



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS POLÍTICAS Y
SOCIALES**

Escuela de Graduados

**AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE APOYO
EN LAS INVESTIGACIONES ESPECIALES DE LA CÁMARA DE
CUENTAS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA**

SUSTENTANTES

ERIDANIA CEDEÑO CASTILLO

ZUNILDA ROQUE DEL ROSARIO

**Para la obtención del grado de Magister en
Contabilidad de Gestión y Auditoría Integral**

Asesor:

LIC. WLADISLAO GUZMÁN

SANTO DOMINGO, D.N., REPÚBLICA DOMINICANA

SEPTIEMBRE, 2017

Carta de Autorización

Lic. Wladislao Guzmán, asesor, de la **Escuela de Graduados** de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas, Universidad Nacional Pedro Henríquez Ureña. Hacen constar que la tesis titulada **Auditoría Forense Como Herramienta de Apoyo en los Investigaciones Especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana**, realizada bajo **nuestra asesoría**, reúne todas las condiciones exigibles para ser presentada y defendida públicamente, considerando tanto la relevancia del tema como del procedimiento metodológico utilizado: revisión teórica adecuada, contextualización, definición de objetivos, variables estudiadas y estructuración de los datos pertinentes a la naturaleza de la información recogida, así como las conclusiones aportadas.

Por todo ello, manifestamos, nuestro acuerdo para que sea autorizada su presentación.

Firma Asesor

5 de septiembre del 2017

Declaración de Autor de Obra Intelectual Original

Para la Presentación de la Tesis de Maestría de Acuerdo a Disposiciones Vigentes de la Universidad Nacional Pedro Henríquez Ureña (UNPHU).

Eridania Cedeño Castillo, cédula de identidad y electoral No. 001-1118082-4 y **Zunilda Roque Del Rosario** con cédula de identidad y electoral No. 225-0048186-0 Declaramos: Ser las autoras de la tesis que lleva por Título **Auditoría Forense Como Herramienta de apoyo en las Investigaciones Especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana**. Asesorada por el **Lic. Wladislao Guzmán** quien presenta a la Escuela de Graduados, para que sea defendida y evaluada en sesión pública.

Que la tesis es una obra original. Además, puede ser libremente consultable.

Que me consta que una vez la tesis haya sido defendida y aprobada, su divulgación se realizará bajo licencia de la Universidad Nacional Pedro Henríquez Ureña.

Que el contenido de la tesis y su publicación no infringe derechos de propiedad intelectual, industrial, secreto comercial o cualquier otro derecho de terceros, por lo que exonero a la Universidad Nacional Pedro Henríquez Ureña, de cualquier obligación o responsabilidad ante cualquier acción legal que se pueda suscitar derivada de la obra o de su publicación.

Estos datos no vulneran derechos de terceros y por lo tanto asumimos cualquier responsabilidad que se pueda derivar de las mismas y de su publicación, como constancia, firmamos el presente documento.

Santo Domingo, República Dominicana, el día, 5 del mes de septiembre del año 2017.

Eridania Cedeño Castillo

Zunilda Roque Del Rosario

Agradecimientos y Dedicatorias

Eridania Cedeño Castillo

Agradecimientos.

Gracias a Dios, nuestro Padre Celestial, fuente inagotable de todo conocimiento y sabiduría, por su infinito amor hacia nosotros sus hijos. A mi familia por apoyarme, comprender y aceptar el sacrificio del tiempo no compartido en familia para dedicarlo al logro de este objetivo. A la universidad, maestros y compañeros de maestría por la oportunidad de esta experiencia educativa transformadora.

Agradecimiento especial a nuestro asesor, el profesor Wladislao Guzmán por acompañarnos en esta investigación, por sus orientaciones, aportes de conocimientos y estímulo constante para seguir adelante, con miras de contribuir con temas que ayuden a la comunidad universitaria y obtener los mejores resultados. Siéntase orgulloso porque lo logramos!

Dedicatoria.

A mis hijos: Sarah, Anthony y Pamela, como ejemplo de constancia y superación, en transitar por el camino correcto de la formación académica que los llevará al logro de los éxitos profesionales en la vida. A mi esposo Henry porque contigo a mí lado no siento temor de enfrentar grandes retos, tú haces que todo resulte más simple y juntos somos capaces de hacer grandes cosas.

A la comunidad universitaria, profesionales de la contabilidad y a la sociedad en general, pero en especial a la Cámara de Cuentas, como aporte de conocimiento para seguir fortaleciendo el Sistema Nacional Control y Auditoría de nuestro país.

Zunilda Roque Del Rosario.

Agradecimiento.

A DIOS por ser mi guía y darme la fuerza y sabiduría para llegar a la meta deseada.
A mi madre Ercilia Del Rosario y hermanas por ese apoyo incondicional, que no me dejo caer en ningún momento.

A mis hijos, Jade y Jadiel por ser mi motor y estímulo para seguir creciendo.

A mi esposo Ricardo Uribe por creer en mi darme ese apoyo moral y económico y brindarme su comprensión y cariño aun en los momentos más difíciles.

A Yilda Oviedo por ser mi consejera y ofrecerme su ayuda en aquellos momentos que lo necesite.

Mil gracias.-

Tabla de Contenido

Carta de Autorización	2
Declaración de Autor de Obra Intelectual Original	3
Agradecimientos y Dedicatorias	4
Tabla de Contenido	6
Lista de Tablas	8
Lista de Figuras	8
Resumen	9
Parte 1. Marco Introdutorio.....	11
Introducción	11
Capítulo 1 Presentación del Problema	13
1.1. Planteamiento del problema.	13
1.1.1. Justificación.	15
1.2. Delimitación del problema.	16
1.3. Objetivos de la investigación.....	16
Parte 2. Marco Teórico.....	18
Capítulo 2. Antecedentes, definiciones y conceptos de la auditoría forense	18
2.1. Antecedentes del estudio del problema.	18
2.2. Auditoría forense: Origen y antecedentes históricos.	20
2.3. Definición y conceptos de la auditoría forense.	33
2.4. Pericia para realizar auditoría forense.....	41
2.5. La Prueba.	43
2.6. Informe de auditoría forense.....	48
2.7. Corrupción en la administración pública.....	50
2.8. Aspectos teóricos y legales de la auditoría forense y sus aplicaciones en el sector público.....	54
2.9. Normativas legales anticorrupción que regula la administración pública dominicana	57
Capítulo 3. Análisis del rol de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana y su marco regulatorio.	64
3.1. Aspectos generales y antecedentes de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.	64
3.2. Base legal de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.....	67
3.3. Ámbito de aplicación de la ley 10-04.	67

3.4.	Atribuciones y competencias de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.....	68
3.5.	Composición de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.....	69
3.6.	Control externo realizado por la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.....	70
3.7.	Sistema nacional de control, auditoría y sus elementos.....	72
3.8.	Plan anual de auditoría forense de la Cámara de Cuentas.....	75
	Parte 3. Marco Metodológico.....	76
	Capítulo 4. Aspectos metodológicos.....	76
4.1.	Tipo de investigación.....	76
4.2.	Diseño de la investigación.....	77
4.3.	Fuentes de investigación.....	78
4.4.	Objetivos de la investigación.....	78
4.5.	Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	79
4.6.	Análisis de los datos.....	80
4.7.	Validez y confiabilidad.....	81
	Parte 4. Resultados, Conclusiones y Recomendaciones.....	82
	Capítulo 5. Resultado de la investigación.....	82
5.1.	Resultados.....	82
5.2.	Conclusiones.....	90
5.3.	Recomendaciones.....	92
	Parte 5. Referencias Bibliográficas.....	94
	Parte 6. Anexos.....	99

Lista de Tablas

Tabla No. 1. Normativas legales anticorrupción que regulan la administración pública.....	58
Tabla No. 2. Comparación de los informes de investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas versus las característica de los informes de auditoría forense.....	84
Tabla No. 3. Sectores donde laboran.....	87
Tabla No. 4 Genero.....	87
Tabla No. 5. Conocimiento de la Cámara de Cuentas y los tipos de auditorías que realiza.....	87
Tabla No. 6. Conocimiento y aplicación de la auditoría forense en el sector público.....	88
Tabla No. 7. Auditoría forense como herramienta de apoyo a las investigaciones especiales.....	89

Lista de Figuras

Figura No.1: Organigrama Estructural de la Cámara de Cuentas.....	70
---	----

Resumen

La corrupción consiste en el enriquecimiento ilícito, haciendo abuso de poder de sus funciones públicas, transgrediendo las normas legales y principios éticos y así obtener provechos económicos. Lo cierto es que la corrupción ha alcanzado a casi todos los países convirtiéndose en universal y la República Dominicana no ha sido inmune a este flagelo. La Cámara de Cuentas de la República Dominicana es el órgano rector del Sistema Nacional de Auditoría, encargada del control externo y el proceso de fiscalización de todas las entidades que reciben fondos públicos. La auditoría forense provee una serie de técnicas especializadas en la detección de hechos irregulares y la recolección de prueba, lo cual coadyuvaría a la Cámara de Cuentas a cumplir con la función para la cual fue creada.

***Palabras claves:** Auditoría Forense, Cámara de Cuentas, Investigación, Prevención, Corrupción.*

Abstract

Corruptions consists in illicit enrichment, making abuse of power of public functions, transgressing legal norms and ethical principles and thus obtain economic benefits. The truth is that corruption has reached almost all countries becoming universal and the Dominican Republic has not been immune to this scourge. The Chamber of Accounts of the Dominican Republic is the governing body of the National Audit System and responsible for external control and the oversight process of all entities receiving public funds. The forensic audit provides a series of techniques specialized in the detection of irregular facts and the collection of evidence, which would help the Chamber of Accounts to fulfill the function for which it was created.

Key words: *Forensic Audit, Chamber of Account, Investigation, Prevention, Corruption.*

Parte 1. Marco Introductorio

Introducción

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana es el órgano rector del Sistema Nacional de Auditoría y encargada del control externo en el proceso de fiscalización de todas las entidades que reciben fondos públicos del Estado dominicano. Facultada para la evaluación, inspección y revisión de las gestiones de las entidades gubernamentales, a través de auditorías financieras, de gestión, patrimoniales, integrales, estudios e investigaciones especiales. No obstante, las crecientes denuncias de corrupción en las entidades gubernamentales y la falta de penalización de las mismas, hacen que los esfuerzos de la institución resulten insuficientes para prevenirla y combatirla, siendo una de las causas las técnicas y herramientas utilizadas en las auditorías de investigaciones especiales, aquellas especializadas para casos de denuncias e indicios de corrupción, dado que sus informes carecen de los elementos probatorios para sustentar un caso ante la justicia.

La auditoría forense, como rama especializada de la auditoría en investigaciones de delitos financieros, provee una serie de procedimientos, herramientas investigativas, documentación de evidencias que aportarían los elementos probatorios, según los requerimientos de la justicia, que ayudarían a la Cámara de Cuentas a ser más efectiva en su rol de auditor y fiscalizador de los fondos públicos, así como prevenir la corrupción administrativa.

Hoy día es vista la auditoría forense, entre los expertos, organismos internacionales orientados a la fiscalización y emisión de normas anticorrupción para los gobiernos y los mismos profesionales de la contabilidad, como la herramienta en la cual

la auditoría gubernamental se debe respaldar. Es por esta razón que esta investigación, mediante la descripción del marco teórico de la auditoría forense, sus bondades como ciencia y técnica en las investigaciones de corrupción y apoyo al sector gubernamental, así como la descripción del rol de la Cámara de Cuentas y la evaluación de las características de las investigaciones especiales que realiza, se propone destacar la importancia de la auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales del órgano rector de Sistema Nacional de Auditoría de la República Dominicana.

Capítulo 1 Presentación del Problema

1.1. Planteamiento del problema.

La corrupción es uno de los grandes males que afecta la sociedad a nivel mundial en todos sus ámbitos, tanto en el sector público como el privado. Cada año, este flagelo arrastra consigo significativas sumas millonarias de dinero en detrimento de la misma sociedad, pero también, destruyendo las instituciones, las empresas, la justicia, el Estado y los individuos.

La República Dominicana no ha sido infalible a ella, y dentro del entorno público, ha sido un elemento intrínseco, igual que en otros países, en menor o mayor grado. En los últimos 15 años se han realizado esfuerzos para combatirla y se han creado leyes tales como: ley número 120-01 del 2001 del código de ética del servidor público, derogada por la ley número 41-08, del 2008 de función pública; la ley número 72-02, del 2002 de lavado de activos, derogada por la actual, ley número 155-17 del 2017; la ley número 400-04 del 2004 de libre Acceso a la información pública; la ley número 10-04 del 2004 de la Cámara de Cuentas; la ley número 340-06 del 2006 de compras y contrataciones; ley número 423-06 del 2006 de presupuesto público; la ley número 10-07 del 2007 de la Contraloría General de la República; ley número 76-02 que establece el código procesal penal, modificado por la ley No.550-14 del 2014 del código penal, entre otras. Asimismo, se han fortalecido sus funciones con la creación de diferentes instituciones o dependencias estatales, algunas como resultado de estas leyes, tal es el caso de: La Contraloría General de la República, ministerio público con la Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA), la Cámara de

Cuentas de la República Dominicana, Ministerio de Administración Pública y Dirección General de Ética e Integridad Gubernamental (DIGEIG).

Sin embargo, el nivel actual de percepción de la corrupción en la administración pública va en aumento y en ese sentido, el Índice de Percepción de la Corrupción 2016, elaborado por Transparencia Internacional (2017), ubica a República Dominicana dentro de los sesentas (60) países de mayor percepción de corrupción de los 176 evaluados. Esto revela la debilidad de las entidades públicas para prevenir y perseguir la corrupción, despertando el interés de la sociedad dominicana de exigir que se tomen medidas efectivas para perseguir y castigar a los culpables. Además de la necesidad de que estas instituciones cambien sus estrategias y se apoyen en herramientas que le permitan cumplir con el rol para el cual han sido creadas.

Tal es el caso de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, órgano superior del Sistema Nacional de Control y Auditoría, rector externo. Está facultada, entre otras responsabilidades, de auditar los recursos públicos y la ley 10-04 la habilita para aplicar las herramientas de auditoría o estudios especializados que las investigaciones financieras ameriten. Asimismo, la sentencia No. TC/0001/15, del 28 de enero del 2015, del Tribunal Constitucional (TC), determinó que son las auditorías de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana las que tienen valor jurídico para accionar en el sector público, sin embargo esta institución se ha limitado a la realización de auditorías financieras y algunas investigaciones especiales sin la metodología y técnicas de la auditoría forense, las cuales no les brinda el sustento jurídico que la auditoría forense les ofrece. Es por tal razón que el presente estudio se propone establecer como la aplicación de auditoría forense podría apoyar a la Cámara de Cuentas de la

República Dominicana a realizar con mayor efectividad su rol de auditor externo de los recursos públicos y con ello contribuir a perseguir y sancionar la corrupción en el país.

1.1.1. Justificación.

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana es el órgano rector superior del Sistema Nacional de Control y Auditoría. La ley 10-04 la faculta, entre otras cosas, para auditar los recursos públicos, estableciendo los mecanismos mediante los cuales puede cumplir con esta responsabilidad. Está habilitada para realizar auditorías financieras, auditorías de gestión y auditorías especializadas, sin embargo La Cámara de Cuentas, solo aplica, en su gran mayoría, auditorías gubernamentales financieras, de gestión e investigaciones especiales, las cuales tradicionalmente no han sido suficientes o contundentes para documentar los delitos de corrupción que desde la administración pública se presentan.

Debido a presuntos casos de corrupción reciente sobre obras civiles de construcción en el país, la Cámara de Cuentas fue objeto de debates y opiniones en los principales medios de comunicación nacional sobre la facultad y responsabilidad que tiene esta institución para realizar auditorías forenses, quedando evidenciado el interés de la sociedad de que esta entidad cambie la metodología de investigación sobre la cual ha venido trabajando tradicionalmente y se apoye en métodos de investigación criminalística que incluya aspectos, legales, financieros y contables como la auditoría forense, que le permitirá, con efectividad, combatir y prevenir la corrupción administrativa, el lavado de activos, y demás delitos financieros.

La auditoría forense va mucho más allá de la auditoría convencional, ya que investiga a fondo la ocurrencia de cualquier delito financiero, cumple con el debido

proceso y observancia de levantamiento de evidencias que pueden servir como elementos de pruebas en los tribunales del país, lo que ayudaría a la Cámara de Cuentas a cumplir con lo establecido por la sentencia No. TC/0001/15, del 28 de enero del 2015, del Tribunal Constitucional, que determinó que son las auditorías de esta institución las que tienen valor jurídico para accionar en el sector público.

Es por ello la razón de este estudio, de poder destacar este y otros aspectos que la auditoría forense puede aportar en las técnicas de investigación de la Cámara de Cuentas, no solo para soportar procesos judiciales sino como herramienta preventiva para mitigar el riesgo de fraude o de corrupción de los funcionarios y entidades públicas.

1.2. Delimitación del problema.

El estudio fue desarrollado en la República Dominicana, tomando como referencia la actuación de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana. Siendo la misma de ámbito económico y social. Investigándose los últimos cinco años, por el período comprendido 2012-2016 y analizando el plan de auditoría de auditoría de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana y la auditoría forense en el sector público del país.

1.3. Objetivos de la investigación.

1.4.1. Objetivo general.

- Determinar la importancia de realizar auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

1.4.2. Objetivos específicos.

- Analizar el rol de la Cámara de Cuentas y su marco regulatorio.

