus dimensiones y vínculos teórico-prácticos, asumiendo las contradicciones que son inherentes a los objetos y fenómenos de la realidad que se investiga en toda su integralidad y en sus múltiples relaciones, lo que posibilita adoptar posiciones objetivas y basadas en la lógica de la ciencia. A partir de este se derivan los métodos teóricos y los empíricos los cuales se describen a continuación.

#### **Métodos teóricos**

Permiten explicar los hechos, profundizar en las relaciones y cualidades fundamentales de los procesos que intervienen en el sistema. Dentro de estos métodos se utilizó:

- Análisis y Síntesis.

El análisis es una operación intelectual que posibilita descomponer mentalmente un todo complejo en sus partes y cualidades. El análisis permite la división mental del todo en sus múltiples relaciones y componentes. La síntesis es la operación inversa, que establece mentalmente la unión entre las partes, previamente analizadas y posibilita descubrir relaciones y características generales entre los elementos de la realidad. El análisis y la síntesis no existen independientemente uno del otro. En realidad, el análisis se

produce mediante la síntesis: el análisis de los elementos de la situación problemática se realiza relacionando estos elementos entre si y vinculándolos con el problema como un todo. A su vez la síntesis se produce sobre la base de los resultados obtenidos previamente del análisis. Esta se puso de manifiesto en el análisis de la bibliografía recomendada sobre el tema y la síntesis de los aspectos consultados, lo cual fue útil y sobre todo, para la elaboración del marco teórico referencial y la caracterización del objeto de estudio.

➤ Inducción-Deducción.

La inducción y deducción son dos métodos teóricos de fundamental importancia para la investigación. La inducción se puede definir como una forma de razonamiento por medio de la cual se pasa del conocimiento de cosas particulares a un conocimiento más general que refleja lo que hay de común en los fenómenos individuales. Un gran valor está en que establece las generalizaciones sobre la base del estudio de los fenómenos singulares, lo que le posibilita desempeñar un papel esencial en el proceso de confirmación empírica de la hipótesis. La deducción es una forma de razonamiento, mediante el cual se pasa de un conocimiento general a otro de menor nivel de generalidad. Parte de principios, leyes y axiomas que reflejan las relaciones generales, estables, necesarias y fundamentales entre los objetos y fenómenos de la realidad. Justamente, porque el razonamiento deductivo toma como premisa el conocimiento de lo general, es que pueden llevar a comprender lo particular en el que existe lo general. En determinado momento de la investigación puede predominar uno u otro método, atendiendo a las características de la tarea que está realizando el investigador. Inducción y deducción se complementan mutuamente en el proceso de desarrollo del conocimiento científico. Se pone de manifiesto en la inducción aspectos que permitieron ir de lo general a lo particular, y la deducción de los elementos encontrados durante el proceso de investigación, lo cual fue necesario para interpretar la relación existente entre los elementos del objeto haciendo posible la conformación empírica de la hipótesis.

➤ Histórico y lógico.

El método histórico estudia la trayectoria real de los fenómenos y acontecimientos en el de cursar de su historia. El método lógico investiga las

leyes generales de funcionamiento y desarrollo de los fenómenos. Lo lógico no repite lo histórico en todos sus detalles, sino que reproduce en el plano teórico lo más importante del fenómeno, lo que constituye su esencia: “lo lógico es lo histórico mismo, pero liberado de las contingencias de la forma histórica”. El método lógico y el histórico no están divorciados entre sí, sino que, por el contrario, se complementan y están íntimamente vinculados. El método lógico para poder descubrir las leyes fundamentales de un fenómeno, debe basarse en los datos que le proporciona el método histórico, de manera que no constituya un simple razonamiento especulativo. De igual modo, el método histórico debe descubrir las leyes, la lógica objetiva del desarrollo histórico del fenómeno y no limitarse a la simple descripción de los hechos.

### **Métodos empíricos.**

Mediante los métodos empíricos, el investigador se sitúa en contacto directo con su objeto de estudio, en una forma práctica. Con este tipo de método, el investigador tratará de recopilar el mayor número de datos que le permitan alcanzar los objetivos de la investigación. Dentro de estos métodos se utilizó:

#### **Investigación bibliográfica y documental.**

**a.** Documentación brindada por el Departamento de Atención del Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas. Esta revisión bibliográfica facilitó la confección de una breve reseña de la situación actual y funciones del Sistema Territorial de Auditoría en la Provincia de Matanzas.

**b.** Bibliografía sobre la actividad de Auditoría en Cuba y el mundo.

Posibilitó el acercamiento teórico a los diversos conceptos que prevalecen en materia de auditoría internacionalmente, así como de los diferentes enfoques descritos a los distintos componentes del tema. De esta manera se contó con instrumentos teóricos para el diagnóstico de la auditoría forense en el territorio en el que se desenvuelve la investigación, la provincia de Matanzas.

**c.** Tesis de diplomas y maestrías en materia de auditoría, de la Facultad Ciencias Empresariales.

Le brindó a la autora una panorámica de todo lo que hasta la fecha se ha investigado y desarrollado en el ámbito de la actividad de Auditoría Forense en el mundo y en nuestro país, permitiendo de cierta manera efectuar un análisis sobre el desarrollo de esta materia en Cuba, sobre todo a partir de la década del 2000.

### **Cuestionario:**

Este método se aplicó para obtener información básica sobre el criterio que comparten los auditores de la provincia sobre el conocimiento y experiencia que poseen acerca de la auditoría forense. La técnica de recogida de datos más utilizada en la metodología de la encuesta es el cuestionario; y en este trabajo se empleó con el objetivo de obtener información básica sobre las insuficiencias que presenta el trabajo de las auditorías forenses del sistema de la provincia y poder conocer los criterios y puntos de vista que según los encuestados han contribuido a la falta de calidad para lograr identificar las principales causas y condiciones y dar solución a las mismas. Se aplicaron cuestionarios donde se utilizaron las vías de comunicación personal y correo electrónico.

### **Observación:**

En esta investigación estuvo implícita la observación no participante, y se utilizó con el objetivo de conocer cómo funciona el Sistema de Auditoría en la provincia, cuál es la valoración de los auditores acerca de la auditoría forense y su realidad en la provincia de Matanzas, así como identificar los problemas y dificultades a que estos se enfrentan cuando intervienen en una auditoría forense.

### **Tormenta de ideas.**

La tormenta de ideas es una técnica para la generación de ideas parcialmente en un ambiente relajado. Un grupo de personas exponen sus ideas a medida que le van surgiendo de manera originales que cada uno tiene la oportunidad de ir perfeccionando la idea de los otros.

Esta herramienta fue creada en el año 1941 por Alex Osborne. Se debe realizar cuando se tiene la necesidad de liberar la creatividad de los equipos generar un número de ideas, involucrar a todos en el proceso e identificar las oportunidades a mejorar.

#### Existen 3 modalidades:

- Todos contra todos: el facilitador otorga turnos para hablar por lo que todos los miembros están obligados a participar.
- Tira de papel: los criterios se dan de forma anónima los participantes piensan las ideas, pero las registran en silencio en un papel, cada participante pone su hoja sobre la mesa y la cambia por otra hoja de

papel dándose la posibilidad de agregar nuevas ideas, este proceso permite a los participantes construir sobre las ideas de otros y evita los conflictos o intimidaciones por parte de los miembros dominantes.

- Rueda libre: los miembros participan de forma espontánea cuando ellos quieren. (modalidad empleada en la investigación para realizar el diagnóstico de las principales causas que afectan la calidad del trabajo de los auditores del sistema.)

### **Herramienta empleada en el procesamiento de los cuestionarios.**

La información recopilada durante la investigación fue procesada utilizando apoyo informático del siguiente software:

**Microsoft Excel:** proporciona herramientas y funciones eficaces que pueden ser empleadas en el análisis, compartimentación y administración de los datos con facilidad. Es una aplicación ofimática utilizada entre otros aspectos para el cálculo y análisis de cifras. En la presente investigación se utilizará para procesar toda la información obtenida mediante las encuestas.