- Examinar los aspectos teóricos y legales de la auditoría forense y su aplicación en el sector público.
- Comprobar la utilidad de aplicar auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

Parte 2. Marco Teórico

Capítulo 2. Antecedentes, definiciones y conceptos de la auditoría forense

2.1. Antecedentes del estudio del problema.

Partiendo de que la auditoría forense es una auditoría especializada diseñada para prevenir, investigar y detectar delitos financieros, fraudes, corrupción administrativa, que está basada en demostrar con documentación financiera un fraude y tiene un papel fundamental frente a la justicia en caso de incoación de demandas o sometimientos de los perpetradores de actos indecorosos y corruptos. En la presente investigación buscaremos determinar la importancia de realizar auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

Para apoyar aún más el desarrollo de esta tesis, es necesario conocer algunos estudios de investigaciones que fueron consultados, de experiencias de otros autores relacionados a la auditoría forense en vinculación al sector público. Cabe destacar que hay pocas investigaciones actualizadas sobre el tema en cuestión, por ende fueron consultadas algunas fuentes con más de cinco años de investigación.

En el artículo “La Auditoría Forense y su Aplicabilidad en el Sector Público”, Araya (2016) hace referencia a la auditoría forense como una labor de prevención, detección del fraude y de la corrupción. Él explica que el rol de la auditoría forense gubernamental no solo es de detectar fraude sino más bien de prevenirlo. También, la resalta como una técnica de auditoría especializada que brinda al auditor la capacidad para investigar las señales de alerta, observar conductas, comportamientos de los funcionarios que pueden ser indicadores de los posibles fraudes que se presentan en la organización. Señala cuáles son esas advertencias de alertas, entre las que están:

“cambios en el comportamiento, rumores de riqueza desproporcionada, mejora no justificada de condición económica, otros” (Araya, 2016, p. 1).

En la tesis “La Auditoría Forense como Herramienta de Lucha Contra el Fraude y la Corrupción en las Empresas del Perú y Chimbote” (Polo & Vásquez, 2014) expresan: “la auditoría forense es para alcanzar un fin, no es un fin en sí mismo” (p. 1).

La consideran como una herramienta para prevenir y combatir la corrupción gubernamental y manifiestan que es una técnica efectiva para ayudar a la justicia a cumplir con su precepto. (Polo, et al., 2014).

La Comisión Técnica Especial de Ética Pública, de Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), como parte integrante de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), en su XV asamblea de Junio del 2005, presentó la ponencia: “Auditoría Forenses, Herramienta de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Lucha Contra la Corrupción”, en la cual indicaba que la auditoría forense por sus acciones de prevención y disuasión constituye un aporte muy valioso que permite a las entidades fiscalizadoras luchar efectivamente contra la corrupción, coordinadamente con los órganos judiciales, y muestra la necesidad de las entidades fiscalizadoras de instrumentar la auditoría forense como una técnica que permita evitar este flagelo global. (CEPAT, 2005).

En la tesis “La Auditoría Forense: Un Instrumento de Mitigación del Riesgo de la Corrupción en una Empresa del Sector Público”, Sanchez (2015), manifiesta que la auditoría forense es una parte fundamental en el sector público, permitiendo la adaptación de las medidas y planes que llevan a cabo ante la posible ocurrencia de riesgo de amenaza de corrupción. Es un instrumento de mitigación del riesgo para prevenir la corrupción de

la empresa del sector público y la preservación del patrimonio. La responsabilidad del contador público, el auditor y jefe de control interno en el ejercicio de su profesión es determinante y decisiva a la hora de evitar un fraude, delito o corrupción debido a que su función es la revisión de la información que se presenta con la cual se toma las decisiones importantes para la empresa pública (Sanchez, 2015).

Todos estos criterios apoyan el desarrollo de esta investigación, ya que los análisis realizados por estos autores guardan cierta relación y por ende aportan datos en el estudio de este tema.

2.2. Auditoría forense: Origen y antecedentes históricos.

2.2.1. Origen de la auditoría forense.

La auditoría se ha venido diversificando en diferentes especialidades o ramas y una de ellas es la auditoría forense, cuyo “término forense proviene del latín “forensis” que significa público y manifiesto o perteneciente al foro; a su vez, “forensis” se deriva de “fórum”, que significa foro, plaza pública, plaza de mercado o lugar al aire libre”(Cano & Lugo, 2005, p. 16).

De acuerdo con la tesis de maestría: “La Auditoría Forense: Un Instrumento de Mitigación de Riesgo de la Corrupción en una Empresa del Sector Público”, sobre los orígenes de la auditoría forense, la autora Sanchez (2015) cita que cuando se habla del surgimiento de la auditoría forense, se refiere a los orígenes del código Hammurabi 1780 a. C., aunque en aquellos tiempos no existía la contabilidad de partida doble, este documento fue el primero que trataba de leyes y en algunos de su fragmentos interpreta aspectos de auditoría forense donde destacaba cómo demostrar con evidencia contable un fraude.

Durante la revolución industrial en el siglo XVIII y a medida que las empresas crecían considerablemente, los propietarios se vieron obligados a contactar personas en las cuales delegar funciones que estuvieran a cargo de sus empresas, de ahí surgió la necesidad de estos en contratar a auditores para detectar errores o fraudes. El auditor asumía responsabilidad frente al fraude. En el año de 1940 era creciente la demanda de trabajo para los auditores y fueron modificadas las normas para que el auditor no tuviese responsabilidad en la identificación del fraude (Sanchez, 2015).

Tiempo después en la el siglo XX la profesión consideró que la auditoría basada en detectar fraudes salía muy costosa y fue sustituida en aquel entonces por el examen del control interno, entendiendo que era la mejor práctica para mitigar riesgos. Para los años 30, en los Estados Unidos, se hace alusión de un contador que utilizó las técnicas forenses, que a pesar del poco conocimiento de esta ciencia especializada, logró demostrar con documentaciones la prueba del delito de lavado del famoso gánster Alphonse (Al) Capone (Sanchez, 2015).

En 1990, en el mundo se presentaron varios escándalos de corrupción y fraude y auditores fueron hallados culpables por omisión. A raíz de esto, la auditoría forense tomó un auge significativo, tanto así, que en 1996 la Junta de Normas de Auditoría (ASB) de American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), formada en octubre de 1978, en Estados Unidos, responsable de la promulgación de norma de auditoría y certificación, emitió una guía para los auditores, exigiendo una evaluación del riesgo de errores en los estados financieros en todas las auditorías (Sanchez, 2015).

En 1992 se dio a conocer la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (Association of Certified Fraud Examiners). Sus actividades incluyen la producción de

información sobre el fraude, herramientas y formación. En el año 2002 surge la Ley Sarbanes-Oxley en Estados Unidos a consecuencia de los escándalos de corrupción y fraude de importantes empresas americana como la Enron. Esta ley vino a regular las funciones financieras, contables y de auditorías. Penalizando en una forma severa el crimen corporativo y de cuello blanco (Reinoso, 2010).

En el año 2008 fue creado el Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude (IIAFA) con domicilio fundacional en la República de Panamá. Entre los objetivos del IIAFA esta:

Unir, capacitar y certificar internacionalmente a todos sus miembros en el área de Auditoría Forense Antifraude, máxima especialización del Contador Público y disciplina que atiende de manera integral la prevención, disuasión, control, detección, investigación, el cumplimiento regulatorio, la certificación o descarte del Fraude, la Corrupción y el Lavado de Dinero, minimizando los riesgos que representan estos flagelos para las personas, empresas y gobiernos (Estatutos IIAFA, 2008, p. 1).

En la actualidad, la auditoría forense ha tomado un gran auge a nivel mundial por considerarla como una herramienta eficaz en la prevención y detención de fraudes, corrupción administrativa, lavado de activos y otros delitos financieros, siendo aplicada tanto en el sector público como privado, además de brindar la fuerza jurídica en la presentación de pruebas en los tribunales.

2.2.2. Antecedentes históricos de la auditoría forense en el mundo.

Acontecimientos en el mundo sobre casos de corrupción y fraude en sectores económicos privados y públicos sirvieron como base de desarrollo de la auditoría forense

en sus inicios, ya luego más adelante, la utilización de la misma como técnica o ciencia especializada en la investigación de delitos financieros y su rol en la identificación de evidencias y aportes de pruebas como soporte de los casos para la justicia.

Uno de los casos históricos que reseña el uso de técnicas forenses en la investigación criminalística lo fue el caso de Alphonse (Al) Capone, famoso gánster, quien para la época de 1930, en la prohibición de ventas de licor y el juego de azar en los Estados Unidos, formaba parte y dirigía el crimen organizado. Desafiando a las autoridades con todo tipo de delito, asesinato, enriquecimiento ilícito, lavado, contrabando, soborno y extorsión, manteniéndose al margen de la ley. No fue sino hasta que un contador del área de impuestos dio con la idea de inculparlo con la ley de impuestos. Es cuando se inician y aplican las técnicas de investigación financiera con la finalidad de levantar pruebas y evidencias para llevar ante un tribunal a Al Capone. Los contadores y auditores junto con la fiscalía pudieron demostrar la evasión de impuestos y lavado, logrando una condena por fraude al fisco, más no así por los casos de asesinatos y extorsión (Azucena, Hernandez , & Chacon , 2011).

A principios de este siglo XXI, se produjeron otros casos de corrupción y fraude que para su investigación fue necesario auxiliarse de la auditoría forense. Estos casos fueron de tal transcendencia que provocaron que las sociedades, a través de sus gobiernos y organismos rectores, repensaran las estrategias y buscaran otras iniciativas que pudieran contrarrestarlos. Así mismo esto permitió que la auditoría forense recobrara mayor fuerza y reconocimiento como herramienta de investigación en delitos financieros. Dos de ellos fueron el caso Parmalat en Italia y el caso Enron en Estados Unidos (Azucena, Hernandez , & Chacon , 2011)

Para el 2001 en Italia, la empresa Parmalat productora de lácteos, con el objetivo de realizar inversiones que le permitirían expandirse internacionalmente, acudió a financiamientos, sin embargo, estas nuevas inversiones o filiales no produjeron el retorno esperado, lo que provocó que la empresa no pudiera cubrir sus compromisos. Con la expectativa de que esta podía ser una crisis temporal, empiezan a manipular sus informaciones financieras para presentar resultados positivos y así optar a nuevos financiamientos. Parmalat colocó de manera fraudulenta bonos y pagares, sobreestimando sus activos y subestimando sus pasivos. Crearon fondos ficticios y documentos falsos, entre ellos una confirmación del Bank of América con monto de € 3.950 millones de efectivo disponible, mostrando saldos de caja inexistentes (Ochoa, Zamarrá, & Guevara, 2011).

Parmalat engañó a sus inversionistas norteamericanos ocultando las pérdidas e inflando sus inversiones. Todo esto ocurrió con el contubernio de sus auditores externos Grant Thornton. El fraude empieza a descubrirse con el cambio de auditores para la casa matriz, la firma Deloitte, esto debido a que la legislación de Italia obliga a cambiarlos al cabo de 9 años. Para la filiales si se mantenía Grant Thornton. En las consolidaciones de estado, Deloitte como responsable de la auditoría global, solicitaba y recibía informaciones de Grant Thornton, quienes reportaban datos favorables. El documento que detonó el fraude fue la confirmación ficticia de Bank of América por € 3.950 millones. Ambas firmas fueron imputadas por la justicia como partes responsables, particularmente en el caso de Deloitte, por haber aprobado los informes anuales de la empresa (Ochoa, Zamarrá, & Guevara, 2011).

De acuerdo con los autores Ochoa, Zamorra, & Guevara, 2011, en su publicación “¿Cuál ha sido la responsabilidad de las Auditorías en los escándalos financiero?”, exponen que el caso de la empresa Enron fue:

Conocido como el fraude contable más famoso, Enron era una compañía que negociaba con energía, el fraude inició desde 1999 cuando Enron comenzó a crear entidades de propósito especial, (SPE por su sigla en inglés) a las que trasladada su cartera altamente riesgosa, dejando en sus balances cartera sana, sin mora. En el 2000, creó una serie de compañías, también SPE, para manejar el riesgo de telecomunicaciones que era un sector donde no tenía experiencia. Posteriormente, empezaron los problemas de liquidez y los bajos rendimientos recibidos de múltiples inversiones. A finales del 2000, cuando el sector de las telecomunicaciones colapsó, aumentaron las necesidades de efectivo y estas fueron detectadas por analistas independientes y por los auditores. Fue así como el 2 de diciembre la compañía ENRON se declaró en quiebra, despidió a miles de empleados y generó pérdidas millonarias para los fondos de pensiones y los accionistas en general (Ochoa, Zamorra, & Guevara, 2011, p. 127).

A partir de este caso, Estados Unidos aprueba la ley Sarbanes & Oxley, la cual refuerza la figura del auditor independiente y establece medidas para regular el ejercicio de las firmas auditoras en cuanto a los servicios que pueden y no ofrecer a las empresas, reformando la auditoría y estableciendo un organismo supervisor de las firmas de auditoría, “Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB”. Impone mejoras en las revelaciones de los estados financieros, el control interno, la figura de gobierno

corporativo y comité de auditoría interna para las grandes corporaciones que cotizan en bolsa, etc.

En el caso de Parmalat, a diferencia de los Estados Unidos, las medidas adoptadas fueron enfocadas a preservar la empresa y los empleos que esta generaba. El gobierno italiano solicitó a la Comisión Europea reconocer en estado de crisis el sector lácteo y aprueba ley sobre quiebra, la cual incluye la figura de un comisario extraordinario, entre otras.

La auditoría, que hasta entonces se había centrado en constatar mediante muestreo si las informaciones de los estados estaban acorde a los principios y normas, o en la medición y revisión del control interno en las empresas, retoma la importancia de la detección de fraude, siendo la rama de la auditoría forense la que cubre ese aspecto.

En América Latina, específicamente en Brasil, otro acontecimiento que pone de manifiesto la utilidad de la auditoría forense es el caso “Lava Jato”, por afectar, no solo a Brasil, sino a otros países de la región y fuera de ella, como: Argentina, Colombia, Perú, Panamá, República Dominicana y Estados Unidos. Relevante para la justicia y la auditoría forense, pues se trataba de operaciones de lavado de activos y corrupción sin precedentes:

Comenzó en julio de 2013, cuando la Policía Federal de Curitiba (estado de Paraná) descubrió una operación de lavado de activos de mediano tamaño. El caso llevó hasta el cambista Alberto Youseff, experto en blanqueo de dinero. Su testimonio, junto al de Paulo Roberto Costa, ex director de Abastecimiento de Petrobras, fue la chispa que hizo estallar este escándalo de dimensiones mundiales. Petrobras licitaba sus obras a grandes empresas de ingeniería y

construcción de Brasil, como parte de un programa impulsado por el presidente Lula y su entonces ministra de Energía, Dilma Rousseff, para estimular la creación de empleos en el país. Para favorecer la contratación de ciertas empresas, la petrolera brasileña pedía sobornos que rondaban el 3% del presupuesto, que se repartía entre políticos y empresarios. El dinero era reintroducido al sistema a través de negocios de hoteles, lavanderías y estaciones de gasolina para ser blanqueado. Luego era transferido al extranjero, a través de empresas 'fachada', a cuentas en China y Hong Kong. Según las autoridades judiciales brasileñas, este conjunto de constructoras corrompió a funcionarios de distintos países para obtener importantes concesiones en toda América Latina. El dinero que se pagaban en coimas era cargado al costo final de las obras a través de adendas al contrato original. Ganaba la constructora, ganaba el funcionario corrupto, perdía el Estado, (Del Rio & Palacios, 2017).

La justicia brasileña se apoyó en equipos especializados de auditoría forense para la realización de las investigaciones y lo mismo se hizo en los demás países. A la fecha de realización de esta tesis este caso aún se mantiene en curso en la justicia.

En el país, la Procuraduría General de la República Dominicana se ha apoyado de las informaciones y documentaciones entregadas, en cooperación por la justicia de brasileña, como resultado de las investigaciones del caso Lava Jato. También, solicitó a la Cámara de Cuentas de la República Dominicana la realización de auditorías forenses a las obras civiles ejecutadas en el país. Esta sería la primera investigación de auditoría forense que conduciría el organismo superior del Sistema Nacional de Control y

Auditoría, fiscalizador del patrimonio público dominicano. Actualmente, la entidad se prepara para la realización de las mismas.

2.2.3. Antecedentes históricos de la auditoría forense en la República

Dominicana.

Sobre los inicios de la auditoría forense en la República Dominicana, poca información se tiene documentada al respecto, pero en entrevista realizada del 18 de Julio del 2017, el Dr. Enrique Cambier, quien es docente y coordinador de tesis de la Universidad Pedro Henríquez Ureña (UNPHU) en los programas de contabilidad y auditoría, contador con maestría en auditoría integral y doctorado en didáctica y gestión de centros educativos en la Universidad de Sevilla, informó para esta investigación lo siguiente:

La auditoría forense en nuestro país empieza a nivel de los bancos con lo que se conocía como auditorías especiales. Antes, las administraciones de los bancos solicitaban a firmas auditoras externas que se investigara y analizara desde el punto de vista de la metodología de auditoría, cualquier irregularidad que consideraran pertinentes investigar. Además, les exigían una elaboración de papeles de trabajo organizados, los cuales le servirían como evidencias en los tribunales para convertirse en futuras pruebas. Posteriormente, luego del año 2000, llega al país el licenciado Miguel Cano y el doctor Danilo Lugo, quienes desarrollaron el tema o el nuevo concepto de lo que sería la Auditoría Forense. Estos señores mediante cursos de educación continuada expandieron en el país el conocimiento de auditoría forense orientado al delito del fraude y sus aspectos legales.

En la actualidad, la auditoría forense se ha diseminado por todo tipo de organizaciones, ya que las organizaciones tienen sentido de eficiencia y prevención de delitos, además de una orientación a investigarlos cuando son detectados. Aunque la auditoría forense se basa en hechos pasados, también es preventiva porque procura recomendar acciones para que los delitos no se cometan o si se comenten puedan ser descubiertos oportunamente, ya que el promedio de descubrir un delito es de seis meses o un año y prácticamente el autor podría o no estar en la organización (E. Cambier, comunicación personal del 18 de julio del 2017).

En cuanto a los antecedentes de la auditoría forense en el país, existen varios casos que evidencian la utilización de la misma en las investigaciones de delitos financieros, entre los cuales se encuentran los fraudes bancarios de las entidades: Banco Intercontinental (Baninter), Banco Nacional de Crédito (Bancredito) y el Banco Mercantil, siendo estos los de mayor trascendencia en el país por la crisis económica que ocasionaron a principio del presente siglo. En los informes de auditorías realizados por Banco Central a través de la firma “Guzmán, Tapia & CO PKF (2003) y el Informe del Panel de Expertos Internacionales: Crisis Bancaria Dominicana (2005)”, informan que el Banco Intercontinental (BANINTER), institución bancaria de capital privado de la República Dominicana, posicionada en el mercado como uno de los principales bancos hasta el momento de su quiebra en el año 2003, provocó inestabilidad financiera nacional, como resultado del fraude corporativo realizado por sus ejecutivos, considerado como uno de los más grandes acontecidos y estimado en MMRD\$55,000 (cincuenta y

cinco mil millones) el cual manejaban mediante una contabilidad paralela, no reportada a los organismos reguladores (Guzman, Livacic, Mauch, & Ortiz, 2005).

En el año 2003, los ejecutivos del Baninter iniciaron proceso de venta de la entidad al Banco del Progreso, quienes habían mostrado intención de compras, pero al profundizar sobre el estado del banco y sus activos, identificaron que el banco tenía serios problemas financieros y declinaron la intención de adquirirlo. Esto hizo, entre otras cosas, que las autoridades monetarias y financieras intervinieran el banco, percatándose del enorme déficit que este tenía y que hasta entonces, no había sido advertidos por ellos (Guzman, Tapia & Co PKF, 2005).

En las auditorías forenses que estos organismos reguladores efectuaron, Banco Central y Superintendencia de Bancos, identificaron operaciones en el sistema de banco, las cuales no fueron reportadas en la contabilidad oficial de la entidad. De acuerdo con el informe de la firma auditora Guzmán Tapia & Co PKF (2005), se mantenía una contabilidad paralela a la cual denominaban Interbanco, del período que abarcaba enero del 2002 a marzo del 2003. “Interbanco manteniendo activos y pasivos por encima de los RD\$ 50 mil millones, en comparación con los informes oficiales entregados al Banco Central, que reportaban activos y pasivos por el orden de RD\$ 25 mil millones” (Guzman, Tapia & Co PKF, 2005, p. 4).

El sistema estaba preparado para que durante el día las operaciones se realizaran con normalidad y en la noche determinadas transacciones fueran registradas en una cuenta especial, generando informaciones financiera distorsionadas, las cuales eran reportadas a los órganos reguladores.

Sobre las facilidades de liquidez que recibía Baninter del Banco Central, esta auditoría identificó que eran utilizadas inapropiadamente, se cancelaban depósitos y se incrementaban créditos a clientes vinculados y personal de la entidad, se aumentaban sobregiros a clientes desvinculados y efectuaban donaciones, gastos de nómina y bienes (Guzman, Tapia & Co PKF, 2005).

Otra auditoría forense importante derivada de este caso de Baninter, fue la realizada al proceso de intervención, administración y liquidación de los activos de Baninter, a manos de la Comisión Liquidadora Baninter, la cual fue realizada por la firma BDO Ortega y Asociados en el 2007, a requerimiento del Banco Central. Esta auditoría, además de mostrar las irregularidades en las cuales se aprecian grandes diferencias en los registros contables con los registros auxiliares y la realidad de sus activos y pasivos del Baninter, revela que el proceso de liquidación no se manejó apropiadamente, que la obligación máxima que debía de respaldar el Banco Central en el proceso de intervención del Banco Intercontinental era de RD\$500,000 por ahorrante, que se debió aguardar el proceso de liquidación de los activos del Baninter para cubrir a los depositantes, según el punto 554, página 157 del informe. También, el informe establece que los activos no fueron liquidados por su valor real, que se les aplicaron descuentos significativos que los dejaba muy por debajo de sus tasaciones de mercado, entre otros aspectos. Esa auditoría indicaba que tuvieron limitaciones en el alcance por informaciones relevantes que no le fueron suministradas, así como entrevistas a los funcionarios de los organismos reguladores, quienes administraron el proceso de intervención y liquidación del banco, los cuales no atendieron las solicitudes realizadas por los auditores, según se cita en el programa “El Informe” de Alicia Ortega (Ortega, 2015).

Caso Banco Mercantil, del 2003. Según Veloz, A. (2005), la auditoría forense que se llevó a cabo al 30 de Septiembre del 2003, reveló que uno de los aspectos más sobresalientes de la mala práctica bancaria registrada en el Banco Mercantil (BM) consistió en la violación del límite de préstamos a vinculados, es decir a inversionistas del propio banco y relacionados, fundamentando sus conclusiones en que las Normas Prudenciales que establecen que los préstamos a partes relacionadas o vinculadas de cualquier banco no deben exceder al capital más las reservas del banco, en ese momento. A la fecha de la auditoría, el Banco Mercantil informó al Banco Central que los préstamos a vinculados ascendieron a RD\$651.7 millones, mientras que el capital más las reservas de ese intermediario financiero era de RD\$52.6 millones, es decir que a las partes relacionadas se le concedieron préstamos por un monto que superaba 12 veces el capital más las reservas del banco, violando las normas prudenciales. El seguimiento a los pagos era débil, por lo que le reflejó una calificación de D y E a las carteras, el monto ascendía a RD\$2,023.3 millones, siendo el importe total de la cartera de RD\$2,353.2, por lo que el banco estaba quebrado (Veloz, 2005).

Caso Banco Nacional de Crédito, Bancrédito, 2003. De acuerdo a lo referido por Veloz, A. (2005), dice que:

La historia del Banco Nacional de Crédito (Bancrédito) no resulta diferente a la del Banco Mercantil ni a BANINTER, según se establece en la auditoría forense finalizada el 12 de agosto del 2004. Las operaciones que llevan a la quiebra a este banco se trataban de préstamos a empresas vinculadas que tenían escasa posibilidad de repago ya que presentaban una situación financiera cuestionable debido a excesivas deudas locales e internacionales. Estas empresas tenían

sobregiros en Bancrédito que ascendieron a un poco más de los RD\$26,000.0 millones, los que el Banco Central pagó en su totalidad. Posteriormente, apareció otro hueco financiero en el off-shore que tuvo repercusiones en la operación de salvamento por US\$292.0 millones, los cuales fueron en parte cubiertos por el Banco Central. (Veloz, 2005, p. 1).

Estos antecedentes nos dejan de manifiesto que la auditoría forense ha sido aplicada en el país como herramienta especializada para las investigaciones financieras, y en casos tan importantes como la de las entidades financieras que causaron la crisis bancaria del 2003.

2.3. Definición y conceptos de la auditoría forense.

2.3.1. Conceptos de auditoría forense.

Como parte de esta investigación fueron consultados algunos estudios realizados por otros autores, referentes a la auditoría forense, en las cuales exponen sus conocimientos y experiencias vinculados al sector público. A continuación se citan algunos conceptos y definiciones sobre auditoría forense:

El Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana refiere los siguientes conceptos sobre auditoría forense:

Remitiéndonos al diccionario hispano universal, observamos que el término forense corresponde al latín **forensis**, que significa público, sin embargo y complementando su significado podemos remitirnos a su origen **forum** del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades Romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; lo forense se vincula

con lo relativo al derecho y 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, para nuestros tiempos, en la corte.

Inicialmente la auditoría forense se definió como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: Enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc. Sin embargo, la auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre: crímenes fiscales, crímenes corporativos y fraude, lavado de dinero y terrorismo, discrepancias entre socios o accionistas, siniestros asegurados, disputas conyugales, divorcios y pérdidas económicas en los negocios, entre otros (Cano & Castro, 2004, p. 2).

En el artículo “La Auditoría Forense y su Aplicabilidad en el Sector Público”, Araya (2016) hace referencia a la auditoría forense como una labor de prevención, detención del fraude y de la corrupción. Él explica que el rol de la auditoría forense gubernamental no solo es de detectar fraude sino más bien de prevenirlo. También, resalta que como es una técnica de auditoría especializada, brinda al auditor la capacidad para investigar las señales de alerta, observar conductas, comportamiento de los funcionarios, que pueden ser indicadores de los posibles fraudes que se presentan en la

organización. Indica cuáles son esas señales de alertas, entre las que están: “Cambios en el comportamiento, rumores de riqueza desproporcionada, mejora no justificada de condición económica, otros” (Araya, 2016, p.1).

En la tesis “La Auditoría Forense como Herramienta de Lucha Contra el Fraude y la Corrupción en las Empresas del Perú y Chimbote” (Polo & Vásquez, 2014) expresan: “la auditoría forense es para alcanzar un fin, no es un fin en sí mismo” (p. 1).

La consideran como una herramienta para prevenir y combatir la corrupción gubernamental y manifiestan que es una técnica efectiva para ayudar a la justicia a que cumpla con su precepto (Polo, et al., 2014).

La Comisión Técnica Especial de Ética Pública, de Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), como parte integrante de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), en la XV asamblea de Junio del 2005 de esta última, presentó la ponencia: “Auditoría Forenses, Herramienta de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Lucha Contra la Corrupción”, en la cual indicaba que la auditoría forense por sus acciones de prevención y disuasión constituye un aporte muy valioso que permite a las entidades fiscalizadoras luchar efectivamente contra la corrupción, coordinadamente con los órganos judiciales, y muestra la necesidad de las entidades fiscalizadoras de instrumentar la auditoría forense como una técnica que permita evitar este flagelo global (CEPAT, 2005).

En la tesis “La auditoría Forense: Un Instrumento de Mitigación del Riesgo de la Corrupción en una Empresa del Sector Público”, Sanchez (2015), manifiesta que la auditoría forense es una parte fundamental en el sector público, permitiendo la adaptación de las medidas y planes que llevan a cabo antes la posible ocurrencia de riesgo de

amenaza de corrupción. Es un instrumento de mitigación de riesgo para prevenir la corrupción de la empresa del sector público y la preservación del patrimonio.

La responsabilidad del contador público, el auditor y jefe de control interno en el ejercicio de su profesión es determinante y decisiva a la hora de evitar un fraude, delito o corrupción debido a que su función es la revisión de la información que se presenta con los cuales se toma las decisiones importantes para la empresa pública (Sanchez Roa, 2015).

La Asociación de Examinadores de Fraude (ACFE por sus siglas en inglés) define la contabilidad forense o auditoría forense como el uso de las habilidades profesionales en temas relacionados con potenciales o actuales litigios civiles o penales, aplicando, pero no limitado, a los principios contables y de auditoría de general aceptación; la determinación de la pérdida de beneficios, ingresos, activos, o daños; la evaluación del control interno; fraude; y cualquier otro asunto relacionado con conocimientos contables en el sistema jurídico (ACFE, 2014).

Se pudiera resumir que la auditoría forense es una auditoría especializada diseñada para detectar delitos financieros, fraude, corrupción administrativa y que está basada en demostrar con documentación financiera un fraude y esta tiene un papel fundamental frente a la justicia en caso de demanda o sometimiento de actos dolosos y corruptos.

Otros argumentos sobre auditoría forense que se pueden señalar son su utilización, la cual es aplicada para detección de delitos financieros, es decir, fraudes, lavado de activos, corrupción privada o pública, etc. Se diferencia de la auditoría financiera en varios aspectos como en el alcance, ya que la auditoría financiera delimita hasta donde llega su revisión, trabaja por muestreo y materialidad, mientras que la auditoría forense

investiga delegaciones específicas, revisando el universo completo de la documentación existente sin importar la materialidad y no debe tener limitado el alcance. También, en la frecuencia debido a que en la auditoría financiera, se realiza periódicamente, la forense no es recurrente. Así mismo, el tipo de informe que se entrega al concluir el proceso, en el caso de la financiera, es un modelo estándar, definido por las normas de auditoría, en el cual se emite una opinión. En el forense no es un informe estándar, no se emite una opinión, más bien, se describen los hallazgos. Además, el objetivo, en el caso de la auditoría financiera es verificar si los estados están razonablemente presentados acorde a las normas, mientras que la forense es determinar si hay fraude u otro delito financiero.

2.3.2 Objetivos de la auditoría forense.

De acuerdo con la tesis: “Efectos de la Auditoría Forense en la Investigación del Delito de Lavado de Activo en Perú”, el autor Pineda (2015) indica que la auditoría forense por ser utilizada como una técnica especializada para evitar y detectar fraude, persigue ciertos objetivos y entre los cuales hace mención de:

Luchar y prevenir contra la corrupción, el fraude y el enriquecimiento ilícito. Evitar la impunidad, colaborando con el proceso penal mediante la correcta documentación de las pruebas fehacientes que le permitan a la justicia actuar con seguridad frente a actos indecorosos. Promover la credibilidad de las instituciones públicas y funcionarios públicos al exigir rendición de cuentas ante la autoridad superior. Disuadir, en los individuos las prácticas deshonestas promoviendo la responsabilidad y transparencia de sus actos y gestión realizada. Detectar las señales de alerta, observar conductas, comportamiento de los individuos, que pueden ser indicadores de los posibles fraudes que se

presentan en la organización relacionado con la gestión y función pública, (Pineda, 2015, p. 51).

Estos objetivos buscan contribuir que la aplicación de la auditoría forense sea eficaz y que sirva como herramienta de apoyo en los organismos fiscalizadores del país.

2.3.3 Características de la auditoría forense.

Las características de la auditoría forense son cualidades que la diferencian de las demás auditorías, entre las que se pueden mencionar, según Badillo (2008): El propósito u objetivo, el cual busca la verdad de los hechos y se enfoca en la obtención de evidencias suficientes y competentes. Asimismo, la integración del conocimiento, que se refiere a que la auditoría forense combina áreas de investigación, análisis financiero, técnicas criminalísticas, recopilación de pruebas, legislación penal y otras. Por ello el auditor forense debe ser altamente calificado. Además, está la recolección de evidencias y admisibilidad de la prueba que tiene que ver con la necesidad de recolectar información, testimonios, documentos que sirvan como evidencia habiendo sido levantada cumpliendo el debido proceso que establece la ley para que puedan ser aceptadas ante un tribunal como prueba del delito. También está el alcance, el cual no está limitado, cubre el período que abarque el fraude que se investiga y finalmente, la característica de testificar o fungir como testigo en casos judiciales ante un juez si es requerido (Badillo , 2008).

2.3.4. Etapas de la auditoría forense.

En la tesis “Auditoría Forense: Práctica Contable para Detectar el Fraude en la Administración Pública”, el autor Uzcategui (2004), se refiere a las etapas de la auditoría forense e indica que el auditor forense debe de llevar en forma cronológica y ordenada las fases que deben desarrollarse para la consecución de los objetivos

planteados de forma oportuna. Estas etapas implican, la planeación, la ejecución del trabajo, la redacción del informe y finalmente el testimonio ante la corte como testigo experto, las cuales se detallan a continuación:

La planeación: En toda investigación es necesario la planeación de acuerdo a la información para la determinación a la realidad de los hechos en esta fase comprende la estrategia global de la auditoría, se describe la labor que se va a desarrollar minuciosamente, los pasos a seguir, también se establece los objetivos, de igual manera, se plantea una orientación sobre la naturaleza, alcance y procedimientos que corresponde aplicar, así como la determinación de la fuente y levantamiento de la información. Debe de ser flexible a cambios, ya que la planeación abarca todas las etapas de la auditoría y hasta tanto el documento final no sea aprobado y distribuido, su contenido puede estar sujeto cambios o ajustes.

La ejecución: Esta fase implica el trabajo de campo con la revisión de las informaciones, indagaciones e investigaciones a auditar por parte del auditor o los auditores, la recolección de evidencia suficiente y la documentación de las mismas a través de los procedimientos técnicos forenses y de levantamiento de pruebas. Se realiza la evaluación del plan para llevar un control de si se está cumpliendo con lo establecido. Se evalúa los resultados de la recolección de evidencias y hallazgos, los cuales son de importancia para la elaboración del informe.

Informe: En esta etapa se describen los hechos y es donde se plasman las conclusiones y hallazgos encontrados así como también las recomendaciones sugeridas por el auditor ejecutor de la auditoría. Por el carácter confidencial que tiene el informe de auditoría forense no es conveniente socializar las conclusiones con el auditado para

validar información como es el caso de una auditoría financiera o convencional (Uzcategui, 2004).

Para que un informe o dictamen pueda ser suficiente ante la justicia según el Código Procesal Penal de la República Dominicana, artículo 212, “El dictamen debe ser fundado y contener la relación detallada de las operaciones practicadas y sus resultados, las observaciones de las partes o de sus consultores técnicos, en su caso, y las conclusiones que se formulen respecto de cada tema estudiado” (Código Procesal Penal, 2002).

Testigo experto: Corresponde a la última parte de las etapas de auditoría forense, en esta fase el auditor funge como testigo para revelar ante un juez los hallazgos encontrados, presentando las pruebas suficientes y competentes. Uzcategui (2004), explica que:

Para que las pruebas puedan ser habilitadas como evidencia legal ante la corte deben cumplirse con los siguientes factores de admisibilidad: Orden del Juez competente para investigar y recopilar evidencia. Deben ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación. No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia. No haber cometido divulgación de la información con las personas comprometidas. No haber cometido mala manipulación y contaminación de las evidencias, borrar información por descuido. No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien (Uzcategui, 2004, p. 47).