**SPSS:** Es una herramienta que permite también el uso de la mayoría de los análisis estadísticos ofreciendo una interpretación de los resultados, la cual incluye una explicación simple de los mismos. Este paquete estadístico se empleará en la presente investigación para demostrar la validez y confiabilidad de los instrumentos de medición (cuestionarios), a través de las pruebas: Correlación del Ítem Total y Alpha de Cronbach respectivamente. El procesamiento de las encuestas se llevó a cabo empleando como estadígrafo el promedio de las evaluaciones brindadas en la tabla incluida en la misma, y la proporción muestral en el caso de las restantes preguntas de selección. La fiabilidad de los resultados alcanzados con su aplicación se verificó utilizando para ello el Coeficiente de Cronbach se realizará a partir de la escala siguiente:



De acuerdo a los criterios mayoritariamente aceptados en el contexto de la investigación social, se considera aceptable un valor del Alfa de Cronbach

superior a 0.65. Como criterio para medir la validez se empleó la validez de contenido (Bohrnstedt, 1976) atendiendo a que todas las categorías evaluadas reflejan un dominio específico.

### **Herramientas utilizadas en el diagnóstico de las causas que propician las anomalías detectadas.**

#### **Árbol de Problemas.**

El Árbol de Problemas es una herramienta que permite establecer las relaciones entre causales y los efectos, a partir de identificar un problema central.

Esta técnica se desarrolla siguiendo una secuencia lógica de pasos medulares:

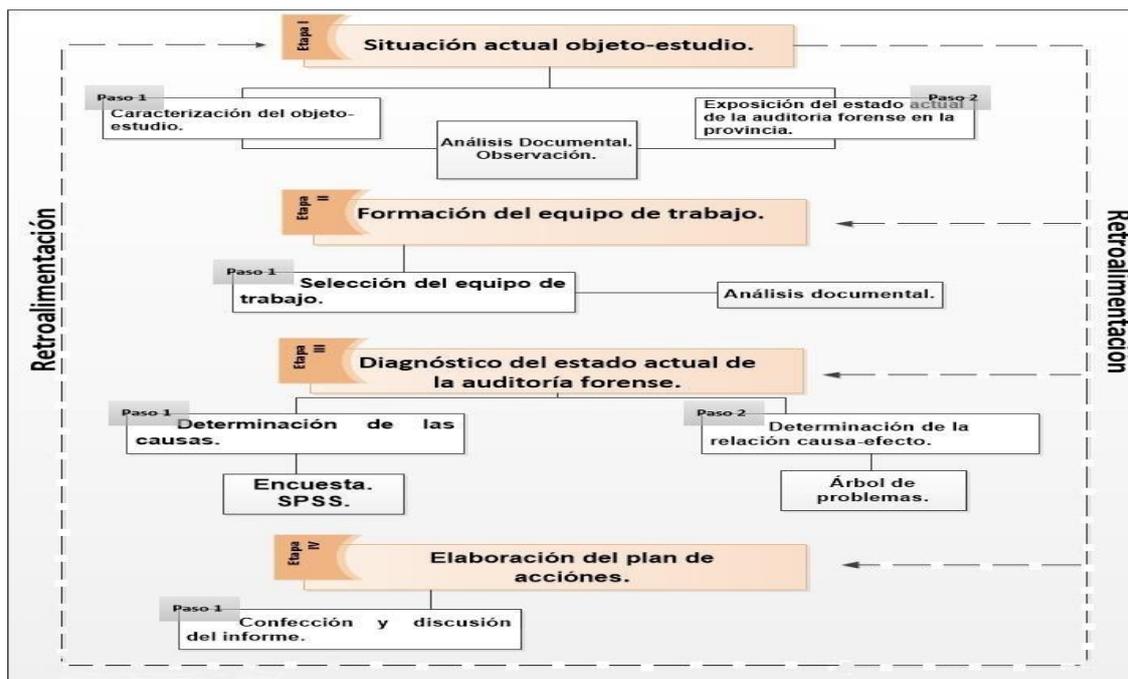
- 1-. El problema (PC) expresado como “estado negativo” es visualizado en un papelógrafo.
- 2-. Se procede a identificar las causas principales y directas del PC y a colocarlas debajo del enunciado del problema (en la sección de las raíces del árbol de problemas). De esta forma se establecen las relaciones multicausales del problema identificado.
- 3-. Los efectos o consecuencias principales y directos del PC son identificados y colocados sobre el problema (en la copa del árbol de problemas) de forma tal que puedan establecerse las relaciones causas – efectos.
- 4-. Siguiendo el mismo principio de los dos pasos anteriores se va construyendo el esquema por niveles.

Es importante comprender que, para trazar estrategias de solución a los problemas, de nada vale identificar las causas y efectos de los mismos si a este análisis no le antecede las identificaciones de objetivos a alcanzar y de un análisis de alternativas viables de solución. Por ello se propone que el análisis del problema sea concluido solo cuando el grupo esté convencido de que se ha obtenido suficiente información para poder interpretar y analizar el problema central y que la relación causa – efecto son suficientes para abordar la situación o problemática identificada. Para que el análisis del problema sea integral debe enfocarse desde las diferentes dimensiones: económicas, sociales y culturales.

## 2.2 Secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses.

A continuación, se muestra una representación gráfica de la secuencia metodológica planteada para el desarrollo de la investigación, mediante el cual se traza la autora una serie de etapas y pasos que le permitirá llegar al resultado esperado.

**Gráfico No. 3 Secuencia Metodológica de la Investigación.**



Fuente: elaboración propia.

Teniendo en cuenta todos los elementos abordados en el desarrollo de la investigación, se presenta el basamento teórico de la secuencia metodológica que se propone para la mejora de la calidad de las auditorías forenses, se fundamenta en: objetivos, bases, etapas y pasos para su aplicación. Éstos son abordados a continuación.

### **Objetivos:**

Disponer de una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las auditorías forenses.

Los objetivos específicos de la secuencia metodológica son:

- Contribuir a que, a partir de la secuencia metodológica diseñada, sea una práctica sistemática y relevante en el proceso de las auditorías forenses.
- Lograr la retroalimentación que estimule la mejora continua y el cambio.

### **Bases:**

Las bases para la aplicación del diseño propuesto tienen como esencia contar con:

- una información veraz, precisa y completa, pero no excesiva, que cumpla con los objetivos de la secuencia metodológica diseñada.
- las herramientas necesarias para facilitar su aplicación.

### **Propuesta de etapas para la aplicación de la secuencia metodológica.**

Para la aplicación satisfactoria de la secuencia metodológica que se presentó para la mejora de la calidad de las auditorías forenses, corresponde la definición de una serie de etapas y pasos que permitirán llevar la secuencia lógica del mismo, por lo que se procederá a describirlos a continuación:

#### **Etapas 1: Situación actual objeto de estudio.**

Paso 1: Caracterización del objeto de estudio.

Se realizó con el estudio de Informes de Balances de las unidades de auditorías.

Paso 2: Exposición del estado actual de la auditoría forense en la provincia.

Mediante el estudio de informes de visitas de supervisión y control e Informes de Balances de las unidades de auditorías, se pudieron determinar los factores endógenos y exógenos que inciden en la dinámica y sus resultados de la auditoría forenses entre los que se encuentran:

#### **Endógenos,**

- Consciencia de la importancia y necesidad de la auditoría forense.
- No completamiento de las plantillas de auditores.
- Conocimientos y habilidades de los auditores.
- Disposición de los auditores para intervenir en la auditoría forense.

#### **Exógenos,**

- Falta atención de la actividad de auditoría forense.
- Falta de recursos de todo tipo para el desempeño de la función de auditoría forense.
- Insuficientes acciones de superación de los auditores en materia de ética, auditoría en general y forense en particular.

## **Etapa 2: Formación del equipo de trabajo.**

### Paso 1: Selección del equipo de trabajo.

Intervienen en el proceso investigativo todos los jefes de UCAI, UAI, Supervisores, Jefes de Grupo y Auditores Internos de las entidades de mayor significado. El ciento por ciento de los implicados guarda relación directa con la ejecución de la actividad de Auditoría en la provincia de Matanzas. La investigadora seleccionó esta muestra bajo el criterio de representatividad.

Selección de la muestra: cada estudio posee un tamaño muestral aceptable, determinada, en cada estudio, por una fórmula estadística apropiada que permite comprobar lo que se pretende con un nivel de seguridad aceptable y el mínimo esfuerzo posible. Se basan en el error estándar, que mide el intervalo de confianza de cada parámetro que se analiza. La precisión estadística aumenta cuando el tamaño muestral crece.

Según Castellanos (1999) en términos generales se considera que el límite mínimo de confiabilidad se sitúa en el 10,0 por ciento de la población. Por debajo del 10,0 por ciento, la muestra no puede ser representativa, aunque se seleccione con técnicas probabilísticas. Por encima del 10,0 por ciento, la confiabilidad puede aumentar, aunque nunca será realmente alta cuando se trabaja con muestras no probabilísticas. Los elementos que se describen a continuación deben tenerse en cuenta:

**Precisión:** el grado de exactitud que se demanda de una evaluación estriba en cuán revelador sea identificar los resultados microscópicos que podrían extenderse dentro de un argumento más amplio. Debido al hecho que en esta investigación se consideran las actitudes, aptitudes, motivaciones, comportamientos humanos, entre otros, no puede ser tan precisa como otros estudios, pero la muestra debe ser lo suficientemente grande para convencer a un observador objetivo que los resultados pueden ser tenidos en cuenta.

**Factibilidad:** al trazar el estudio de cualquier factor, deber ser real la posibilidad de comprometer la generalidad de los resultados futuros a fin de alcanzar un esquema que sea factible debido a los recursos y el tiempo disponible. Es primordial conseguir que, la identificación de la muestra se aproxime lo más posible al tamaño de muestra recomendado y que represente las variables importantes presentes en la población de individuos que podría estar vinculada. Se puede afirmar que una selección muestral es representativa

en la medida que sea capaz de mostrar las distribuciones y los valores de las desiguales características del universo y de sus diferentes subconjuntos.

Para cumplir con el objetivo de determinar una selección representativa del universo investigado se decidió emplear la siguiente fórmula estadística:

$$n = N * K^2 * P * Q$$

$$e^2 (N-1) + K^2 * P * Q$$

Donde,

N: constituye el tamaño del universo investigado.

K: es la probabilidad necesaria para aseverar un adecuado nivel de confianza sobre la selección resultante, cuya variable mantiene una distribución normal con valor de 1.88.

P y Q: son los parámetros de la Distribución Binomial; considerándose “P” como la probabilidad de **ocurrencia** y “Q” como la **no ocurrencia**, ambas con un mismo valor de 50,0 por ciento.

e: representa el error que se está dispuesto a tolerar sobre el resultado de la selección, en este caso se asume un 6,0 por ciento como margen de error.

### **Etapa 3: Diagnóstico del estado actual de las auditorías forenses.**

#### Paso 1: Determinación de las causas.

El diagnóstico se concibe de forma tal que evidenciará dónde están focalizadas las limitaciones que existen en las auditorías forenses, para ello la investigadora se auxilia de personal de la Contraloría Provincial de Matanzas y auditores que han realizado auditorías forenses, para aplicar el método del cuestionario. Para tabular las encuestas se utilizó el programa de estadísticas SPSS (Statistical Processor for Social Science). Para demostrar la validez y confiabilidad de los instrumentos de medición (cuestionarios), a través de las pruebas Correlación del Ítem Total y Alpha de Cronbach respectivamente.

#### Paso 2: Determinación de la relación causa-efecto.

Dichos factores se llevaron a un proceso de selección a través del árbol de problemas, que fue utilizado para identificar las causas más probables que se emplearon en el proceso de la investigación.

### **Etapa 3: Elaboración del plan de acciones.**

#### Paso 1: Confección y discusión del informe.

### **Elaboración del plan de acciones a partir de las causas diagnosticadas.**

#### **a) Fundamentación del plan de acciones.**

**¿Qué es un plan de acción?** Es un instrumento de planificación que nos ayuda a trazar la ruta que debe seguir el Espacio de Participación Departamental en articulación con la Secretaría Técnica Departamental para alcanzar sus objetivos. Nos permite decidir con anticipación las actividades que se deberán realizar, cómo se realizarán, en qué periodo de tiempo se harán, quiénes serán los responsables de su cumplimiento y la forma en la que se evaluarán los resultados. Es el punto en el cual nos encontramos y a dónde queremos ir.

**¿Por qué es importante tener un plan de acción?** Porque la formulación de un Plan de Acción nos permite priorizar las iniciativas más relevantes del Espacio de Participación en articulación con la Sistema Territorial de Auditoría de la provincia para cumplir con los objetivos planteados, ayuda a darle seriedad al trabajo, estableciendo plazos y responsabilidades. El propósito final del Plan de Acción es trabajar en forma coordinada, las actuaciones que corresponden a cada uno de los miembros para avanzar y lograr los objetivos que se plantean en el marco de una eficiente gestión para el sector.

#### **b) Elementos teóricos.**

Los elementos teóricos del plan de acciones que se elabora para contribuir al mejoramiento del trabajo de los auditores forenses que integran el Sistema de Auditoría en la provincia se fundamenta en: objetivos, componentes, principios y características.

#### **c) Objetivos.**

##### **Objetivo General:**

Disponer de una secuencia metodológica para la mejora de las auditorías forenses en la provincia, para efectuar estas con la calidad debida.

Los **objetivos específicos** del plan son:

- Contribuir a que la aplicación del plan de acciones sea una práctica sistemática y relevante en el mejoramiento de las auditorías forenses
- Elevar la preparación de los auditores que se involucran en el plan de acciones debido a la naturaleza del mismo.
- Lograr la retroalimentación que estimule la mejora continua y el cambio.

#### **d) Componentes esenciales del plan de acciones.**

**Componente cognitivo:** Todos los auditores necesitan información sobre el contenido de las Normas Cubanas de Auditoría de la Contraloría General de la República, la cual establece las pautas a seguir en el trabajo de auditoría. Muy importante es que conozcan la significación social que hoy tiene la función que realizan, así como la forma de comportarse, o sea las normas y preceptos éticos que deben cumplir. Todo ello formará convicciones que estarán en correspondencia con la batalla que, en el frente político-ideológico, económico y social libra la sociedad cubana actual.

**Componente afectivo:** Es el componente que aporta la motivación para el desarrollo de las acciones y que garantiza que los acuerdos, decisiones y medidas que se adopten sean significativas, constituye el creador de la necesidad, de un marcado carácter motivacional y de sensibilización con el trabajo del auditor. Debe establecerse sobre la base de una necesidad conocida que provoque un conflicto con una necesidad de estudio para encontrar la respuesta adecuada a una situación. Lo más típico es presentar una contradicción en forma de conflicto que pueden ser entre lo ideal y lo real, los intereses sociales e individuales, lo viejo y algo nuevo que cambia, posiciones diferentes en los campos políticos, ético, jurídico y económico, entre otros. Es necesario fomentar la discusión razonada, la oposición lógica y responsable y la crítica fundamentada que le brinde espacio al pensamiento autónomo y divergente.

Este componente es esencial pues evidencia el apego a algún tipo de influencia que le ha resultado de su interés, se debe puntualizar la fuerza que tiene el ejemplo que se da y las actitudes positivas ante el control.

**Componente volitivo:** Este componente propicia la socialización, el compromiso y es portador de los principios morales. Partiendo de la contradicción planteada en forma de conflicto se exige tomar una posición, lo que implica tomar decisiones sobre la variante a escoger, lo que posibilita el despliegue de la comunicación, la argumentación, la defensa de puntos de vistas y la exposición de ideas y juicios, lo que potenciará la participación activa de todos los trabajadores en la gestión de dirección y con ello en la implementación del sistema.

**Componente comportamental:** La práctica o lo más cercano a ella es la única expresión verdadera de educación y apropiación del conocimiento de la actividad de auditoría. No basta con definir teóricamente la misma y las nociones cognoscitivas que ellos implican, es necesario complementar todo esto con las conductas concretas que muestran y manifiestan la posición de los auditores. Es necesario ajustar los modelos de actuación de acuerdo con el desarrollo alcanzado, donde se conciben acciones y actuaciones lo más cercano posible al modelo comportamental, ofrecer el reconocimiento social al que se haga acreedor por su conducta y el rechazo social de todos auditores al comportamiento inadecuado. El aspecto comportamental se expresa en las manifestaciones y actitudes, en lo social y lo personal, en lo que hace y dice de manera frecuente, sistemática y espontáneamente en relación con lo que desea, debe hacer, y hará como profesional de la actividad de auditoría. El éxito se alcanza cuando los auditores son capaces de actuar correctamente y en correspondencia con las normas y preceptos compartidos, sin presiones externas. Cuando esto sucede los auditores han alcanzado un alto grado de desarrollo en la capacidad valorativa.

**e) Principios del plan de acciones propuesto.**

Durante el desarrollo de las acciones, desde su etapa de planificación hasta su evaluación deben tenerse en cuenta los siguientes principios:

**Principio de la unidad de los enfoques políticos y económicos:** No se puede perder de vista que la dirección eficiente de cualquier organización presupone dominar y comprender la política orientada por el Partido y el Estado, así como el encargo de la sociedad. Por lo que cada problema que surja en la puesta en práctica del sistema de acciones, debe ser resuelto bajo las orientaciones de la política trazada en los documentos normativos de la Contraloría General de la República, sin perder de vista que las tareas económicas forman parte además de la política del Partido, expresada en los lineamientos de la política económica y social, por lo que cualquier toma de decisiones, ha de tener en cuenta los recursos económicos, financieros y humanos con que se cuenta.