2.3.5. Ámbito de aplicación de la auditoría forense.

La auditoría forense puede aplicarse tanto en el sector privado como público y no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje. También el profesional forense es llamado a participar en distintas actividades, tales como: Fraudes fiscales, crimen cooperativo, lavado de dinero, corrupción, deslegitimación del sistema político, mala asignación de los recursos económicos, distorsión de los recursos económicos, entre otros (Cano & Castro, Auditoría Forense, 2004).

2.4. Pericia para realizar auditoría forense.

De acuerdo con las definiciones de auditoría forense citadas anteriormente, en las que se establecen que este tipo de auditoría es muy especializada, se hace preciso que para su debido ejercicio y el logro de los mejores resultados, se requiere que quienes la ejerzan cuenten con la pericia necesaria para su correcta aplicación. Definiendo la palabra pericia como “habilidad para realizar cierta clase de trabajo o actividad” (Thefreedictionary.com, 2017).

En el artículo “¿Quién ejerce la auditoría forense en los delitos económicos y financieros?” Pantoja, J. (2012), explica que:

La auditoría forense debe estar altamente capacitada, estar al tanto de temas como contabilidad, auditoría, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación y otras disciplinas. En adición a los conocimientos de la materia que se investiga, los profesionales que integren esa área especializada deben incluir en sus conocimientos aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección de pruebas y evidencias (p. 244).

También, indica que el auditor forense debe tener una muy completa capacitación con énfasis en delitos económicos y financieros; además de un conocimiento referentes a la parte de investigación, en el procedimiento penal acusatorio, para evitar arruinar las evidencias y por consiguiente la investigación. Esto obliga a los auditores forenses a prepararse, además del campo contable y financiero, en el campo jurídico y legal (Pantoja, 2012).

Asimismo en la publicación “Auditoría Forense”, el autor Rozas, A. (2009) explica que:

Las nuevas metodologías que utiliza la auditoría forense requieren que el auditor forense tenga algunas habilidades que no son tradicionales en el auditor de estados financieros, tales como: identificación de problemas financieros, conocimiento de técnicas investigativas, conocimiento de evidencia, interpretación de información financiera, presentación de hallazgos. La primera y la cuarta de éstas, hacen que el auditor forense utilice más las técnicas financieras y no tanto los soportes contables; la segunda, conlleva una acción de tipo detectivesca; la tercera y la quinta, de carácter legal, con el fin de acumular evidencia, válida en los procesos judiciales, la cual va mucho más allá y es diferente de la evidencia de auditoría (p. 76).

Continúa diciendo que:

Se resalta la mentalidad investigativa (detectivesca) como la habilidad básica, la cual supera la mentalidad de la auditoría tradicional. Esta última se basa en la limitación del alcance y la materialidad, en el uso de muestreo para recolectar evidencia. La auditoría forense no se puede restringir a la materialidad y el

muestreo, requiere basarse en los procesos judiciales determinado por la ley. En ese sentido se requiere de creatividad, curiosidad, perseverancia, sentido común, sentido de negocios y confidencialidad (Rozas, 2009, p. 76).

2.5. La Prueba.

“Actividad procesal, realizada con el auxilio de los medio autorizados por la ley y encaminada a crear la convicción judicial acerca de la existencia o inexistencia de los hechos confirmados por las partes en su alegación” (Barrios, 2015, p. 3).

“La prueba se denomina como la demostración legal de la verdad de un hecho. Representando justificar la verdad por los medios que autoriza y reconoce como eficaces la propia ley” (Fontán, n.d.).

“La Prueba, ha sido definida como: "todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición". Forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad de un hecho” (Cano & Lugo, *Técnicas de investigación en auditoria forense*, 2005).

2.5.1. Evidencia y Prueba.

“Es importante diferenciar los términos “evidencia” y “prueba”. Legalmente una evidencia se constituye en prueba cuando la Justicia la considera válida como tal” (La fuente, 2016, p. 1).

Cano & Lugo (2005), especificaron que la evidencia se convierte en prueba legal cuando cumple con los requisitos de ley, que suelen ser: que la evidencia sea ordenada por un juez facultado, que haya sido obtenida utilizando las técnicas y pericia que contempla la ley, que no haya sido con intención de incriminar falsamente, que no se

haya obtenido por un solo investigador y que esté debidamente documentada con datos como fecha, hora, lugar, identificación de los investigadores y declaraciones juradas.

2.5.2. Legalidad de la prueba.

El artículo 26 del Código Procesal Penal Dominicano, en lo adelante CPP, consagra el principio general de legalidad de la prueba: “Si son obtenidos conforme a los principios y normas de ese código” y “si son incorporadas al proceso conforme al CPP” (Ley No. 76-02, 2002).

El artículo 166 ratifica este principio al expresar que los elementos de prueba sólo pueden ser valorados si han sido obtenidos por un medio lícito y de acuerdo a las normas que a ese respecto dispone el CPP (Ley No. 76-02, 2002).

El artículo 26, también establece que la violación del principio de legalidad conlleva la nulidad del proceso y en el artículo 167, dispone la exclusión del elemento de prueba obtenido en violación de la ley. Dice:

No puede ser apreciada para fundar una decisión judicial, ni utilizada como presupuesto de ella, la prueba recogida con inobservancia de las formas y condiciones que impliquen violación de derechos y garantías del imputado, previstos en la Constitución de la República, los tratados internacionales y este código. Tampoco pueden ser apreciadas aquellas pruebas que sean la consecuencia directa de ellas, salvo si se ha podido obtener otra información lícita que arroje el mismo resultado (Ley No. 76-02, 2002).

El artículo 338 del CPP, establece que: “se dicta sentencia condenatoria cuando la prueba aportada sea suficiente para establecer con certeza la responsabilidad penal del imputado” (Ley No. 76-02, 2002).

2.5.3. Clases de pruebas.

De acuerdo con Cano & Lugo, (2005), las pruebas pueden ser directas o circunstanciales:

Prueba directa es aquella que hace constar el hecho principal sin inferencias o presunciones. Es directa cuando aquellos tienen conocimiento real obtenido a través de sus sentidos, juran esos hechos durante una controversia. La prueba directa incluye confesiones y admisiones.

La prueba circunstancial es aquella que demuestra el hecho principal por medio de una inferencia. Implica probar varios hechos materiales que, al considerarse relacionados unos con otros, establecen la existencia del hecho o presunción principal. La prueba circunstancial se utiliza normalmente para probar la existencia de la voluntad (Cano & Lugo, 2005).

Rozas A. (2009), habla de los tipos de evidencias documentales y evidencia secundaria, pero considerando que las pruebas son evidencias que han sido aprobadas por la justicia como tales, se puede indicar que:

Prueba documental es aquella que está contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente de la evidencia oral. Prueba secundaria es aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilms, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.). De hecho tiene que

tener una vinculación directa con el hecho que se pretende probar (Rozas, 2009, p. 20).

Según el Código Procesal Penal Dominicano (CPP), ley número 76-02, del año 2002, considera o contempla las pruebas de tipo testimoniales, documentales y materiales, según la forma como sea presentada ante un juez.

Las pruebas testimoniales son las presentadas por testigos del hecho de manera oral ante el juez en el proceso del juicio, pueden ser, también, los testimonios de peritos evaluadores asignados al caso, según se expone en los artículos 194, 203, 324 y 325.

Las pruebas documentales, hace referencia a las actas de levantamiento de evidencias, testimonios escritos, informes de peritajes y cualquier prueba que haya sido tomada siguiendo el debido proceso cuya presentación sea vía documentos. Los artículos del CPP que hacen referencia a este tipo de pruebas son los artículos 312, 186.

Las pruebas materiales, son evidencias que el juez puede evaluar en su estado material al ser presentado ante él. Un ejemplo puede ser un acta de inspección de la escena de un delito, lo que quiere decir que estas pruebas pueden ser también documental, artículo 173.

2.5.4. La prueba pericial.

En el artículo “La Prueba en Auditoría Forense” el autor Barrios (2015), establece que:

La prueba pericial es el dictamen de las personas versadas en una ciencia, en un arte, en un oficio con el objeto de ilustrar a los tribunales sobre un hecho cuya existencia no puede ser demostrada ni apreciada sino por medio de conocimientos científicos o técnicos; o bien un medio de descubrir la verdad de

un hecho, y la forma especial de su demostración deducida de los fenómenos visibles de él o de sus efectos (Barrios, 2015, p. 3).

Especifica que “es el objeto de la prueba pericial es establecer la causa de los hechos y los efectos del mismo, la forma y circunstancia como se cometió el hecho delictuoso” (Barrios, 2015, p. 3).

Cano & Lugo (2005), definen la prueba pericial como: “Forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad de un hecho.” (Cano & Lugo, 2005).

También, consideran ellos que en la prueba pericial puede incluirse: Fotografía, huellas dactilares, pruebas de caligrafía, videograbación con tiempo y fecha, audio grabación y verificación de voz, rastreo de información en la memoria y archivos de las computadoras, recuperación de datos borrados en el disco duro de las computadoras.

Otros autores se refieren a la prueba pericial de la siguiente manera:

La prueba pericial, para que sea tenida en cuenta en el proceso judicial, debe revestirse de legalidad, cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la ley, así como también ser producto de un proceso de auditoría hecho por un perito designado por el juez o de quien sea la competencia; además, la prueba debe ser amplia y suficiente, para que aporte significativamente al proceso judicial. (Plazas, Hernandez, & Flórez, 2016, p. 48).

Se entiende como prueba pericial los resultados de las valoraciones técnicas efectuadas por profesionales de las diferentes áreas del conocimiento, en torno a un tema concreto objeto de estudio y relevancia penal, y presentado al Juez para una mejor comprensión del caso (Giraldo, 2014, p. 25).

2.6. Informe de auditoría forense.

En la ponencia: “Auditoría forense, herramientas de las EFS en la lucha contra la corrupción”, dada por la CEPAT, Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia, en la XV Asamblea General de la OLACEFS, Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, de Junio 2005, se trató el informe de la auditoría forense, explica que:

El informe sobre los hallazgos corresponde a la fase de comunicación de los resultados; difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en las conclusiones debido a que en el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible. Adicionalmente, en muchas ocasiones el auditor forense no puede validar sus conclusiones con el auditado, porque es un sospechoso y no es conveniente darlas a conocer, sino en determinada instancia del proceso investigativo (CEPAT, 2005, p. 23).

Refiere que el informe debe contener las siguientes características, cualidades o requisitos: Objetividad y perspectiva, ya que el informe de auditoría forense presentará sus comentarios de manera veraz, objetiva, imparcial y clara e incluirá suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada. Además, los resultados del informe serán completos y a la vez concisos, pues tienen mayor posibilidad de recibir mejor atención de los funcionarios responsables de la entidad examinada. Asimismo, deben tener precisión en la presentación de sus hallazgos, ya que el auditor debe adoptar una posición equitativa imparcial, puesto que un solo desacierto puede poner en tela de juicio su total validez. Igualmente, debe contar con el respaldo adecuado porque los resultados presentados en

los informes deben estar respaldados con suficiente evidencia competente y pertinente para demostrar lo informado. Finalmente, debe contar con claridad para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma clara y simple, como sea posible (CEPAT, 2005).

En cuanto a su estructura, señala que como es un informe de auditoría forense, cuya investigación es el resultado de hechos fraudulentos, va dirigido a los directivos de la organización examinada, al ministerio público y a jueces, por lo tanto debe contener los siguientes elementos básicos: fecha, destinatario, párrafo introductorio, objetivos de la auditoría, alcance de la auditoría (área investigada y periodo), además de un capítulo relativo a los resultados (CEPAT, 2005).

Por cada hallazgo o hecho investigado se presentará un comentario, identificando a los sujetos responsables o relacionados con los hechos, formulando una referencia a las evidencias obtenidas. Los comentarios deben contener un título, que oriente su contenido. Se recomienda presentarlo en sentido neutral, no negativo. Por cada comentario se elaborará una conclusión, que debe ser concebida y redactada relacionando la causa (el origen del hecho), con el efecto (el resultado negativo); o, el criterio (inobservancia de disposiciones legales, reglamentos, normas) con el efecto. El auditor debe evitar emitir juicios de valor u opiniones tales como tipificar la posible infracción cometida (defraudación, peculado, cohecho, fraude, entre otras), porque la tipificación es competencia privativa de los órganos judiciales competentes (CEPAT, 2005, p. 22).

El informe de auditoría forense difiere del financiero, particularmente por las conclusiones. El financiero emite una opinión, si los estados están razonablemente presentados acorde a las normas, mientras que el forense no pronuncia opinión, informa los hallazgos. El financiero cuenta con un formato estándar según las normas, el forense no se rige bajo ese formato predefinido, pero si hay elementos de su estructura, citadas en el párrafo anterior, que son aplicados.

2.7. Corrupción en la administración pública.

Según el diccionario de la Real Academia Española, “corrupción es la práctica que consistente en la utilización de las funciones y medios de las organizaciones, especialmente las públicas, en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores”. La corrupción consiste en el enriquecimiento ilícito, haciendo abuso de poder de sus funciones públicas para sacar provechos económicos propios, transgrediendo las normas legales y principios éticos.

No se sabe con exactitud el origen de la corrupción, pero se hace referencia a los primeros actos de corrupción en el Antiguo Testamento, esto se visualiza en la biblia, en el libro de génesis el capítulo 19, ahí describe el severo castigo que siguió a la corrupción de dos ciudades, Sodoma y Gomorra.

De acuerdo con la publicación “Auditoría Forense” de Roza A. (2009), en términos generales:

La corrupción política es el mal uso público (gubernamental) del poder para conseguir una ventaja ilegítima, generalmente secreta y privada. El término opuesto a corrupción política es transparencia. Por esta razón se puede hablar del nivel de corrupción o transparencia de un Estado. Todos los tipos de

gobierno son susceptibles a la corrupción política. Las formas de corrupción varían, pero las más comunes son el uso ilegítimo de información privilegiada, el tráfico de influencias el patrocinio, sobornos, extorsiones, influencias, fraudes, malversación, la prevaricación el nepotismo y la impunidad. La corrupción facilita a menudo otro tipo de hechos criminales como el tráfico de drogas, el lavado de dinero y la prostitución ilegal. La corrupción política es una realidad mundial; su nivel de tolerancia o de combate evidencia la madurez política de cada país. Por esta misma razón existen entidades nacionales e internacionales, oficiales y privadas, con la misión de supervisar el nivel de corrupción administrativa internacional (Rozas, 2009, pp. 71-72).

La Convención Interamericana Contra la Corrupción, adoptada por la Organización de Estados Americanos (OEA) y sus estados miembros El 29 de marzo de 1996, en Caracas, Venezuela y entrada en vigor el 6 de marzo de 1997, es el primer instrumento jurídico internacional en su tipo. Reconoce expresamente la trascendencia internacional de la corrupción y la necesidad de contar con un instrumento que promueva y facilite la cooperación entre los países para combatirla. Contempla medidas de prevención a la corrupción no sólo en el poder público, sino también en el sector privado. Entre ellas: desarrollar estándares de auditoría de contabilidad para las empresas; proveer sanciones civiles, administrativas y penales efectivas y que tengan un carácter inhibitorio para futuras acciones; promover la cooperación entre los aplicadores de la ley y las empresas privadas; prevenir el conflicto de intereses, prohibir la existencia contabilidades paralelas en las empresas; y desestimular la exención o reducción de impuestos a gastos considerados como soborno u otras conductas similares. Establece la extradición de

personas por delitos de corrupción; la cooperación y asistencia entre los Estados para la obtención de pruebas; facilitar el proceso de rastreo, confiscación y decomiso de bienes derivados de actos corruptos (Convención Interamericana contra la Corrupción, 1997).

La corrupción trae consigo un impacto negativo en los países, ya que esta produce la desigualdad social fomentando la pobreza, influye en el crecimiento de los costos de bienes y servicios, pone en peligro la democracia de los países, el orden y la paz social. La corrupción en la administración pública perjudica la prosperidad y estabilidad en los países en vías de desarrollo y hace daño a la economía mundial, ya que se pierde la confianza y credibilidad y lacera la inversión extranjera en el país, evitando su desarrollo.

Los países con menor desarrollo tienden a tener mayor corrupción, a diferencia de los países desarrollados, sobre todo en aquellos que tienen mayor tiempo en el ejercicio democrático, variabilidad política en la administración del Estado en sus diferentes niveles y una justicia más efectiva (De La Dehesa, 2014).

Lo cierto es que la corrupción ha alcanzado a casi todos los países convirtiéndose en universal y la República Dominicana no ha sido inmune a este flagelo. De acuerdo con el informe de “Índice de Percepción de la Corrupción del 2016”, emitido por Transparencia Internacional (2017), señala que el país se encuentra en la posición 120 de 176 países evaluados, donde el número 1 es el de mejor posición y el número 176, el peor posicionado, encontrándose la República Dominicana entre los 60 países de mayor percepción de corrupción. El informe también indica, que el país obtuvo una puntuación 31 puntos, en una escala donde cero (0) es percepción de alto nivel de corrupción y 100 percepción de ínfimo nivel. En este indicador, con respecto a las evaluaciones de años anteriores, el país ha desmejorado, descendiendo dos puntos referentes al año anterior.

El informe también señala que el 69% de los 176 países evaluados obtuvieron puntuación por debajo de 50 de la escala, es decir, con una percepción alta de corrupción. Fueron más los países que descendieron posiciones que los que escalaron puestos y eso demuestra lo generalizada que esta la corrupción en el sector público a nivel globalizado, advirtiendo la necesidad de que se apliquen correctivos urgentes.

A pesar de todo ello, cabe señalar que grandes esfuerzos se realizan para combatir la corrupción pública en el país y en el mundo. A nivel internacional, organizaciones como el Banco Mundial, el FMI y los organismos bilaterales orientan a los gobiernos a crear organismos anticorrupción, condicionando préstamos a la creación de los mismos y de normativas legales que favorezcan la transparencia en los procesos. Otros organismos son: La INTOSAI, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores y OLACEFS, Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, las cuales tienen funciones de fiscalización y control gubernamental de manera internacional. También está Transparencia Internacional, que promueve medidas contra crímenes corporativos y corrupción política en el ámbito internacional, entre otros.

A nivel nacional, la República Dominicana ha establecido normativas e instituciones contra la corrupción en procura de combatirla, entre las cuales citamos leyes como: La de Función Pública, Lavado de activos; Libre Acceso a la Información Pública; Cámara de Cuentas; Compras y Contrataciones; Presupuesto Público; Contraloría General de la República y el Código Penal; Ministerio Público con La Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA); Ministerio de Administración Pública y Dirección General de Ética e Integridad Gubernamental (DIGEIG), entre otras.

2.8. Aspectos teóricos y legales de la auditoría forense y sus aplicaciones en el sector público.

2.4.1. Aspectos normativos y legales.

La auditoría forense no tiene en sí, normas o principios específicos por los cuales deba regirse el auditor para la realización de auditoría, esta se apoya de principios y normas básicas y generales que establecen condiciones en las que debe realizarse la investigación, para respaldar su enfoque y los requerimiento mínimos exigidos por la profesión dentro de un marco conceptual general, de forma que se logre alcanzar los objetivos deseados, tales como: las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS); Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), entre otras.

En caso de fraude el auditor debe de guiarse por las siguientes normas:

- Normas Internacionales de Auditoría (NIA), sección 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude: Tiene como propósito establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.

Antes de esta norma, la NIA 240, estaba el SAS 99, que formaba parte del conjunto de las Declaraciones sobre Normas de Auditorías (Statement on Auditing Standards), las cuales no están actualmente vigentes, pero se mantienen como referentes de consultas, trataba consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros.

Otras normativas adyacentes en el ámbito nacional en la aplicación de auditoría forense son:

- Ley 76-02 Código procesal penal de la República Dominicana: este código es una guía para el auditor forense ya que este provee los lineamiento que debe seguir ante la corte, de modo especial establece en su libro V del código los medios de prueba y sus títulos plantea las normas generales, Legalidad de la prueba, el peritaje, que debe contener las pruebas además de cómo debe presentarse los informes ante la corte, entre otros.
- La ley 155-17 Lavado de activos y financiamiento del terrorismo, que sustituye y deroga la Ley 72-02: esta ley constituye un instrumento eficaz que rastrea aquellos patrimonios no justificado y que coloca la prueba sobre el titular de esos bienes, además que, brinda condiciones de someter a la acción de la justicia a toda persona que se le identifique culpable de actos dolosos.
- Ley 10-04 de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana: esta ley instituye el Sistema Nacional de Control y Auditoría que comprende al auditor un conjunto de principios, normas y procedimientos que regulan el control interno institucional y el control externo de la gestión de quienes administran o reciben recursos públicos en entidades sujetas al ámbito de acción de esta ley, con el propósito de lograr el uso ético, eficiente, eficaz y económico de tales recursos y, además, con el debido cuidado del ambiente.
- Código de ética profesional del contador público de la República Dominicana: este código describe la forma por la que se debe conducir el Contador Público, sobre la base de las normas sancionadas por el Instituto de Contadores Públicos

Autorizados de la República Dominicana, y en armonía con las normas emitidas por los organismos internacionales con los que está relacionado.

2.4.2. Aplicación auditoría forense en el sector público.

En la publicación realizada bajo el artículo: “La Auditoría Forense y su Aplicabilidad en el Sector Público Costarricense”, el autor Araya (2016) dice que: “El propósito fundamental de la auditoría forense gubernamental no es detectar fraude, sino más bien prevenirlos, porque es la responsabilidad propia de la administración en la Administración Pública” (p. 1).

La Auditoría Forense como sistema de control e investigación provee de las evidencias necesarias para enfrentar los delitos cometidos por funcionarios y empleados del sector gubernamental, de esta forma se controlará los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de los países. Como técnica especializada de auditoría, permite al Auditor estar en capacidad de detectar para investigar las señales de alerta, observar conductas, comportamiento de los funcionarios, que pueden ser indicadores de los posibles fraudes que se presentan en la organización. Como ejemplos de señales de alerta están: Los cambios de comportamiento, rumores de riqueza desproporcionada, mejora no justificada de condiciones económicas (Araya, 2016, p. 1).

Específica también, que a través de este tipo de auditoría se realizan exámenes analíticos para detectar actuaciones irregulares y comprobación de fraudes de empleados en modalidades como: Apropiarse de recursos públicos, solicitar prebendas, encubrir operaciones ilegales en favor propio o de terceros. Que a través de las técnicas de auditoría se pudiera identificar alertas y el establecimiento de indicadores de fraudes y

esto se pudiera lograr a través de la auditoría interna, la cual direccionaría el tipo de investigación a realizar por el auditor para su comprobación.

Conceptualiza la auditoría forense como una ciencia-técnica que busca reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, cuyos informes técnicos se presentan en una forma que sean aceptados para procesos legales en la vía judicial contra los perpetradores de un crimen económico o diversas modalidades de fraude que afectan al Erario Público. Establece que las herramientas que emplea la auditoría forense son de tres tipos:

Los marcos referenciales de gestión; los instrumentos técnicos de indagación y diagnóstico; los instrumentos tecnológicos que hoy existen. Por marcos referenciales de gestión están las Leyes que dentro de su ámbito sustantivo y adjetivo permiten que se aplique como medio idóneo en una investigación de carácter penal o como medio probatorio bien sea penal, civil o contencioso administrativo (Araya, 2016, p. 1).

Indica que el reto para el país es la preparación de profesionales de la Contaduría, la Economía, la Administración y el Análisis financiero con visión integral para aplicar las técnicas de auditorías forenses, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: La corrupción administrativa, el fraude contable, el lavado de dinero y las finanzas del terrorismo, entre otros escenarios (Araya, 2016).

2.9. Normativas legales anticorrupción que regula la administración pública dominicana.

De acuerdo con el informe de gestión del 2012, de la Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA), que para entonces se llamaba

Dirección Nacional de Persecución de la Corrupción Administrativa DPCA, donde se hace referencia que a partir de que el Estado Dominicano suscribe la Convención Interamericana Contra la Corrupción (CICC), y ratificada mediante Resolución del Congreso Nacional No.489-98, del año 1998, la cual tuvo como propósito “Promover y fortalecer, por cada uno de los Estados Partes, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción”; se han venido implementando una serie de medidas legislativas y la creación de órganos de control con la finalidad de cumplir con el objetivo acordado en la Convención.

Tomando como guía este informe del PEPCA (2012) y la página web de Consultoría Jurídica del Poder Ejecutivo, donde existe una base de datos de consulta de todas las leyes y decretos del país, se consideraron los instrumentos jurídicos nacionales que sirven de fundamento al Estado dominicano para combatir la corrupción. Se hace mención de aquellas convenciones internacionales, leyes y decretos que a la fecha de emisión de este informe están vigentes y se organizaron en el cuadro que a continuación se muestra:

Constitución y Convenciones Internacionales	
<p><i>Constitución Política de la República Dominicana.</i></p> <p>De proclamación el 13 de junio del 2015, en Santo Domingo mediante la gaceta oficial no. 10561.2</p>	<p>A partir del artículo 138 y hasta el 146, sin que esto sea limitativo, se tratan los aspectos referentes a la administración pública y sus lineamientos, con miras de prevenir y evitar actos de corrupción:</p> <p>Los principios de la administración pública, donde se indica que: “está sujeta en su actuación a los principios de eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado” (Constitución, 2015, art.138).</p>

	<p>Control de legalidad de la administración pública, y sobre incrementos y remuneraciones de las entidades públicas, artículos 139 y 140. (Constitución, 2015).</p>
	<p>Función pública, régimen estatutario y de compensación, artículos del 142 al 143, que tiene que ver con el estatuto de la función pública para el establecimiento de la forma de ingreso, ascenso, evaluación del desempeño, permanencia y separación del servidor público de sus funciones. (Constitución, 2015).</p>
	<p>Proscripción de la corrupción, se condena toda forma de corrupción en los órganos del Estado, según el artículo 146 (Constitución, 2015).</p>
<p><i>Convención de la Organización de las Naciones Unidas Contra la Corrupción, (CNUCC).</i></p> <p>Suscrita por el Estado Dominicano el diez (10) de diciembre del año 2003 dos mil tres,</p>	<p>Ratificada por el Congreso Nacional mediante Resolución No. 333-06, del dieciocho (18) de julio del año dos mil seis (2006) y promulgada por el Presidente de la República el día ocho (8) de agosto del año dos mil seis (2006). Esta Convención tiene por objeto “Promover la cooperación internacional de los Estados Partes de la Organización de las Naciones Unidas en materia de prevención y Lucha Contra la Corrupción” (PEPCA, 2012, p. 13).</p>
<p><i>Convención Interamericana Contra la Corrupción (CICC).</i></p> <p>Suscrita por el Estado Dominicano el veintinueve (29) del mes de marzo del año mil novecientos noventa y seis (1996).</p>	<p>Ratificada por el Congreso Nacional Mediante Resolución No. 489-98, del veinte (20) de noviembre del año mil novecientos noventa y ocho. (1998) y promulgada por el Presidente de la República. Esta Convención tiene por objeto “Prevenir, detectar, Sancionar y Erradicar la Corrupción en el ejercicio de las Funciones Públicas en los Estados Miembros de la Organización de los Estados Americanos” (PEPCA, 2012, p. 13).</p>

Leyes y resoluciones del Congreso Nacional	
<p style="text-align: center;"><i>Ley de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana No. 10-04.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día ocho (08) del mes de enero del año dos mil cuatro (2004), promulgada el día veinte (20) del mes de enero del año dos mil cuatro (2004).</p>	<p>Su objeto es: “Instituir el Sistema Nacional de Control y auditoría, facilitar la coordinación interinstitucional, promover la gestión ética, eficiente eficaz y económica, facilitando una transparente rendición de cuentas de los administradores de los fondos del Estado” (Ley No. 10-04, 2004).</p>
<p style="text-align: center;"><i>Ley de libre acceso a la información pública No. 200-04.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día trece (13) del mes de abril del año dos mil cuatro (2004) y promulgada el día veintiocho (28) el mes de julio del año dos mil cuatro (2004).</p>	<p>Esta ley tiene por objetivo: “Garantizar el derecho de los individuos a investigar, recibir y difundir informaciones en manos de la administración pública” (Ley No. 200-04, 2004).</p>
<p style="text-align: center;"><i>Ley de compras y contrataciones públicas No. 340-06.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día veinticuatro (24) del mes de julio del año dos mil seis (2006) y promulgada el día dieciocho (18) del mes de agosto del año dos mil seis (2006).</p>	<p>Modificada por la ley No. 449-06, aprobada el día cinco (05) del mes de diciembre del año dos mil seis (2006) y promulgada el día seis (06) del mes de diciembre del año dos mil seis (2006). Estas disposiciones tienen por objeto “Establecer los principios y normas generales que rigen la contratación pública, relacionadas con los bienes, obras, servicios y concesiones del Estado, así como las modalidades que dentro de cada modalidad puedan considerarse” (Ley No.340-06, 2006).</p>
<p style="text-align: center;"><i>Ley sobre soborno en el comercio y la inversión No. 448-06.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día cinco (05) del mes de diciembre del año dos mil seis (2006) y promulgada el día seis (06) del mes de diciembre del año dos mil seis (2006).</p>	<p>Esta ley tiene por objeto “Establecer sanciones tanto para los funcionarios públicos o personas que desempeñen funciones públicas que soliciten o acepten, directa o indirectamente, cualquier objeto de valor pecuniario, como favor, promesa o ventaja, para sí mismo o para otra persona, a cambio de realizar u omitir cualquier acto pertinente al ejercicio de sus funciones públicas, en asuntos que afecten el comercio o la inversión nacional o</p>

	internacional, como a las personas que oferten los mismos” (Ley No. 488-06, 2006).
<p><i>Ley que instituye el control interno No. 10-07</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día cinco (05) del mes de enero del año dos mil siete (2007) y promulgada por el Presidente de la República el día ocho (08) del mes de enero del año dos mil siete (2007).</p>	Esta ley tiene por objeto: “Establecer un Sistema Nacional de Control Interno de los Recursos del Estado con la Contraloría General de la República como órgano rector, actualizando así sus atribuciones y funciones” (Ley No. 10-07, 2007).
<p><i>Ley del Distrito Nacional y de municipios No. 176-07.</i></p> <p>Promulgada el diecisiete (17) de julio del año dos mil siete (2007).</p>	Esta ley tiene por objeto “Normar y regular la organización, competencias, Funciones, atribuciones y recursos de los Ayuntamientos y del Distrito Nacional” (Ley No.176-07, 2007).
<p><i>Ley de función pública No. 41-08</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el cuatro (4) del mes de enero del año dos mil ocho (2008) y promulgada por el Presidente de la República el día dieciséis (16) del mes de enero del año dos mil ocho (2008)</p>	Esta Ley tiene por objeto “Regular las relaciones y el desempeño de los cargos presupuestados para la realización de funciones públicas en el Estado, en un marco de profesionalización y dignificación laboral de los servidores” (Ley No.41-08, 2008).
<p><i>Ley sobre declaración jurada de patrimonio No. 311-14.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el quince (15) de julio del año dos mil catorce (2014) y promulgada el día ocho (8) de agosto del dos mil catorce (2014).</p>	Esta Ley tiene por objeto: Instituir el Sistema Nacional Automatizado y Uniforme de Declaraciones Juradas de Patrimonio; establecer las instituciones responsables de su aplicación y jerarquizar su autoridad, facilitar la coordinación institucional, promover la gestión ética y proveer a los órganos públicos de control e investigación de la corrupción administrativa las herramientas normativas que les permitan ejercer sus funciones de manera eficiente (Ley No. 311-14, 2014).
<p><i>Ley de lavado de activos y el financiamiento del terrorismo No.155-17.</i></p> <p>Aprobada por el Congreso Nacional el día treinta y uno (31) de mayo del dos mil diecisiete (2017) y promulgada el</p>	Tiene por objetivo establecer los actos que tipifican el lavado de activos y el financiamiento al terrorismo, además, las técnicas especializadas de investigación para estos delitos, así como, la organización institucional orientada a

primero (1ero.) de junio del año dos mil diecisiete (2017).	evitar el uso del sistema económico nacional en el lavado de activos (Ley No.155-17, 2017).
<i>Resolución 0003</i> , del Consejo Superior del Ministerio Público, de fecha 4 de febrero del año 2013	Se eleva a Procuraduría Especializada el Departamento de Persecución de la Corrupción Administrativa (DPCA), para que en lo adelante se denomine Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA), adscrita a la Dirección General de Persecución del Ministerio Público, encargada de la política de persecución de los casos de crímenes y delitos de Corrupción Administrativa a nivel nacional, sirviendo, además, como asesora de las fiscalías en el ámbito de su especialidad. (Galeano, 2013).
<i>Código Penal de la República Dominicana y su legislación complementaria</i>	Tiene como objeto tipificar los hechos que constituyen crímenes o delitos y establecer las sanciones que corresponden a cada uno.
<i>Código Procesal Penal de la República Dominicana</i>	Tiene como objeto establecer el proceso a seguir para probar la existencia de un crimen o delito y aplicar la sanción correspondiente.
Decretos y reglamentos del Poder Ejecutivo	
<i>Decreto No. 490-07</i> , del treinta (30) de agosto del año dos mil siete (2007)	Instituye el reglamento de la ley 340-06 de compras y contrataciones de bienes, servicios y obras del Estado.
<i>Decreto No. 491-07</i> , del treinta (30) de agosto del año dos mil siete (2007)	Mediante el cual se aprueba el reglamento de aplicación que instituye el Sistema Nacional de Control Interno de la Contraloría General de la República.
<i>Decreto No. 486-12</i> , del veintiuno (21) de agosto del año dos mil doce (2012)	Crea la Dirección General de Ética e Integridad Gubernamental (DIGEIG).

Normativas legales anticorrupción que regulan la administración pública
 Tabla No.1 Fuente: (Elaboración propia partiendo de las leyes vigentes).

Vistas las normativas o instrumentos jurídicos principales con que cuenta la nación para prevenir, perseguir y sancionar la corrupción, se debe indicar que no quiere decir que sean estas todas las existentes al respecto y ni todas las que se han emitido, pues antes de estas ya existían varias que por antigüedad, cambios sociales y nuevas exigencias mundiales, han sido derogadas y sustituidas e introducidas otras nuevas. Fueron consideradas por entender el impacto que tienen en el manejo de la administración pública y los recursos del Estado, sin que estas sean limitativas.

La República Dominicana cuenta con una gran cantidad de leyes que forman parte del marco jurídico del país que le provee de las herramientas necesarias para perseguir la corrupción administrativa pública y sancionarla.

Capítulo 3. Análisis del rol de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana y su marco regulatorio.

3.1. Aspectos generales y antecedentes de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

3.1.1. Aspectos generales.

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana, es el órgano superior del Sistema Nacional de Control y Auditoría, rector externo, está facultada, entre otras responsabilidades, de auditar los recursos públicos de conformidad con la Constitución y la ley para salvaguardar el patrimonio de todos los dominicanos.