**Principio del centralismo democrático:** En el desarrollo de las acciones previstas, debe existir una relación orgánica entre los que la dirigen y los ejecutores, esto evita el subjetivismo y el voluntarismo, con la responsabilidad

individual, obligando a cada uno a responder por los resultados de su trabajo y por el manejo de los recursos asignados. La dirección colectiva con responsabilidades individuales, como estilo revolucionario de dirección es vital para el desarrollo del sistema de acciones, ya que implica el aumento de la participación activa y democrática de los auditores.

**Principio de la Planificación:** Se materializa en toda la implementación del sistema de acciones, implica combinar racionalmente las formas de organización del trabajo y de control, de modo que, por distintas vías, se garanticen los objetivos de participación activa y consciente y se estimule el interés y el esfuerzo de los participantes hacia los cuales va dirigido el trabajo previsto en la planificación.

**Principio de la calificación y preparación continua de los sujetos:** Es necesario que todos los que intervengan en la implementación, posean un dominio cabal de las Normas Cubanas de Auditoría de la Contraloría General de la República y especialmente que posean las competencias necesarias para el cargo que desempeñan. Este principio está ligado con la optimización, la eficiencia, el ahorro, la obtención de mejores resultados y la solución de las deficiencias detectadas. Además, es determinante la sistematicidad de cada una de las acciones de preparación.

**Principio de la unidad de la actividad y la comunicación:** Implica la consideración del componente afectivo - motivacional y la estimulación al esfuerzo y concentración en el cumplimiento de objetivos y metas que se tracen como consecuencia de la puesta en práctica de las acciones.

**Principio de la demostración:** La base de este principio radica en la necesidad de demostrar a los auditores forenses, la metodología establecida para la implementación de las acciones con eficiencia.

#### **f) Características.**

En la puesta en práctica del plan de acciones hay que tener en cuenta las siguientes características generales del plan:

- Deben participar de forma amplia y democrática todos los implicados en las acciones.
- Hay que elevar el nivel de complejidad de las acciones de forma continua.
- Cada una de las acciones diseñadas deberán ser contextualizadas.

- Hay que controlar los resultados que se van obteniendo de forma continua, por etapas y al final.
- Se deben adecuar las acciones a los resultados parciales que se van obteniendo.
- La existencia de vínculos entre cada una de las acciones, lo que hace que del éxito de una acción dependa, la ejecución adecuada de las demás, por la interrelación que hay entre ellas. De la misma forma, cada una de las acciones que se ejecutan preparará el camino para la ejecución posterior del resto de las acciones.

### **2.3 Aplicación de la Secuencia Metodológica.**

En el presente epígrafe se detallan los resultados alcanzados a partir del diseño metodológico planteado, con el cual se logró diagnosticar las causas que propician deficiencias en el trabajo de las auditorías forenses, proponiéndose un plan de acciones que contribuirán a mejorar su funcionamiento.

#### **Etapas 1: Situación actual objeto de estudio.**

Paso 1: Caracterización del objeto de estudio.

#### **Caracterización del Sistema Territorial de Auditoría de la Provincia de Matanzas.**

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)

<b>Unidades de Auditoría</b>	<b>Plantilla Aprobada</b>	<b>Plantilla Cubierta</b>	<b>% de completamiento</b>
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
<b>Total</b>	<b>479</b>	<b>264</b>	<b>55.1</b>

- La Contraloría Provincial (CP) con una plantilla cubierta de 23 auditores dispersos en los municipios de Matanzas y Colón representan el 8.7 por ciento de los auditores del sistema.

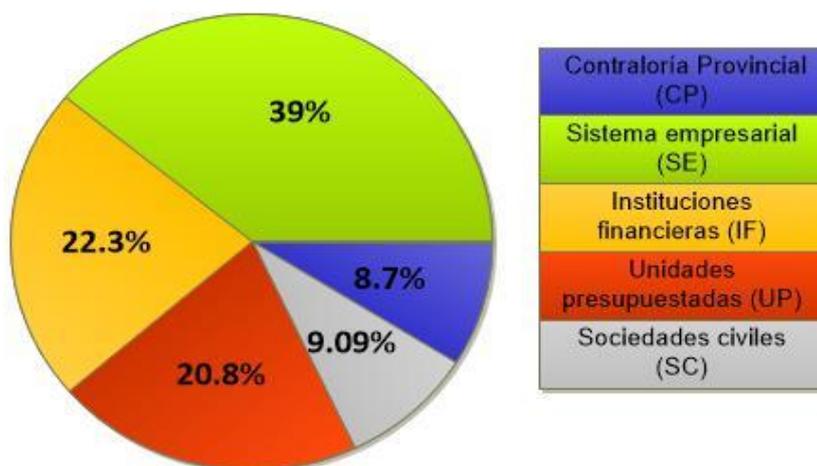
- El sistema empresarial (SE) posee una cantidad de auditores representativa del 39 por ciento de los existentes en el territorio.
- Así como las instituciones financieras (IF) y las unidades presupuestadas (UP) que con una cantidad de 59 y 55 auditores representan el 22.3 y 20.8 por ciento respectivamente.
- 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. 4 Estado actual del Sistema Territorial de Auditoría, en la Provincia.**

##### **Sistema Territorial de Auditoría Privincia Matanzas.**

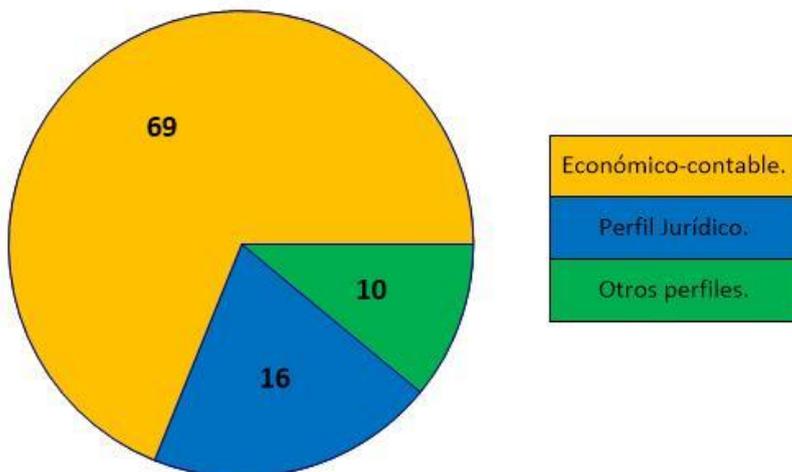


Fuente: elaboración propia.

De los 264 auditores del sistema, 69 son graduados de la rama económico contable, 16 del perfil jurídico y 10 de otros perfiles.

## **Gráfico No. 5 Situación del nivel de escolaridad de los auditores, en la provincia.**

### **Situación del nivel de escolaridad de los auditores en relación con el objeto-estudio.**



Fuente: Elaboración propia.

Paso 2: Exposición del estado actual de la auditoría forense en la provincia.

### **Situación actual del trabajo de la Auditoría Forense de la Provincia de Matanzas.**

Como resultado de las visitas de supervisión y control realizadas por la Contraloría Provincial a los auditores del Sistema, se pudo comprobar que existen deficiencias referidas al incumplimiento de las Normas Cubanas de Auditoría, las cuales se manifiestan, principalmente y con mayor incidencia en las Normas de Ejecución, aplicadas tanto en la etapa de planeamiento como en el desarrollo del programa de auditoría o trabajo de campo, vinculadas fundamentalmente a la aplicación de las técnicas para la obtención de las evidencias y la elaboración de los papeles de trabajo; así como en las Normas de Elaboración de Informe. Entre las insuficiencias más reincidentes se encuentran:

- Incumplimientos de la Norma Cubana de Auditoría No. 700, al no contar con evidencias suficientes de las verificaciones efectuadas, que sirvan de soporte a los juicios y conclusiones emitidos por el auditor, lo que imposibilita confirmar o discrepar las calificaciones otorgadas.
- No se elaboran correctamente los Papeles de Trabajo.
- La exposición de los hallazgos no se realiza de forma completa, exacta y

suficientemente clara, como lo establece la Norma Cubana de Auditoría No. 700.