Los ideales de la Cámara de Cuenta de la República Dominicana se reflejan en su misión: Servir con integridad, independencia, ética, transparencia y efectividad, a la ciudadanía, al Estado y al Congreso Nacional, como entidad fiscalizadora del Sistema Nacional de Control y Auditoría de las cuentas generales y particulares de la República, mediante auditorías, investigaciones especiales y análisis de la ejecución presupuestaria, para una rendición de cuentas conforme con la Constitución y la Ley (Camara de Cuentas de la Rep. Dom., 2017).

Esta cuenta con la visión de poder llegar a: Transformarse durante el 2010 - 2016 en una entidad modelo, que ejerza el control externo de forma transparente, mediante la fiscalización efectiva de los recursos públicos, con un equipo profesional, ético, técnicamente calificado y con altos estándares tecnológicos; solo así serian acreedores de la confianza de la ciudadanía (Camara de Cuentas de la Rep. Dom., 2017).

La Cámara de cuentas de la República Dominicana, en su calidad de órgano instituido por la constitución, disfruta de autonomía administrativas, operativa y

presupuestaria, además tiene personalidad jurídica, correspondiéndole el examen de las cuentas generales y particulares del país mediante auditorías, estudios e investigaciones especiales para informar a quienes sean de rigor (Camara de Cuentas de la Rep. Dom., 2017)

3.1.2. Antecedentes históricos.

De acuerdo con lo publicado en su página oficial web, sus inicios se reflejan desde la primera Constitución en 1844, que aunque no se había establecido una Cámara de Cuentas como la que conocemos hoy, si había un Consejo Administrativo compuesto de funcionarios públicos, encargado de examinar las cuentas generales e informar anualmente de ello al Congreso Nacional.

Diez años más tarde , en la denominada "Constitución de Moca", la cual fue proclamada el 27 de febrero de 1854, se consagra por primera vez en su artículo 127, el establecimiento de una Cámara de Cuentas Permanente, esta detallaba las particularidades y características que se tiene hasta la fecha.

El 22 de mayo de 1855, se promulga la ley número 388 que crea la Cámara de Cuentas; posteriormente el 1 de octubre de 1858 el general Pedro Santana, emite el decreto número 568, mediante el cual declara en vigor la citada ley número 388 que crea el mecanismo de control y fiscalización de los fondos y patrimonios públicos.

Durante la anexión a España en 1861, la nueva jerarquía no consideró apropiado el funcionamiento de la Cámara de Cuenta, y es entonces, el 27 junio de 1896, que se emite la ley número 3659 que crea nuevamente la Cámara de Cuenta de la Republica Dominicana, sustituyendo la ley número 388 del 22 mayo de 1855.

Esta ley Núm. 3659, perduro hasta el año de 1928, cuando luego se dicta la ley número 950, y consintió en inmovilizar a la Cámara de Cuentas en lo que respecta al poder de perseguir directamente las acciones en contra del fisco.

Posteriormente, el 2 de diciembre de 1942, se promulgó la Ley número 130 sobre Cámara de Cuentas de la República Dominicana, la cual cinco años después, fue modificada por la ley número 14-94. Esta última crea la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en la cual se establecía que la Cámara de Cuentas de la República ejercería las funciones del Tribunal Superior Administrativo, para conocer todos los recursos contenciosos administrativos interpuestos ante dicho tribunal, hasta tanto se nombren los jueces, el Procurador General y el Secretario del Tribunal Superior Administrativo.

En enero de 1951 el Congreso Nacional dicta la Ley número 2690, mediante la cual se pasan a la Cámara de Cuentas las funciones del Tribunal Contencioso Administrativo, al tiempo que dispone el nombramiento de dos nuevos miembros para dicho órgano, pero tiempo más tarde estas atribuciones fueron traspasadas al Tribunal Superior Administrativo mediante la ley número 13-07 del 5 febrero del 2007.

En la actualidad, el órgano fiscalizador del Estado está regido por la ley número 10-04 de fecha 20 de enero del 2004 y su reglamento de aplicación. Esta ley actualiza las funciones de esta institución, pretendiendo adecuarla al desarrollo y crecimiento del Estado y la sociedad. A partir de esta ley es que se le da la verdadera naturaleza de lo que en realidad es un órgano fiscalizador y salvaguarda de los recursos públicos (Camara de Cuentas de la Rep. Dom., 2017).

3.2. Base legal de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

La base legal de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana está definida por el siguiente marco jurídico:

Ley número 10-04, de fecha 20 de enero del 2004, que crea la Cámara de Cuenta de la República Dominicana, así mismo, establece sus funciones y competencia para un adecuado desempeño de la misma.

Reglamento número 09-04 de fecha 29 de septiembre del 2004, sobre procedimiento para la contratación de firmas de auditorías privadas independientes.

Resolución número 2009-04-06, de fecha 05 de febrero del año 2009, que crea la Escuela Nacional de Cuentas (ENC).

Resolución número 2/2012, del 7 de diciembre de 2012, sobre registro y ordenamiento de Oficina de Acceso a la información Pública.

Resolución número 3/2012 de fecha 7 de diciembre de 2012 sobre implementación de la matriz de responsabilidad informacional, de la Dirección General de Ética e Integridad Gubernamental.

Resolución número 1/2013, de fecha 30 enero 2013, sobre políticas de estandarización portales de transparencia.

Constitución de la República Dominicana, del año 2002, en la que se establece la permanencia de una Cámara de Cuenta.

3.3. Ámbito de aplicación de la ley 10-04.

El ámbito de aplicación de la Cámara de Cuentas está definido en el artículo dos (2) de la misma ley que la crea, la número 10-04, en el cual se establece que las disposiciones de la ley rigen para:

- Los poderes públicos, órganos institucionales y sus dependencias.
- Los órganos que conforman la administración pública central.
- Las instituciones autónomas y descentralizadas del Estado y sus dependencias.
- Las identidades de derecho público creadas por ley o decreto.
- Los ayuntamientos municipales, sus dependencias y otras corporaciones edilicias, así como los organismos reguladores del mismo.
- Las sociedades o empresas cuyo capital este integrado, por aportes del Estado, los municipios o las instituciones autónomas.
- Las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que recauden, reciban o administren, recursos públicos, o que estén vinculados contractualmente con el estado (Ley N° 10-04, 2004).

3.4. Atribuciones y competencias de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

Las atribuciones y competencias de la Cámara de Cuentas, están definidas en la Constitución de la república más lo establecido en su propia ley que a continuación se detalla:

La Constitución de la República Dominicana en su artículo 250 describe que las atribuciones y competencia de esta entidad, además de las que la misma ley 10-04 le otorga, son: Revisar las cuentas generales y particulares de la república; mostrar al Congreso Nacional los informes sobre la fiscalización del patrimonio del Estado; auditar y analizar la ejecución del presupuesto general del Estado que cada año aprueba el Congreso Nacional y someter el informe correspondiente a éste a más tardar el 30 de abril del año siguiente para su conocimiento y decisión; emitir normas con carácter

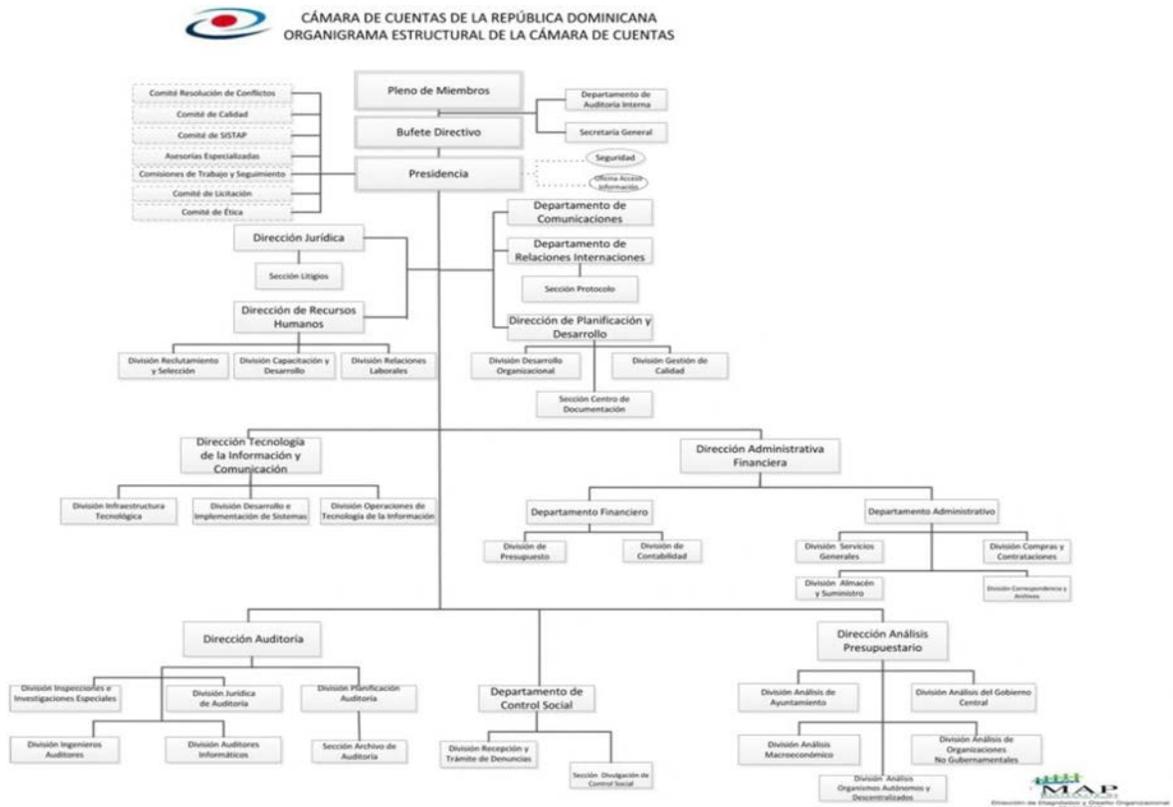
obligatorio para la coordinación interinstitucional de los organismos responsables del control y auditoría de los recursos públicos; realizar investigaciones especiales a requerimiento de una o ambas cámaras legislativas (Constitución, 2015).

La Cámara de Cuentas además de las facultades dictadas por la Constitución Dominicana, tiene otras atribuciones establecidas en el artículo número 10 de la ley 10-04, entre las que están: Ejecutar auditoría externa financieras, de gestión, estudios e investigaciones especiales a todos los organismos sujetos por la ley; acceso ilimitado a todas las evidencias en cualquier de sus formas o naturaleza; formular disposiciones y recomendaciones de cumplimiento obligatorio por los servidores públicos responsables; investigar las denuncias o sospechas de hechos ilícitos contra el patrimonio público; emitir normativas en materia de control externo, los reglamentos necesarios para aplicación de la ley 10-04; entre otras (Ley 10-04, 2004).

3.5. Composición de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

La estructura organizativa de la Cámara de Cuentas, según el capítulo III artículo 18 de la ley 10-04, está dividida por unidades organizativas, El Pleno representa la máxima autoridad compuesto por todos sus miembros y la dirección estará a cargo del presidente de la Cámara de Cuentas. Esta tiene la facultad de crear las comisiones de trabajo que considere necesarias para el cumplimiento de sus funciones, esta serán unidades de apoyo y supervisión. Estará compuesto por cinco miembros, elegidos por el Senado de la República de las ternas que le presente la Cámara de Diputados, por un período de cuatro años y permanecerán en sus funciones hasta que le sean designados sus sustitutos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 248 de la Constitución República Dominicana.

A continuación el organigrama de la Cámara de Cuentas con el fin de ilustrar la segmentación de la estructura organizacional:



Organigrama Estructural de la Cámara de Cuentas.
Figura No. 1 Fuente: Cámara de Cuentas de la República Dominicana (2017).

3.6. Control externo realizado por la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

Como órgano fiscalizador y protector de los recursos públicos del Estado dominicano, la Cámara de Cuentas realiza controles externos para asegurar el debido uso de los recursos y evitar corrupción administrativa.

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana es el órgano superior externo de control fiscal de los recursos públicos, de los procesos administrativos y del

patrimonio del Estado. Tiene personalidad jurídica, carácter técnico y goza de autonomía administrativa, operativa y presupuestaria.

Según el artículo 29, de la ley 10-04 por la cual se rige la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, establece la facultad exclusiva de la Cámara de Cuenta en la realización del control externo a través de la auditoría gubernamental, desglosando también lo que debe contener, lo cual incluye: El examen y evaluación de las evidencias que avala las operaciones, los registros, informes los estados financieros, así como también, los presupuestarios, los cuales son elaborados por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental; la legalidad de las operaciones; la evaluación del control interno institucional; medición de la eficiencia, economía y transparencia en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos; los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.

La Cámara de Cuenta de la República Dominicana realiza el control externo a través de diferentes tipos de auditorías, de acuerdo con lo que refiere el artículo 30 de la ley 10-04, las cuales son:

Auditoría financiera: Consiste en la revisión de los estados financieros y presupuestarios de las entidades sujetas al control de la Cámara de Cuentas, con el propósito de emitir observaciones, conclusiones, opiniones y recomendaciones sobre la legalidad y conformidad de los mismos.

Auditoría de gestión: Esta se basa en una evaluación objetiva, concreta e integral, para determinar si los objetivos esperados por las instituciones se están logrando con eficiencia y eficacia, de economía y cuidado del medio ambiente. Este tipo de auditoría tiene relación con la evaluación del sistema, procesos,

resultados, proyectos de obras públicas, de desarrollo social o el manejo del ambiente.

Los estudios e investigaciones especiales: Estos se ejecutan cuando se tiene indicio de irregularidades, tipificadas por el código procesal penal o por leyes especiales. Estos estudios tienen lugar en cualquier otro tipo de control posterior que realice la Cámara de Cuenta de la Republica Dominicana. Párrafo III, artículo 30 ley 10-04.

Control presupuestario: Consiste en la realización de evaluación y análisis del presupuesto de ingreso y ley de Gastos Públicos aprobado por el Congreso Nacional cada año. Esta evaluación determinara si la ejecución de ese instrumento se ajustó al presupuesto aprobado para los órganos competentes y verificar el cumplimiento de normativas constitucionales, legales y técnicas aplicables.

Los diferentes tipos de auditorías, son los instrumentos que permiten a la Cámara de Cuentas realizar un efectivo control externo de fiscalización a los organismos que componen el ámbito de aplicación, en su mayoría, las instituciones del Estado.

3.7. Sistema nacional de control, auditoría y sus elementos.

En el título II, capítulo I de la ley 10-04, trata específicamente sobre el Sistema Nacional de Control y Auditoría que rige la Cámara de Cuenta de la Republica Dominicana y lo define a partir del artículo número cinco (5) como:

Conjunto de principios, normas y procedimientos que regulan el control interno institucional y el control externo de la gestión de quienes administran o reciban recursos públicos en entidades sujetas al ámbito de acción de la ley, con el

propósito de lograr el uso ético, eficiente, eficaz y económico de tales recursos y, además, con el debido cuidado del ambiente (Ley No. 10-04, 2004).

Para el cabal funcionamiento del Sistema todas las entidades, organismos, funcionarios, empleados públicos y demás personas públicas y privadas que dispongan o manejen recursos públicos, se encuentran bajo la supervisión y control de este, debiendo rendir cuentas de la disposición y empleo de los fondos públicos tanto durante como con posterioridad a su gestión.

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana, es el órgano superior y regulador del Sistema Nacional de Control y auditoría, por ende este debe emitir normativas, además de promover la coordinación institucional de los organismos responsables del control y la auditoría de los recursos públicos. Según el artículo 8 de la ley 10-04, debe de emitir: Políticas de auditoría externa que sirvan de guía general para las actividades que se realicen en el ámbito de la ley 10-04; nomás y guías técnicas de auditoría externa gubernamental que especificaran requisitos generales y personales del auditor, naturaleza, características, amplitud, calidad de los procesos de planificación, ejecución y la presentación de los informes; reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para la correcta aplicación de la ley, además, emitir normativas para evaluar la calidad de los controles internos institucionales y su grado de aplicación.

3.7.1. Elementos del sistema nacional de control y auditoría.

La ley número 10-04, en su artículo 7, desglosa cuatro elementos los cuales integran el Sistema Nacional de Control y Auditoría, estos se detallan a continuación:

El control externo: Este consiste en el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático y selectivo de evidencias, efectuado con

posterioridad a la actuación o gestión de los administradores, de las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, sujetas a esta ley. Corresponde a la Cámara de Cuentas la rectoría de este control.

Control interno: Es el conjunto de planes, estrategias, sistema, normas y procedimientos establecidos para proteger los recursos públicos, alcanzar sus objetivos con ética, y asegurar el cumplimiento de las normativas vigentes y la confiabilidad en la información gerencial, así como facilitar la transparente rendición de cuentas de los servidores públicos. Este control está a cargo de la Contraloría General de la República y sus unidades de Auditoría Interna, dentro del ámbito de su competencia.

Control legislativo: Este se refiere a la correspondencia al Congreso Nacional ejercer la fiscalización de los recursos públicos en base, entre otros, a los informes presentados por la cámara de cuentas, de conformidad con las normas constitucional y esta ley.

Control social: La sociedad dominicana a través de sus entes auténticamente conformados y con representación legítima, tiene el derecho y la obligación de contribuir con los organismos de control externo e interno y con los especializados en la prevención e investigación de la corrupción, para que los recursos públicos sean utilizados dentro del marco de la ley, con transparencia, eficiencia, eficacia y economía. Para tal efecto, los organismos públicos deberán facilitarle la información pertinente y la asesoría y mecanismos de coordinación, dentro del marco de su competencia (Ley No. 10-04, 2004).

Para esto, las organizaciones de sociedad civil tendrán pleno acceso a la Cámara de Cuenta para canalizar las observaciones y sugerencias de lugar.

3.8. Plan anual de auditoría forense de la Cámara de Cuentas.

Considerando que como parte de esta investigación se analiza el plan anual de auditoría de la Cámara de Cuentas, es preciso definir que es el mismo.

La planificación anual de auditoría de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana es un documento donde la entidad cronograma todas las actividades de auditorías a realizar, en las entidades sujeta a fiscalización según correspondan, durante el período de un año. Debe realizar su planificación anual basada en los lineamientos del manual operativo de auditoría gubernamental, el cual dispone de una guía técnica para una adecuada práctica de auditoría y de conformidad a las leyes y normas aplicables.

La Cámara de Cuentas elaborara sus planes anuales de auditoría tomando en consideración los que hasta el 30 de septiembre de cada año debe enviarle la Contraloría General de la República una vez conciliados los correspondientes a las unidades de auditoría interna a su cargo, las políticas para la elaboración de los referidos planes anuales de auditoría serán emitidas por la Cámara de Cuentas con carácter de cumplimiento obligatorio, según el artículo 33 de la ley 10-04.

Parte 3. Marco Metodológico

Capítulo 4. Aspectos metodológicos

4.1. Tipo de investigación.

La investigación realizada para esta tesis está fundamentada en el tipo de análisis documental y de campo cuantitativa.

La investigación cuantitativa se basa en el estudio y análisis de la realidad a través de diferentes procedimientos basados en la medición. Permite un mayor nivel de control e inferencia que otros tipos de investigación, siendo posible realizar experimentos y obtener explicaciones contrastadas a partir de hipótesis. Los resultados de estas investigaciones se basan en la estadística y son generalizables (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2010).

La investigación documental es definida como una variación de la Investigación Científica, cuyo objeto es analizar los diferentes fenómenos que se presentan en la realidad utilizando como recurso principal los diferentes tipos de documentos que produce la sociedad y a los cual tiene acceso el investigador. Es parte fundamental de toda investigación científica cuyos elementos principales son: la observación, la reflexión a través de los diferentes documentos, análisis y crítica de la información o dato proporcionado por la fuente (Plaza, 2011, p. 1).

Basado en los criterios antes citados, este estudio se apoya en la metodología de investigación documental y de campo cuantitativa.

4.2. Diseño de la investigación.

La investigación se realizó de forma documental y de campo, ya que se basó en una revisión bibliográfica de textos, investigaciones, leyes, manuales y otros documentos, observando los aspectos particulares de la institución objeto de este estudio y con apoyo de herramientas como la encuesta para medir las variables de esta investigación.

Para lograrlo se ejecutaron las siguientes fases:

Fase inicial: Consistió en la revisión documental de tesis y otros trabajos de investigaciones relacionados con el objeto de estudio de esta tesis.

Fase documental: Se hizo una revisión de registros sobre los aspectos del problema objeto de esta investigación tales como: La auditoría forense y su utilidad, la Cámara de Cuentas y sus investigaciones especiales, la corrupción gubernamental y el papel de la auditoría forense, aspectos legales, entre otros.

Fase de investigación sobre planes anuales de auditoría: Esta fase consistió en analizar los planes de auditoría anual de la Cámara de Cuentas, con el objeto de verificar los tipos de auditoría que lleva a cabo el organismo y comprobar si realizan auditoría forense.

Fase de investigación con profesionales del área: Se realizó una encuesta a profesionales de la contabilidad sobre la Cámara de Cuentas y la utilización de la auditoría forense en sus procesos de investigaciones especiales.

Fase de análisis de la información: En esta fase fueron analizadas las informaciones recolectadas de las fases anteriores con miras a emitir las conclusiones sobre la investigación.

Fase de conclusión: En esta fase se concluye y se expone los resultados de la investigación.

4.3. Fuentes de investigación.

Fuentes primarias: Las que han fundamentado esta investigación son: La ley 10-04 que rige el accionar de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, el manual operativo de la auditoría gubernamental, la planificación anual de auditoría a las entidades del sector público, informes de investigaciones especiales realizados por la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, trabajos de investigación y libros especializados en auditoría forense, entre otros.

Fuentes secundarias: Las que fueron consultadas en esta investigación son profesionales de contabilidad en el Distrito Nacional que prestan sus servicios en el sector públicos, privado y de forma independiente.

Fuentes digitales: Se incluye en la bibliografía toda aquella referencia digital que ha sido utilizada como fuente de información y de conocimiento, entre estas publicaciones de revistas, estudios, tesis, etc.

4.4. Objetivos de la investigación.

El objeto de esta investigación es la auditoría forense y como ella, con las bondades que ofrece como ciencia y técnica, al combinar aspecto financiero, jurídicos y de investigación, pueden apoyar a la Cámara de Cuentas de la República Dominicana a ser más efectiva en sus procesos de estudios e investigación especiales en la administración pública. Fortaleciendo o documentando con las debidas pruebas los expedientes de corrupción y fraude que le permitiría al ministerio público someter a la justicia a los involucrados. El alcance de este objetivo ha conllevado una profunda investigación sobre

los conceptos de auditoría forense y sus atributos que la califican como herramienta idónea para investigación de delitos financieros, así como las funciones de la Cámara de Cuentas y su plan de auditoría. De forma que constituya el objeto de esta investigación la posibilidad de analizar si la institución realiza o no auditorías forenses, si cuenta con la facultad para hacerlo y si puede aportar, en términos de recolección de pruebas, en la construcción de los informes de investigaciones periciales.

4.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.

La estudio sobre la auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, con un enfoque documental, busca demostrar como este tipo de auditoría especializada puede ayudar en su desempeño al órgano rector del Sistema Nacional de Control y Auditoría y para ello se utilizaron las técnicas de recolección de información no experimental, es decir, de observación no participante, descriptiva y la encuesta a profesionales formados en Contabilidad, con conocimientos del tema objeto de esta investigación.

La observación consistió en la revisión documental y descripción de los conceptos de auditoría forense, la administración pública y la corrupción, además, las funciones de la Cámara de Cuentas y su marco legal. También, el análisis o evaluación de los planes de auditoría de los últimos cinco (5) años de la institución, así como la realización de una encuesta.

4.5.1. Población y determinación de la muestra.

Para la encuesta, la población objetivo fue profesionales de contabilidad en el Distrito Nacional. Para la evaluación de los planes anuales de auditoría, la población tomada son los últimos cinco años (2012-2016).

4.5.2. Sobre la encuesta.

Se confeccionó una encuesta que contenía diez preguntas y tres opciones de respuestas, donde el encuestado podía seleccionar una opción, a través del llenado vía electrónica. La población seleccionada para la encuesta fueron profesionales con formación de contador de la ciudad de Santo Domingo, tomando una muestra de cien (100) individuos. La finalidad fue de conocer la opinión de los profesionales referente a la problemática de estudio y en los siguientes tres aspectos básicos: conocimiento sobre la Cámara de Cuentas, conocimiento de auditoría forense y el apoyo de esta en las acciones de la Cámara.

Con la obtención de los resultados del instrumento aplicado (la encuesta), se procedió a ordenarlos y tabularlos con el propósito de cuantificar y mostrar los resultados ya consolidados mediante tablas y gráficos, los cuales contribuyen a la conclusión y recomendación de la investigación.

4.6. Análisis de los datos.

En lo referente a la revisión documental, el análisis consistió en consultar diferentes fuentes y autores reconocidos en auditoría forense, así como gremios e instituciones facultados en la materia, obteniendo los contenidos que permitieron definir el marco conceptual de la investigación.

Sobre la evaluación al plan anual de auditoría de la Cámara de Cuentas, con la finalidad de determinar si la institución realiza auditoría forense, los datos fueron analizados revisando los últimos cinco años de publicación en su página web, verificando que tipo de auditoría se incluye en el plan, si alguna aplica la técnica de auditoría forense

o si las auditorías especiales son realmente forenses. Contrastando cuáles de ellas cumplen con las características forenses.

Referente a la encuesta, los datos fueron analizados, contabilizadas las respuestas de cada pregunta en una planilla de Excel que nos permitió tener una matriz con los resultados tabulados y cuantificados por cada pregunta levantada en el formulario.

Como último paso, se comparó el análisis documental con los resultados de la opinión de los profesionales de la contabilidad y la observación del plan para presentación de las conclusiones.

4.7. Validez y confiabilidad.

La validez y confiabilidad de la metodología más los instrumentos aplicados se corresponden con los resultados obtenidos y lo que se quería medir, al aplicar las técnicas sin intervención o manipulación de los mismos. Los instrumentos fueron evaluados por asesores en contenido y de metodología, para comprobar si se lograba la consecución del objetivo de la investigación.

Parte 4. Resultados, Conclusiones y Recomendaciones

Capítulo 5. Resultado de la investigación

5.1. Resultados

5.1.1. Resultados de la evaluación del Plan Anual y las Investigaciones

Especiales de la Cámara de Cuentas.

Durante el desarrollo de esta investigación, se evaluó muestra de los planes anuales de auditoría que comprenden el periodo 2012 al 2016, publicados por la Cámara de Cuentas de la República Dominicana en su página web, con el objeto de valorar el contenido del mismo, verificar su estructura e identificar los tipos de auditoría que la Cámara de Cuentas de la República Dominicana realiza, con la intención de determinar si ejecutan auditorías forenses.

Los planes contienen, para cada año evaluado (excepto para el año 2012), los siguientes datos: El número o cantidad de auditorías a realizar; sector al que pertenece; fuentes de solicitud o motivos para la selección de la entidad; entidad sujeta a fiscalización; presupuesto que conlleva cada auditoría; fiscalización a realizar, detallando el tipo de auditoría y período a auditar; las cantidad de días estimados y las horas de los auditores financieros. (Ver planes anexo 2 y 3).

Cabe destacar que los planes de auditorías evaluados dan cumplimiento con lo establecido por la ley 10-04 en su artículo 30, al contemplar diferentes tipos de auditorías, entre ellas: Las de investigaciones especiales, las financieras, las de gestión, o combinación de las anteriores (llamadas integrales), patrimoniales y las contratadas con firmas externas, que también son financieras.

Pero en cuanto al término de “Estudios e Investigaciones Especiales”, es utilizado más el término “Investigaciones Especiales” o en su defecto “Auditorías Especiales”, tanto en el plan anual como en sus manuales de procedimientos y no es empleado el concepto de “Estudios”.

Del total de los programas o planes de auditorías, en promedio, el 77% de la planificación corresponde a auditorías financieras y de gestión, de las cuales un 74% son realizadas por la Cámara de Cuentas y un 3% por firmas contratadas. El restante 23% promedio, es realizada en su totalidad por la Cámara de Cuentas y está dividido en 22% para a auditorías especiales y un 1% a auditorías patrimoniales.

Como el objeto de estudio de este trabajo es determinar la importancia de la auditoría forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana y visto que en los planes anuales de auditorías se contemplan investigaciones especiales, tomamos muestras de informes emitidos bajo este tipo de auditoría para comprobar y contrastar si estas investigaciones incluyen los procedimiento y técnicas de auditoría forense.

De acuerdo con la revisión realizada a los informes de auditorías de la Cámara de Cuentas del tipo de investigaciones especiales, se determinó las características que la definen o componen y se estableció un contraste con las características propias de la auditoría forense, encontrando las siguientes observaciones:

<p align="center">Características de las investigaciones especiales Cámara de Cuentas</p>	<p align="center">Características de la auditoría forense</p>
<p>Son realizadas bajo las Normas de Auditorías Gubernamentales NAGU y son aplicados procedimientos iguales o similares a las demás auditorías de la Cámara de Cuentas (integrales, patrimoniales, financieras y de gestión).</p>	<p>La auditoría forense, aunque no tiene normas específicas para ella en sí, se apoya en las Normas Internacionales de Auditoría NIAS, en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en las Normas Generalmente Aceptadas NAGAS y otras. Aun cuando estas normas son aplicadas a otros tipos de auditorías, no tienen el enfoque de fraude que aplica la forense al usar procedimientos distintos.</p>
<p>La diferencia entre las demás auditorías que realiza la Cámara de Cuentas y la auditoría de investigación especial está establecida en el alcance y el objetivo de esta última, ya que suelen estar claramente delimitados a la revisión en particular de un rubro, una cuenta, una ejecución de un funcionario o departamento del universo total de la institución, y a un período determinado, esto debido a que estas auditorías son designadas atendiendo a denuncias e indicios de irregularidades particulares.</p>	<p>La auditoría forense no limita el alcance, revisa y se extiende con miras de cubrir o abarcar hasta donde puedan llegar los indicios de fraudes.</p>
<p>Considera un margen de materialidad para las partida de gastos e inversiones que va desde 0.5% a un 2%, según el manual de auditoría.</p>	<p>No considera materialidad para ningún rubro y la revisión es del cien por ciento de las transacciones u operaciones.</p>
<p>Los controles aplicados son de pruebas de cumplimiento legales o reglamentarios, procedimientos analíticos y pruebas sustantivas.</p>	<p>La auditoría forense, además de utilizar esos controles, aplica exámenes periciales, métodos de rastreos de fondos y gastos, entre otros.</p>
<p>Los hallazgos son documentados con documentos y soportes que pueden ser considerados como indicios de pruebas,</p>	<p>La auditoría forense se especializa, precisamente, en el levantamiento de evidencias, siguiendo los procedimientos</p>

pero no como pruebas en sí, porque no fueron levantadas siguiendo los procedimientos que demanda el Código Procesal Penal.	que especifica la justicia para que las mismas, junto con el informe, puedan ser admitidas en un tribunal.
Las auditorías fueron realizadas por personal capacitado en conocimientos de auditorías financieras, normas gubernamentales, pero no especializados en técnicas de investigación o con certificaciones forenses.	La auditoría forense requiere que el auditor, además de estar capacitados en conocimientos de auditoría y otras disciplinas, tenga pericia en materia investigativa, aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección de pruebas y evidencias.
Respecto a la presentación del informe, guarda cierta similitud a la forma de presentación de los informes forense, ya que además de presentar los antecedentes, objetivos, alcance, procedimientos, base legal, describe los hechos, los hallazgos, establece conclusiones y recomendaciones sin emitir opinión.	El informe forense toma en cuenta los aspectos incluidos en las auditorías especiales de la Cámara de Cuentas, pero además cuenta con el respaldo adecuado de evidencias suficientes y competentes, que en el caso de las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas no se pudo verificar.

Comparación de las características de las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas versus las características de la auditoría forense.

Tabla 2 Fuente: (Elaboración propia).

Estos datos observados evidencian que las investigaciones especiales que realiza la Cámara de Cuentas no son auditorías forenses, aunque pueden tener algunos indicios de la misma. Además de considerar el hecho de que son realizadas bajo las Normas de Auditoría Gubernamentales, NAGU, cuyo propósito principal no es detectar fraude, sino más bien prevenirlos. También está el hecho de que son aplicados similares procedimientos de investigación tanto en las investigaciones especiales como en las demás auditorías que realiza la Cámara de Cuentas, por lo que no habría una diferencia en los resultados que la puedan clasificar como forense.

Otro aspecto es la recolección de evidencias y documentación de las mismas, competentes y suficientes, con las cuales no cuentan estos tipos de investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas, de acuerdo con lo externado por la Procuraduría

Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA), (2016), cuando dijo: “las auditorías de Cámara de Cuentas por sí solas no son suficientes para ir ante tribunales”. “Básicamente, son auditorías financieras y de gestión, que se hacen para verificar la ejecución presupuestaria y no la verificación de hechos penales, para lo cual es imprescindible realizar auditorías forenses” (PEPCA, 2016).

5.1.2. Resultados de la encuesta de opinión.

Con el propósito de conocer la opinión de profesionales del área de la contabilidad en relación a la problemática objeto de investigación para esta tesis y medir algunas variables específicas en torno a ella, como son: Conocimiento sobre auditoría forense, conocimiento sobre la Cámara de Cuentas y el apoyo de la auditoría forense a las investigaciones de la Cámara de Cuentas, se realizó una encuesta con una muestra de cien (100) individuos consultados.

La encuesta fue estructurada con diez (10) preguntas, de tres (3) posibles respuestas: “MUCHO, POCO y NADA”, con opción a elegir una sola por pregunta. Siendo las preguntas de conocimiento sobre la Cámara de Cuentas, de conocimiento sobre auditoría forense y de apoyo a las acciones de la Cámara de Cuentas. (Ver cuestionario en el anexo 1).

La encuesta fue enviada por medios digital, recibiendo cien (100) formularios debidamente completados, de los cuales solo dos (2) no tenían respuesta seleccionadas en las preguntas 7 y 8, recibiendo esas dos preguntas un total de 99 respuestas de 100. A continuación se muestran los resultados:

Sectores	Cantidad de encuestado	%
Público	36	36
Privado	55	55
Independiente	9	9
Total	100	100

Sector donde laboran

Tabla No. 3 Fuente: (Elaboración propia a partir de datos de la encuesta).

Tal como se observa en la tabla, el 55% de los profesionales que respondieron las encuestas proceden del sector privado, mientras que el 36 % procede del sector público, y el 9% realiza labores independientes. Esto refleja que dentro de las opiniones hay una proporción de un 36% que corresponde al sector gobierno, que es auditado por la Cámara de Cuentas.

Género	Cantidad de encuestado	%
Masculino	45	45
Femenino	55	55
Total	100	100

Datos por Género

Tabla No. 4 Fuente: (Elaboración propia a partir de datos de la encuesta).

El género femenino tuvo una participación en la encuesta del 55%, mientras que el género masculino fue el 45 %, lo que evidencia una mayor respuesta de las mujeres en este trabajo de investigación.