- No se señalan las causas y consecuencias que cada hallazgo puede provocar, lo que limita al usuario del informe a apreciar la verdadera connotación de la deficiencia o irregularidad señalada, lo que impide que las medidas que se tomen, en función de erradicar las deficiencias detectadas, se orienten fundamentalmente a la eliminación de sus causas, incurren en el incumplimiento de la Norma Cubana de Auditoría No. 700.
- Insuficiencias técnicas al evidenciarse errores al clasificar los incumplimientos de los principios de control interno, los de contabilidad generalmente aceptados y de las regulaciones vigentes.

## **Etapas 2: Formación del equipo de trabajo.**

Paso 1: Selección del equipo de trabajo.

### **Selección de los implicados.**

Fueron encuestados 66 auditores de todos las UAI y UCAI a fin de lograr un acercamiento lo más acertado posible al conocimiento y valoración del trabajo del auditor forense por parte de los mismos.

Población: **66 encuestados, de ellos:**

48 auditores

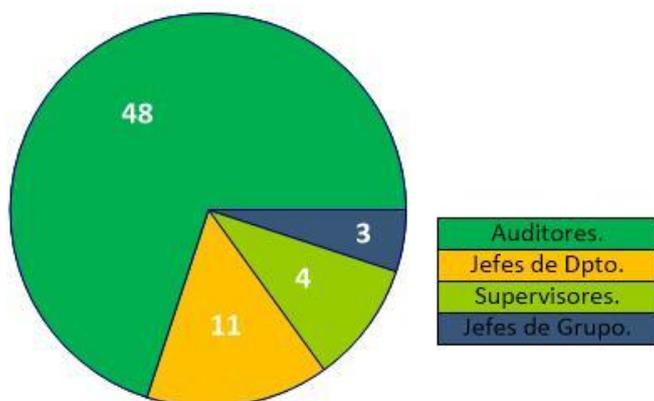
4 supervisores

3 jefes de grupo

11 jefes de departamentos.

### **Gráfico no. 6 Representación Gráfica de la muestra seleccionada.**

**Representación Gráfica de la muestra seleccionada.**



Fuente: elaboración propia.

Las encuestas se procesaron utilizando como estadígrafo el promedio de las evaluaciones brindadas en la misma. Se realizó la prueba de Alpha de Cronbach para determinar el grado de confiabilidad y se comprobó su validez mediante la Correlación del Elemento Total, herramientas que ofrece el programa estadístico SPSS, los resultados obtenidos indican la aceptación de todos los elementos incluidos en el cuestionario ya que la mayoría supera el 0,40 en la correlación del Ítems Total y el 0,70 en el Alpha de Cronbach; por tanto, ambas pruebas ratifican la validez de la técnica empleada.

Se hace necesario aclarar que la fiabilidad de la información obtenida mediante las encuestas aplicadas se sometió a validación mediante el cálculo del Alfa de Cronbach, cuyo valor fue 0,855 lo que permite aseverar que el análisis realizado se sustenta sobre información fiable. (Ver Anexo No. 2)

### **Etapa 3: Diagnóstico del estado actual de las auditorías forenses.**

Paso 1: Determinación de las causas.

#### **Aplicación de cuestionarios e interpretación de los resultados.**

A través de la aplicación e interpretación del cuestionario se obtuvieron resultados que permitieron conocer la percepción que, sobre el trabajo de auditoría forense, poseen los auditores del sistema en la provincia; criterios que por supuesto tienen una incidencia decisiva en la determinación de las causas que se definieron según la aplicación del Árbol de Problemas, los que relacionamos a continuación:

- El cuestionario a aplicar se elaboró sobre la base del método de escalamiento Likert; que consiste en un conjunto de ítems representados en forma de afirmaciones o juicios, el decidor debe manifestar su opinión eligiendo uno de los puntos de la escala. (Anexo No. 1)
- El cuestionario se confeccionó en idioma español y estuvo compuesto por 10 interrogantes, 8 de ellas, representativas del 80 por ciento constituyen preguntas cerradas, formuladas con la finalidad de obtener respuestas que nos indiquen las causas fundamentales que puedan estar incidiendo en los resultados de las auditorías forenses y dos preguntas abiertas en la cual el encuestado pudo expresar las recomendaciones que a su consideración contribuirían a elevar la eficiencia en la actividad. Además, contiene preguntas de control, para comprobar la veracidad de las respuestas.

- El 89.39% de los auditores encuestados plantean no haber participado en una auditoría forense, por la escases de este tipo de auditorías en el Sistema Territorial, mientras que el 10.60 % han participado al menos en una auditoría de este tipo, asumiendo la responsabilidad de supervisor o jefe de grupos indistintamente.
- En lo que respecta al perfil profesional que ha de tener el líder de una auditoría forense, las encuestas arrojaron que el 40.90% consideran que deben ser Juristas, el 24.24% creen que deben ser Económicos, el 31.81 % que deben ser Abogados, mientras que un 3.03% plantean que deben ser Auditores.
- La mayor parte de los encuestados afirman que un equipo de auditoría forense debe estar integrado principalmente por: un equipo multidisciplinario y multisectorial, teniendo en cuenta para su composición la naturaleza de los hechos delictivos que se pretenden investigar, donde además de los perfiles profesionales mencionados en el punto anterior se integren la CGR, FGR y el MININT.
- El 69.69% de las encuestas aplicadas arrojaron como resultado que le atribuyen mucha importancia al Jurista dentro de la auditoría forense, no obstante, el 21. 21% asumen que la importancia que tienen las auditorías de este tipo es suficiente, pero para el 9.09% esta es demasiada.
- El 68.18% de los encuestados asegura no conocer los mecanismos o vías por los cuales se decide una auditoría forense, lo que demuestra la falta de compromiso de algunos directores que aún no han interiorizado el importante papel que juegan los auditores en su organización.
- Los resultados de las encuestas confirman que la calidad de la información es un factor decisivo en el éxito de la auditoría forense, ya que el 83.33% aseveran dicho planteamiento.
- En cuanto a la repercusión que ha tenido la preparación teórica–práctica para la calidad del trabajo que realizan como auditores forenses, el 84.84% de los encuestados reconocen que tienen muy poca preparación en esta actividad, en tanto, el 12.12% no poseen ninguna preparación y solamente el 3.03% están suficientemente preparados para ejecutar dichas auditorías. Estos resultados evidencian que los Planes de

Capacitación elaborados por los Departamentos de Capital Humano de las entidades, de conjunto con los jefes inmediatos superiores a los que se subordinan los auditores, carecen de eficiencia, efectividad y sistematicidad, ya que estos no cumplen con su objetivo principal de preparar a sus profesionales. Además, indica que la función metodológica de la Contraloría Provincial debe perfeccionarse y los auditores deben preocuparse por su superación.

- Entre las principales limitantes de los resultados de una auditoría forense, según los encuestados, se encuentran:
  1. incumplimientos de la Norma Cubana de Auditoría No. 700.
  2. no se elaboran correctamente los Papeles de Trabajo.
  3. debilidades en la planificación, que se traducen en una correcta definición del objetivo general y de los específicos que deben proponerse para este tipo de auditorías, lo que repercute e incide en las fases de ejecución e informe.
  4. inadecuada conformación del Grupo de Auditoría y de selección de su Jefe.
  5. escasa actividad de superación sobre A.F.
  6. deficiente cooperación y coordinación entre las organizaciones que tienen entre sus funciones el enfrentamiento al delito y la corrupción administrativa.
- La totalidad de los auditores encuestados ratifican que no tienen conocimiento de la existencia de directrices o metodologías emitidas por la CGR para la ejecución de la auditoría forense.
- La coordinación de trabajo entre los organismos que deciden e intervienen en el trabajo de una auditoría, según el 69.69% de los encuestados debe perfeccionarse, a pesar de que el 25.75% suponen que funcionan correctamente y el resto estima que es deficiente. Factores que indican que los directivos de estas unidades de auditorías deben perfeccionar los métodos de coordinación de trabajo empleados hasta el momento y buscar nuevas estrategias para mejorar los canales de comunicación con los organismos asociados, con la finalidad de alcanzar un resultado que beneficie a todos: la calidad en el trabajo.