NO.	PREGUNTAS	MUCHO	POCO	NADA
1	¿Conoce usted la labor que realiza la Cámara de Cuentas de la República Dominicana?	53%	47%	0%
2	¿Usted entiende que en la administración pública existen elementos de corrupción que deben ser investigados por la Cámara de Cuentas?	89%	10%	1%

3	¿Usted cree que los tipos de auditorías que actualmente realiza la Cámara de Cuentas de la República Dominicana contribuyen a investigar la corrupción gubernamental?	15%	44%	41%
----------	---	-----	-----	-----

*Conocimiento de la Cámara de Cuentas y los tipos de auditorías que realizan.
Tabla No. 5 Fuente: (Elaboración propia a partir de datos de la encuesta).*

En lo referente al conocimiento de la Cámara de Cuentas y los tipos de auditorías que realiza como entidad fiscalizadora superior, los resultados indican que el 53% de los encuestados tiene mucho conocimiento sobre el rol de la Cámara de Cuentas y el 89% considera que en el sector público existen muchos indicios de corrupción y deben ser investigados por la Cámara de Cuentas. Mientras que el 44% y 41% entiende que los tipos de auditorías que realiza la Cámara de Cuentas contribuyen poco o nada a investigar la corrupción gubernamental.

NO.	PREGUNTAS	MUCHO	POCO	NADA
4	¿Usted ha oído hablar sobre la auditoría forense?	69%	31%	0%
5	¿Considera usted que la Cámara de Cuentas tiene la facultad legal para realizar auditoría forense?	76%	20%	4%
6	¿Usted entiende que la Cámara de Cuentas realiza auditoría forense para investigar la corrupción gubernamental?	14%	32%	54%

*Conocimiento y aplicación de la auditoría forense en el sector público
Tabla No. 6 Fuente: (Elaboración propia a partir de datos de la encuesta).*

Según los resultados, el 69% de los encuestados han oído hablar mucho sobre la auditoría forense, el 76% considera que la Cámara de Cuentas tiene la facultad legal para realizar auditoría forense, y el 54% opina que a pesar de que realizar auditoría forense está dentro del ámbito de la Cámara de Cuentas, esta entidad fiscalizadora no la efectúa.

NO.	PREGUNTAS	MUCHO	POCO	NADA
7	¿Usted entiende que la auditoría forense es una herramienta de apoyo para las investigaciones especiales que realiza la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, a fin de obtener prueba suficiente y competente contra la corrupción gubernamental?	76%	20%	4%
8	¿Considera usted que las pruebas obtenidas mediante técnicas y procedimientos de auditoría forense facilitarían el trabajo del ministerio público en la elaboración de expedientes contra la corrupción gubernamental?	85%	15%	0%
9	¿Usted entiende que las pruebas documentales obtenidas en el proceso de auditoría forense pueden ser presentadas ante un tribunal para soportar la investigación realizada?	92%	8%	0%
10	¿Usted entiende que las pruebas documentales obtenidas en el proceso de auditoría forense permiten demostrar la responsabilidad de los presuntos culpables?	92%	8%	0%

*Auditoría Forense como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales
Tabla No. 7 Fuente: (Elaboración propia a partir de datos de la encuesta).*

El 76% de los profesionales de la contabilidad encuestados consideraron que la auditoría forense es una herramienta de apoyo para las investigaciones financieras que realiza la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, a fin de obtener prueba suficiente y competente contra la corrupción gubernamental, y el 85% opinaron que las pruebas obtenidas en la ejecución de auditoría forense facilitarían el trabajo del ministerio público en la elaboración de expedientes contra la corrupción gubernamental. De igual manera, el 92% considera que las pruebas documentales obtenidas en el proceso de auditoría forense pueden ser presentadas ante un tribunal para soportar la investigación realizada y permiten demostrar la responsabilidad de los presuntos culpables.

5.2. Conclusiones.

Después de haber profundizado en los conocimientos y conceptos de la auditoría forense, que la califican como herramienta idónea para la prevención, detección y persecución de los delitos financieros y de manera particular, en las investigaciones de fraude y corrupción en la administración pública. Asimismo, haber tratado los aspectos de la corrupción, su incidencia en los estamentos sociales y del Estado, tanto a nivel nacional como global. Los esfuerzos que en materia de prevención, investigación y combate se vienen realizando desde diferentes organismos internacionales, donde la auditoría forense es considerada tendencia hacia donde se encamina la auditoría gubernamental. Habiendo descrito la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, en su calidad de órgano rector del Sistema Nacional de Control y Auditoría, fiscalizador externo de los recursos del Estado, y analizado su plan de auditoría de los últimos cinco años, incluyendo una revisión de los informes de auditorías correspondientes a las investigaciones especiales, con la intención de identificar si la institución realiza auditorías forense. Además de efectuado una encuesta entre profesionales de la contabilidad que permitió obtener las opiniones de expertos sobre si las auditorías que actualmente realiza la Cámara de Cuentas contribuyen a investigar la corrupción y de conocer sus consideraciones sobre el apoyo que la auditoría forense puede ofrecer a las investigaciones que realiza esta institución.

Visto y analizado todas estas variables que buscan dar respuesta a nuestro objetivo y planteamiento general de investigación de: “Determinar la importancia de realizar auditoría forenses como herramienta de apoyo en las investigaciones especiales de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana”, podemos concluir que:

La auditoría forense es la herramienta idónea para poyar las investigaciones especiales que realiza la Cámara de Cuentas, ya que está especializada en descubrir, investigar, documentar los fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas, siendo su mayor fortaleza la pericia en técnicas de investigación y recolección de evidencias, que aportan, junto con el informe de auditoría, los elementos probatorios que ayudan al ministerio público a judicializar los casos investigados. En este sentido es donde la auditoría forense apoyaría a la Cámara de Cuentas en su deber de investigar los casos de corrupción administrativa, considerando que, de acuerdo con los resultados obtenidos en la evaluación del plan anual de auditoría, las opiniones de expertos recolectadas a través de encuesta y la propia opinión del ministerios públicos, las auditorías que actualmente realizan no contribuyen a la persecución y sanción de la corrupción, por ser auditorías financieras y de gestión, que no cuentan con la debida documentación o evidencia que permita al informe de auditoría ser presentado en un tribunal.

En cuanto a los resultados que arrojaron las evaluaciones de los planes de auditoría realizados por la Cámara de Cuentas de los últimos cinco años, esta investigación pudo determinar que la institución no realiza auditorías forenses. Las investigaciones realizadas corresponden a auditorías de gestión, financieras, especiales, patrimoniales e integrales, para las cuales aplican metodologías similares de evaluación, lo que no permite la obtención de resultados que aporten evidencias suficientes y competentes, con méritos para ser considerados por el ministerio público para procesos penales.

Asimismo, es más utilizado por la institución el término de “Investigaciones Especiales” o en su defecto “Auditorías Especiales”, que el concepto de “Estudios e

Investigaciones Especiales” que especifica la ley 10-04 en el artículo 30, tanto en su manual de auditoría gubernamental, como en el plan anual y en los informes de auditorías publicados. El concepto de “Estudios” no es aplicado para investigaciones de actos irregulares contra el patrimonio público.

Las opiniones obtenidas de expertos a través de la encuesta respaldan el tema de nuestra investigación. Consideran la auditoría forense como una herramienta de apoyo a las investigaciones especiales, así como la técnica especializada para la recolección y aporte de pruebas para procesos judiciales y de ayuda a la labor del Ministerio Público.

Para ser efectivos en prevenir, descubrir y reducir el flagelo de la corrupción pública, las instituciones encargadas de combatirla deben jugar el rol que le corresponde e implementar las medidas que la ciencia, hoy día, les ofrece. La auditoría forense es la tendencia hacia donde las auditorías gubernamentales deben orientarse y es el criterio compartido por expertos, profesionales y esta investigación.

5.3. Recomendaciones.

- Implementar la aplicación de auditoría forense en las investigaciones especiales que realiza la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, como respuesta a denuncias de corrupción, indicios de irregularidades identificados por otras auditorías y en todos aquellos casos que así lo ameriten.
- Fortalecer la estructura de la Dirección de Auditoría de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana al reorientar el departamento de investigaciones especiales a auditoría forense, integrando un equipo calificado y certificado en esa técnica de investigación.

- Formar auditores a través de capacitaciones continuas en el ámbito de la auditoría forense y legal, para mejorar las competencias profesionales del contador de la Cámara de cuenta, control externo de las entidades gubernamentales.
- Promover dentro de la legislación de la Cámara de Cuentas la inclusión de los términos de Auditoría Forense, para no dejar espacio a la interpretación y pueda ser utilizada apropiadamente, como sustitución de los conceptos de “Estudios e Investigaciones Especiales”, a los cuales hace referencia el artículo 30 de la ley 10-04.
- Emitir normas, reglamentos, políticas u otros documentos que creen el marco de aplicación de la auditoría forense para el Sistema Nacional de Control y Auditoría.
- Establecer un equipo de trabajo combinado o multidisciplinario con la Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa (PEPCA), para la realización de recolección de pruebas e instrumentación de expedientes penales.

Parte 5. Referencias Bibliográficas

- Araya, J. (2016, Octubre 11). *La auditoria forense y su aplicabilidad en el sector publico*. Recuperado el 10 de junio del 2017 de: <https://www.incp.org.co/la-auditoria-forense-y-su-aplicabilidad-en-el-sector-publico-costarricense/>
- Azucena, F., Hernandez , I., & Chacon , L. (2011). *Tendencias e innovaciones en la contaduria pública*. San Salvador: Universidad Tecnológica del Salvador.
Recuperado el 22 de junio del 2017 en
<http://auditoriaforenseutec.blogspot.com/2011/03/antecedentes.html>
- Badillo , J. (2008, Mayo). *Auditoria Forense*. Recuperado de www.na.theiia.org:
[https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08\(14023\).pdf](https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08(14023).pdf)
- Barrios, Y. (2015, Noviembre 7). *La prueba en auditoria forense*. Recuperado el 22 de junio 2017 de www.prezi.com: <https://prezi.com/2iwfr1tk4nrz/la-prueba-en-auditoria-forense/>
- Camara de Cuentas de la Rep. Dom. (2017, Junio 23). *Camara de Cuentas*. Recuperado de <https://www.camaradecuentas.gob.do>
- Camara de Cuentas de la Rep.Dom. (2004). *Guia de Auditoria y Documentos Tecnicos*. Santo Domingo.
- Cano, M., & Castro, R. (2004, enero 13). *Audiotia Forense*. Recuperado el 24 de julio 2017 en IAIRD: www.theiia.org/chapters/pubdocs/262/auditoriaforence.pdf
- Cano, M., & Lugo, D. (2005). *Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

- Cano, M., & Lugo, D. (2005). *Técnicas de investigación en auditoría forense*. Recuperado de www.ineramericanusa.com: <http://interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Prueb-inv-lav-din.htm>
- Caribe, E. (2017, mayo 18). *Camara de cuentas acepta auditar obras de Odebrecht*. Retrieved from www.elcaribe.com.do: <http://www.elcaribe.com.do/2017/05/18/camara-cuentas-auditara-obras-proceso-construccion-por-odebrecht>
- CEPAT. (2005). *Auditoría forense, herramienta de las entidades fiscalizadoras superiores*. XV Asamblea general de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) (pp. 2-4). El Salvador: OLACEFS.
- De La Dehesa, G. (2014, Agosto 10). *Causa de la corrupción pública*. El País, 1-3 sección de Economía. Recuperado el 27 de junio del 2017 en <http://www.guillermodeladehesa.com/files/0006.1411029962.CTZT9038DUXP1483ZNWH1215AJJQ3329.pdf>
- Del Rio, P., & Palacios, M. (2017, Mayo 19). *6 claves para entender la operación 'Lava Jato'*. Recuperado el 25 de junio del 2017 por RPP Noticias en <http://rpp.pe/mundo/latinoamerica/que-es-la-operacion-lava-jato-6-claves-para-entender-este-caso-noticia-943263>
- Fontán, M. (n.d.). *El proceso de investigación en auditoría forense corporativa*. Recuperado el 28 de junio del 2017 en <http://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4175.htm>

- Galeano, D. (2013, Agosto 5). *www.oas.org/Juridico*. Recuperado de *www.oas.org*:
http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_reptom_resp_PEPCA.pdf
- Giraldo, M. (2014). *La prueba de oficio en el sistema penal acusatorio colombiano*. Tesis de grado sin publicación. Universidad Católica del Norte de Medellín, Colombia.
- Guzman, J., Livacic, E., Mauch, C., & Ortiz, M. (2005). Informe del panel de expertos internacionales: Crisis bancaria República Dominicana. Santo Domingo, D.N.: Banco Central de la República Dominicana.
- Guzman, Tapia & Co PKF. (2005). *Informe de auditoria externa especial*. Santo Domingo, D.N.: Banco Central.
- Hernandez, R., Fernandez, C., & Baptista, M. (2010). *Metodología de la Investigación* (5ta. ed.). Mexico D.F.: Mc Graw Hill.
- La fuente, A. (2016, marzo 9). *Auditoria forense: diferencia entre evidencia y prueba*. Recuperado el 4 de julio 2017 de *www.fraudeinterno.com*
<https://fraudeinterno.wordpress.com/2016/03/09/auditoria-forense-diferencia-entre-evidencia-y-prueba/>
- Ley No. 76-02, Código Procesal Penal, Congreso Nacional, Santo Domingo R.D., 19 de Julio 2002
- Ley No. 10-04, Cámara de Cuentas, Santo Domingo R.D., 20 de enero 2004.
- Ley No. 311-14, Declaración Jurada de Patrimonio, Santo Domingo, R.D., 15 de julio 2014
- Ley No.155-17, Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo, Santo Domingo, R. D., 1er. de julio del 2017.
- NIA No. 500, Instituto Internacional de Auditoria, USA, Florida, 15 de diciembre 2004

NIA No. 315, Instituto Internacional de Auditoria, USA, Florida, actualizada al 15 de octubre 2013.

Ochoa, L., Zamorra, J., & Guevara, J. (2011). *¿Cual ha sido la responsabilidad de la auditoría en los escandalos financieros?* Antioquio: Universidad de Antioquia.

Ortega, A. (Director). (2015). *El fraude del Baninter, el más grande en la historia del país y el quinto en el mundo* [Programa de investigación]. El Informe con Alia Ortega. Santo Domingo, Rep.Dom

Palella, S., & Martins, F. (2012). *Metodología de la investigacion cuantitativa*. Caracas: Fedupel.

Pantoja, J. (2012, Julio-Diciembre 2). *¿Quien ejerce la auditoría forense en los delitos económicos y financieros?* Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Nariño, pp. 241-250.

PEPCA. (2016, Diciembre 12). *Procuraduria General de la Republica*. Recuperado de www.pgr.gob.do: <http://www.pgr.gob.do/2016/12/12/pepca-informa-auditorias-de-camara-de-cuentas-por-si-solas-no-son-suficientes-para-ir-ante-tribunales/>

PEPCA, P. d. (2012). *Sistematizacion de casos 2004-20012, infome de gestion*. Santo Domingo, D.N.

Pineda, G. (2015). *Efectos de la auditoria forense en la investigacion del delito de lavado de activos*. Tesis sin publicación. Universidad de San Martín de Porres. Perú.

Plaza, E. (2011, Febrero 8). *rossettha.blogspot.com*. Retrieved from [rossettha.blogspot.com: http://rossettha-investigaciondocumental.blogspot.com/2011/02/investigacion-documental-i.html](http://rossettha-investigaciondocumental.blogspot.com/2011/02/investigacion-documental-i.html)

- Plazas, R., Hernandez, L., & Flórez, M. (2016, octubre 6). El debido proceso y la cadena de custodia frente a la pruebas judiciales presentadas por el auditor forense. *IUSTA*, pp. 43-62.
- Polo, B., & Vásquez, F. (2014). *Auditoria Forense como herramienta de lucha contra el fraude y la corrupción en las empresas del Perú y Chimbote, 2014*. Tesis de grado sin publicación Universidad Católica los Angeles de Chimbote. Perú.
- Rojas , Y. (2013, Octubre 30). Activos de Baninter fueron subvaluados. *Puntualizando. Net*, p. digital. Retrieved from <http://puntualizando.net/web/index.php?start=3095>
- Rozas, A. (2009, Septiembre). Auditoria Forense. *Revista de la Facultad de Ciencias Contables. Univesidad UNMSN, Lima-Perú*, 16, pp. 73-101.
- Sanchez, O. (2015). *La auditoria forense: un instrumento de mitigación del riesgo de la corrupcion en una empresa del sector público*. Tesis sin publicación. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá, Colombia.
- Tapia, S. (2016, Octubre 6). *acento.com.do/2016/actualidad*. Retrieved from Acento.com.do: <http://acento.com.do/2016/actualidad/8389529-dominicana-entre-los-10-paises-mas-corruptos-del-mundo/>
- Sentencia No. TC/0001/15, Tribunal Constitucional de la Rep. Dom, Santo Domingo, del 28 de enero del 2015.
- Uzcategui, L. (2004). *Auditoria forense: practica contable para detectar el fraude en la administracion pública*. Venezuela: Universidad de los Andes.
- Veloz, A. (2005). *Fraude bancario y sus consecuencias*. Periodico Hoy, digital. Recuperado 26 de junio 2017 en <http://hoy.com.do/fraude-bancario-y-sus-consecuencias-macroeconomicas/>

Parte 6. Anexos

Anexo 1: Encuesta

Anexo 2: Plan anual de auditoría de la Cámara de Cuentas de la Republica Dominicana (año 2015).

Anexo 3: Plan anual de auditoría de la Cámara de Cuentas de la Republica Dominicana (año 2012).