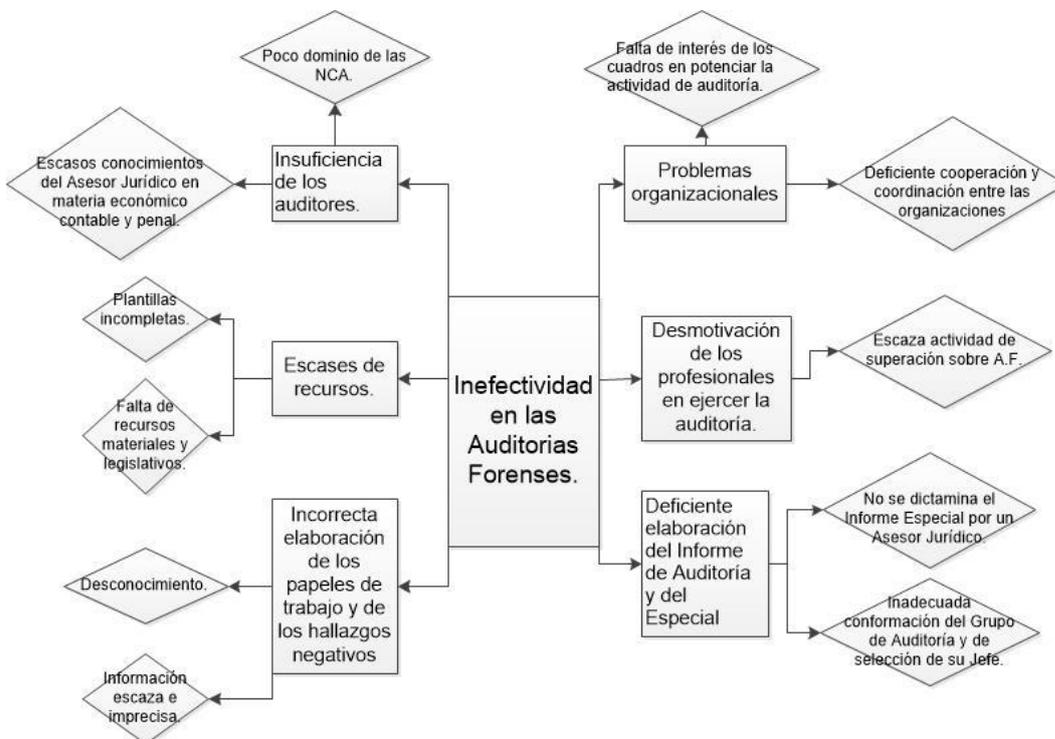
**Paso 2:** Determinación de la relación causa-efecto.

**Diagnóstico de las causas.**

Para dar solución al problema científico planteado en esta investigación se diagnosticaron un grupo de factores que se relacionan con las causas vinculadas a las deficiencias en el trabajo de los auditores forenses, seleccionadas mediante la aplicación e interpretación del cuestionario. Dichos factores se llevaron a un proceso de selección a través del Árbol de Problemas que fue utilizado para identificar las causas más probables que se emplearon en el proceso de la investigación.

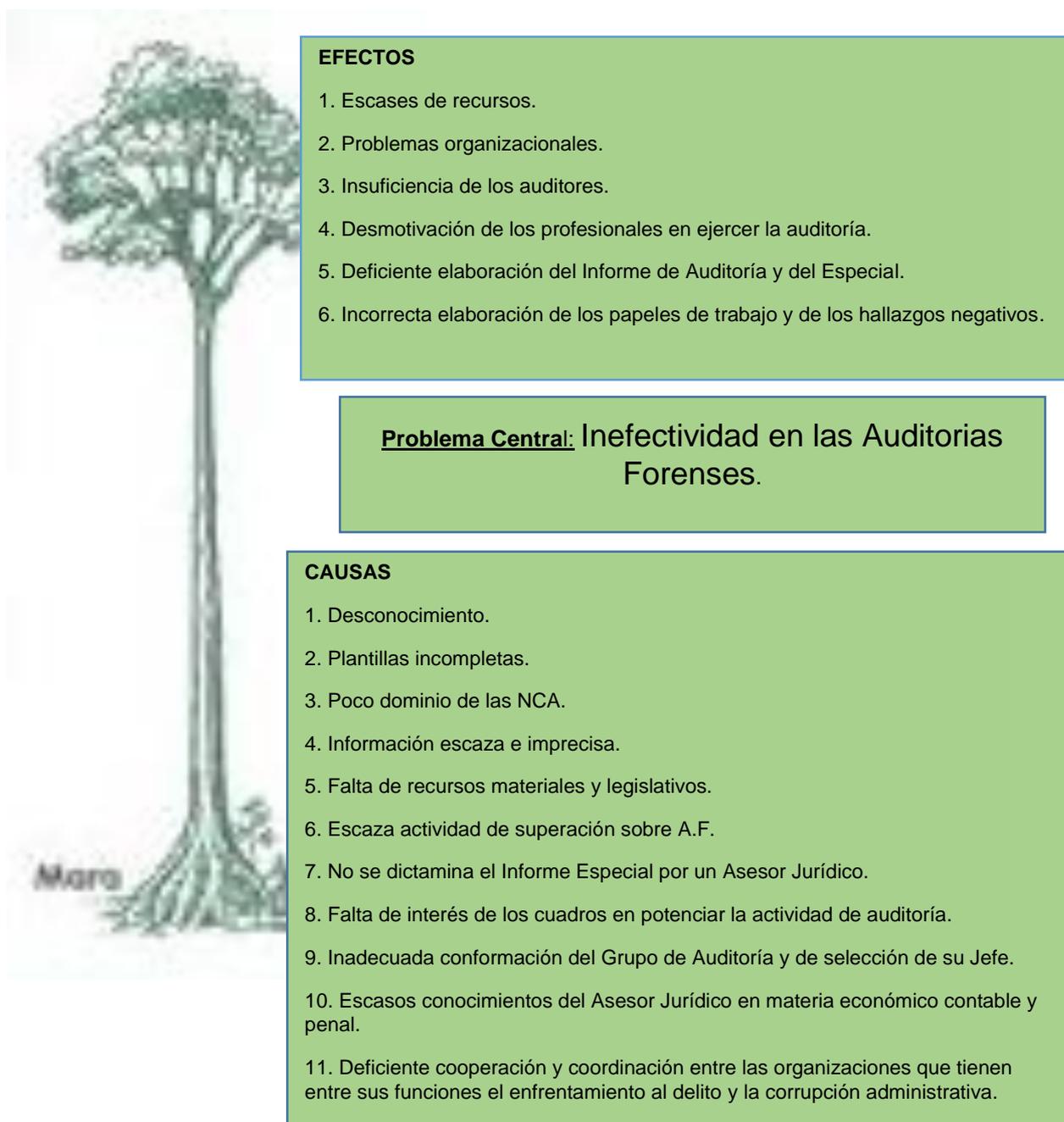
A continuación, se expone el gráfico que evidencia el esquema de niveles elaborado para identificar de forma clara el problema o estado negativo, las causas principales y directas para demostrar las relaciones multi-causales, y los efectos o consecuencias principales y directos; de donde saldrán las causas y efectos a representar en el resultado final de la herramienta aplicada.

**Gráfico No.7 Esquema de Niveles elaborado como base del diagnóstico.**



Fuente: elaboración propia.

## **Gráfico No.8 Resultados del Diagnóstico de causas identificadas mediante la herramienta: Árbol de Problemas.**



Fuente: elaboración propia.

### **Etapa 3:** Elaboración del plan de acciones.

#### **Paso 1:** Confección y discusión del informe.

#### **Elaboración del plan de acciones.**

Para contribuir al mejoramiento del trabajo de los auditores forenses que integran el Sistema de Auditoría en la provincia, a partir de las causas identificadas en el diagnóstico efectuado, la autora propone una secuencia metodológica para la mejora de la calidad de las mismas, en la cual están implícitos todos los componentes que debe tener un plan, los mismos se cumplen de la forma siguiente:

El componente **Cognitivo** se manifiesta al determinar en las encuestas, la necesidad que tienen los auditores de fortalecer sus conocimientos, dominio y puesta en práctica de las NCA, de manera que logre potenciarse su correcta implementación, por la importancia que reviste para estos profesionales que interioricen el significado social de la función que realizan y tengan plena conciencia de los preceptos éticos que deben cumplir.

Está presente el componente **Afectivo** ya que se logró influir en el interés de los auditores por su preparación, empleando un marcado carácter motivacional y de sensibilización. Vinculado al componente afectivo se materializa el **Volitivo**, al propiciar la socialización y el compromiso que se refleja en las decisiones que se tomarán para llevar a vías de hechos el plan de acciones.

El componente **Comportamental**, está vinculado a la respuesta que deberán dar los auditores con respecto al cumplimiento del Plan de Acciones, el éxito se alcanzará cuando ellos sean capaces de actuar correctamente y en correspondencia con las normas y preceptos compartidos, de forma sistemática y espontánea mostrando en relación entre lo que desean, deben hacer, y harán como profesionales de la actividad de auditoría. El plan de acciones se elaboró en correspondencia con sus principios previamente establecidos los que se relacionan a continuación:

**Principio de la unidad de los enfoques político y económico**, al poner en práctica este plan de acciones se cumplirán las orientaciones de las políticas trazadas en los documentos normativos emitidos por la Contraloría General de la República, según las NCA.

**Principio del centralismo democrático**, en el desarrollo de las acciones previstas, existe una estrecha relación orgánica entre los encargados de dirigir

las tareas y los responsables de llevarlas a cabo, o sea los ejecutores, además implica y/o motiva el aumento de la participación activa y democrática de todos los auditores.

**Principio de la calificación y preparación continua de los sujetos**, todos los que encabezarán la implementación del plan de acciones, poseen un suficiente dominio de las Normas Cubanas de Auditoría aprobadas por la Contraloría General de la República y especialmente poseen las competencias necesarias para el cargo que desempeñan.

**Principio de la unidad de la actividad y la comunicación**, la puesta en marcha de las acciones estimulará y concentrará esfuerzos para alcanzar el cumplimiento de objetivos y metas que se tracen como consecuencia de las mismas.

**Principio de la demostración**, es necesario e importante demostrar a los auditores internos el producto final que se logrará con la implementación eficiente del plan de acciones propuesto.

**Principio de la Planificación**, se materializa en toda la implementación del plan de acciones, donde se combinan las formas de organización y control del trabajo, de modo que, por distintas vías, se garanticen los objetivos de participación activa y consciente de los implicados y se estimule el interés y el esfuerzo de estos, hacia los cuales va dirigido el trabajo previsto en la planificación, y que se expone en la siguiente tabla:

**Tabla no. 3 Plan de acciones.**

No.	Dificultad o problema	Acciones	Ejecutantes	Responsables	Fecha propuesta a cumplir.
1.	1. Insuficiente cooperación y coordinación entre las organizaciones que tienen entre sus funciones el enfrentamiento al delito y la corrupción administrativa.	- Implementación en cada organismo de la Resolución 480 del 2017 de la CGR sobre la Tramitación del Informe Especial, particularmente en la concepción de contactos de trabajo para la organización y planificación de la acción de control	Representantes de los Jefes de las Unidades organizativas de auditorías y de las entidades autorizadas	Máximos Jefes Unidades organizativas de auditorías y de las entidades autorizadas	15 enero 2019

2.	2. Información escasa e imprecisa.	- Valoración por las Unidades organizativas de auditorías de la calidad de la información recibida.	Jefe de Grupo de la Unidad organizativas de auditoría	Jefe de la Unidad organizativa de auditoría	15 septiembre 2018
		- Coordinación entre la Unidades organizativas de auditorías y las entidades autorizadas para solicitar y obtener las informaciones supletorias que son necesarias.	Representantes de los Jefes de las Unidades organizativas de auditorías y de las entidades autorizadas	Máximos Jefes Unidades organizativas de auditorías y las entidades autorizadas	15 septiembre 2018
		- No iniciar la acción de control sin la información necesaria	Jefes de las Unidades organizativas de auditorías	Máximos Jefes de las Unidades organizativas de auditorías	15 septiembre 2018
3.	3. Inadecuada conformación del Grupo de Auditoría y de selección de su Jefe.	- Para la conformación del Grupo de Trabajo y su líder, la propuesta de la Unidad organizativa de auditoría debe tener en consideración las competencias de los seleccionados, y solicitar las opiniones de la entidad autorizada solicitante.	Representantes de los Jefes de las Unidades organizativas de auditorías	Máximos Jefes Unidades organizativas de auditorías	15 septiembre 2018
4.	4. Poco dominio de las NCA.	- Facilitar a todos los auditores del Sistema, las NCA en soporte papel	Jefes de las UCAI y UAI	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas.	15 septiembre 2018
		- Planificar varios días de capacitación cada mes donde participen los auditores divididos en grupos.	Las UCAI, UAI y las máximas direcciones de las entidades.	Contraloría Provincial Matanzas.	
		- Aplicar métodos de enseñanzas actualizados para la impartición de capacitaciones relacionadas con la aplicación de las NCA.	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial	Contraloría Provincial Matanzas.	15 septiembre 2018

			Matanzas y Jefes de las UCAI y UAI.		
5.	5. Plantillas incompletas.	- Realizar convocatorias de plazas de auditores vacantes, mediante los medios de difusión masiva.	Departamento de Recursos Humanos.	Máximas direcciones de las entidades.	15 septiembre 2018
6.	6. No se dictamina el Informe Especial por un Asesor Jurídico.	- Que el Supervisor de la acción de control compruebe que antes de la presentación del Informe Especial al Grupo de Análisis, conste la certificación del jurista.	Supervisor de la Unidad organizativa de auditoría	Jefe de la Unidad organizativa de auditoría	15 septiembre 2018.
7.	7. Falta de recursos materiales y legislativos.	Entregar oportunamente a los jefes de las UAI y UCAI, en las reuniones con el Sistema, los materiales legislativos actualizados vinculados a la actividad.	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas.	Contraloría Provincial de Matanzas	15 septiembre 2018
		Realizar reuniones de preparación para comprobar que los auditores dominen las legislaciones entregadas a los Jefes de las UAI y UCAI.	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas.	Contraloría Provincial de Matanzas	15 septiembre 2018
8.	8. Escaza actividad de superación sobre A.F.	Realizar un Diagnóstico de las Necesidades de Capacitación que tienen los auditores del sistema acerca de la Auditoría Forense.	Departamento de Recursos Humanos de las entidades.	Máximas direcciones de las entidades.	15 septiembre 2018
		Planificar, a partir del diagnóstico efectuado, acciones de capacitación, las que se chequearán sistemáticamente para verificar su cumplimiento.	Departamento de Recursos Humanos de las entidades.	Máximas direcciones de las entidades.	15 septiembre 2018
		Garantizar que se impartan los cursos y demás acciones de superación previstas en los planes de capacitación.	Departamento de Recursos Humanos de	Máximas Direcciones de las entidades.	15 septiembre 2018

			las entidades.		
9.	9. Falta de interés de los cuadros en potenciar la actividad de auditoría.	Compulsar, por diferentes vías, a los cuadros de las entidades que poseen a auditores internos, para que eleven el apoyo al trabajo que estos realizan en las Instituciones que están bajo su responsabilidad.	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas.	Contraloría Provincial de Matanzas	15 septiembre 2018
		Comprobar en visitas de trabajo con los cuadros que tienen bajo su responsabilidad auditores internos, estén brindando el apoyo y consideración al trabajo que realizan.	Departamento de Atención al Sistema de la Contraloría Provincial Matanzas.	Contraloría Provincial de Matanzas	15 septiembre 2018
10.	10. Escasos conocimientos del jurista que certifica el Informe Especial en materia contable y penal.	Designar a un jurista que tenga las competencias en materia contable y penal para que certifique el Informe Especial	Máximos Jefes Unidades organizativas de auditorías	Jefes de las entidades a las que pertenecen las Unidades organizativas de auditorías	15 septiembre 2018

Fuente elaboración propia.

### **Conclusiones del capítulo.**

En este capítulo se hace breve referencia al comportamiento del Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas, estructura y sus experiencias en el ámbito de la práctica de la auditoría.

Se expusieron las técnicas aplicadas en la investigación para demostrar el soporte y solidez científica brindada a la misma y los métodos empleados para seleccionar la muestra de implicados en la investigación. La autora propone la instrumentación de un conjunto de acciones, para lograr que se cumplan los objetivos para el cual fue diseñado el Sistema de Auditoría en la provincia. La dialéctica materialista permite ir a la causa esencial del fenómeno sin

despreciar las restantes, desarrollando acciones más integrales, coordinadas y conciliadas para obtener, no solo mecanismos organizativos y de control, sino una mayor dedicación a la formación de valores, la elevación de la conciencia política que todo auditor está obligado a crear, enriquecer y fortalecer en su radio de acción, con el objetivo de fomentar una cultura que haga sostenible la probidad y la eficiencia en la gestión estatal y administrativa, expresada en el buen uso y máximo aprovechamiento de todos los recursos materiales y financieros, y en particular, proteger el patrimonio creado por la Revolución. Las líneas esenciales para alcanzar el éxito en la implementación del plan de acciones, dependen de una firme voluntad de los implicados, en el perfeccionamiento del trabajo y el fortalecimiento del papel que deben desempeñar todos los auditores.

## **Conclusiones.**

1. Al realizar un bosquejo del estado del arte de la auditoría forense queda demostrada la importancia de que esta actividad se jerarquice, y se convierta en una prioridad su estudio y su aplicación.
2. El análisis colectivo de los problemas detectados, propició elaborar una secuencia metodológica cuya implementación contribuirá al mejoramiento del trabajo de las auditorías forenses.
3. La aplicación de la secuencia metodológica para la mejora de las auditorías forenses, permitió su validación a nivel teórico y práctico.

## **Recomendaciones.**

Teniendo en cuenta la importancia que reviste el buen funcionamiento de la auditoría forense en la prevención de indisciplinas, hechos de corrupción y mantenimiento del Sistema de Control Interno de las entidades, se recomienda:

1. Presentar el resultado de la presente investigación con el Sistema de Auditoría de la Provincia, para dar a conocer el resultado del diagnóstico, como vía para concitar la motivación y el compromiso de todos los involucrados en la solución de las deficiencias detectadas.
2. Implementar el plan de acciones propuesto en el Epígrafe 2.2 del Capítulo II del presente trabajo, con la participación de todos los implicados.
3. Evaluar los resultados de la implementación de las acciones propuestas, transcurrido el menor tiempo posible, ya que el efecto de las mismas en la mejora de la calidad de la auditoría forense, se considera pueda apreciarse a mediano plazo.

## **Bibliografía.**

1. **AICPA. 1974.** 1974.
2. **Anchieta, Rúa Padre. 2005.** *Como preparar un plan de acciones.* brasil : Curitiba, 2005.
3. **Association, American Accounting. 1992.** 1992.
4. **autores, Colectivo de. 2011.** *Cataurito de herramientas para el desarrollo local.* La Habana : Camino, 2011.
5. —. **2011.** *Cataurito de herramientas para el desarrollo local.* La Habana : Caminos, 2011.
6. **Badillo, . 2008.** 2008.
7. **Bernstein, . 2002.** 2002.
8. **Bohrnstedt. 1976.** 1976.
9. Braestorming. *www.gestiopolis.com.* [Online]
10. **Cano, and Lugo, . 2004.** 2004.
11. **Castro, B Rodríguez. 2002.** 2002.
12. **CGV. 2014.** 2014.
13. —. **2012.** 2012.
14. —. **2012.** 2012. 192.
15. **coautores., Hernández Sampieri y. 1991.** *Metodología de la Investigación.* México : s.n., 1991.
16. **Contabilidad, Diccionario Enciclopédico Océano de la. 2014.** 2014.
17. **Cruz, L D Castro. 2014.** 2014.
18. **Delgado, . 2014.** 2014.
19. **Diderot, .**
20. **Echevarría, . 2002.** 2002.
21. **El Control Interno de la Empresa y la Auditoría Interna. México, Instituto de Auditores Interno de. 1990.** México : s.n., 1990.
22. **Fudim, . 2005.** 2005.
23. **Gil, L Cardenas and Becerra Rodríguez, . 2004.** 2004.

24. **Giraud, M.V Sánchez. 2006.** 2006.
25. **Hernández, and Coautores. 1991.** *Metodología de la Investigación.* México : s.n., 1991.
26. <http://www.mincultura.gov.co>. *Guía para elaborar un plan de acción.* [Online]
27. **J, Gómez Morfín. 1990.** *El control interno en los negocios.* México : Fondo de cultura económica, 1990.
28. **Ley, . 2001.** 2001. 219.
29. —. **1995.** 1995. 159.
30. **Maldonado, . 2003.** 2003.
31. **Méndez, . 2002.** 2002.
32. **Morales, H Sandoval. 2012.** 2012.
33. **Morfín, J Gómez. 1968.** *el Control Interno en los negocios.* México : Fondo de cultura económica, 1968.
34. **NCA.** 500.
35. —. 700.
36. **Nietzsche, .** *El etero retorno.*
37. **Oficial, . 2017.** 2017, 34.
38. —. *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.* 12.
39. —. **2009.** Ley no. 107. *Contraloría General de la República.* 2009, 1.3.
40. —. **2009.** Ley no.107. *Contraloría General de la República.* 2009, 40.
41. —. **2009.** Ley no.107. *Contraloría General de la República.* 2009.
42. **Ortega, S.M Díaz and Pérez Peña, P E. 2015.** 2015.
43. **Público, Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector.**
44. **República, Contraloría General de la. 2009.** 2009. 107.
45. **Tapia, M E Fontán. 2010.** 2010.
46. **Toro, Luis Del. 2004.** *Gestión de Recursos Humaos.* 2004.
47. **Valero, A Galvis and Roa Peña, . 2008.** 2008.

**Anexos.**

**Anexo no.1- Encuesta para Jefes de Unidades de Auditoría, jefes de grupo y auditores que integran el Sistema de Auditoría en la provincia de Matanzas.**

Con motivo de una investigación sobre el funcionamiento del Sistema de Auditoría en la provincia el equipo que integra el estudio, está interesado en identificar las principales causas y condiciones que propician las deficiencias detectadas en el trabajo de los auditores forenses. Tenga a bien un cordial agradecimiento por su colaboración que será de gran utilidad para este estudio.

Fecha de aplicación: \_\_\_\_\_

1. ¿Ha participado usted en una Auditoria Forense? Si responde afirmativamente, diga que función asumió.

\_\_\_\_\_ Sí            \_\_\_\_\_ No

Función Asumida: \_\_\_\_\_

2. ¿Qué perfil profesional según usted ha de tener el líder (Jefe de Grupo) de una Auditoria Forense?

\_\_\_\_\_ Jurista.

\_\_\_\_\_ Económico.

\_\_\_\_\_ Abogado.

3. ¿Cómo considera usted que debe de estar integrado un equipo de Auditoria Forense?

\_\_\_\_\_

4. ¿Qué importancia le atribuye usted al Jurista en la Auditoria Forense?

\_\_\_ Ninguna \_\_\_ Muy Pocas \_\_\_ Suficientes \_\_\_ Muchas  
\_\_\_ Demasiadas

5. ¿Conoce usted los mecanismos o vías por los cuales se decide una Auditoria Forense?

\_\_\_\_\_ Sí            \_\_\_\_\_ No

6. Opina que la calidad de la información es un factor decisivo en el éxito de la Auditoría Forense.

Sí       No

7. ¿Considera que los auditores del Sistema Territorial de Auditoría tienen la

	N	%
--	---	---

preparación  
teórica

práctica para ejecutar una Auditoría Forense?

Ninguna    Muy Pocas    Suficientes    Muchas    Demasiadas

8. Defina las principales limitantes que existen para culminar con buenos resultados una Auditoría Forense.

---

---

---

---

9. ¿Conoce usted si existen directrices o metodologías emitidos por la CGR para la ejecución de la Auditoría Forense?

Sí       No

10. La coordinación de trabajo entre los organismos que deciden e intervienen en el trabajo de una auditoría:

- Debe perfeccionarse.  
 Funcionan correctamente.  
 Es deficiente.

**Anexo no.2- Resultados de la Validación de las encuestas, utilizando Alpha de Cronbach y Correlación del Elemento Total, como Estadísticos de fiabilidad, herramientas que ofrece el programa estadístico SPSS.**

**Resumen del procesamiento de los casos.**

Casos	Válidos	66	100.0
	Excluidos(a)	0	.0
	Total	66	100.0

Eliminación por lista basada en todas las variables del procedimiento.

**Estadísticos de fiabilidad.**

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	N de elementos
.885	.888	8

**Estadísticos total-elemento.**

	Media de la escala si se elimina el elemento	Varianza de la escala si se elimina el elemento	Correlación Elemento total corregida	Alfa de Cronbach si se elimina el elemento
SUBORDINACION	127.63	290.936	.203	.856
SUPERV. DE LA CGR	127.70	286.541	.412	.841
SUPERV. DEL ORG.	127.52	293.417	.279	.844
CONOCE NCA	127.68	292.122	.283	.844
APLICA NCA	127.55	294.211	.246	.844
APOYO DIRECC.	127.47	297.494	.096	.847
CURSOS SUP.	128.32	297.578	.152	.846
CAPAC. AUDIT	128.31	300.254	.001	.849
ACCESO A RECURSOS	128.31	300.254	.001	.849
PLANTILLA	130.03	300.844	-.001	.847