

LA AUDITORIA FORENSE EN LOS EXÁMENES ELABORADOS POR LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO

The Forensic Audit in the examinations prepared by the Comptroller General of the State

Díaz-Córdova, Jaime*

<https://orcid.org/0000-0002-5406-4160>

Coba-Molina, Edison**

<https://orcid.org/0000-0003-4548-948X>

Rivera-Morales, Gabriela**

<https://orcid.org/0000-0002-2974-2740>

*Universidad Técnica de Ambato, Ambato, Ecuador

*Instituto Superior Tecnológico España, Ambato, Ecuador

**Universidad Técnica de Ambato, Ambato, Ecuador

Email: jaimefdiaz@uta.edu.ec

jaime.diaz@iste.edu.ec

Recibido: 28 de octubre de 2022 / **Aprobado:** 2 de diciembre de 2022 / **Publicado:** 21 de diciembre de 2022

DOI: <https://doi.org/10.24133/ris.v10i01.2927>

-
-

Resumen

La auditoría forense es una herramienta para identificar indicios de delito fraudulento en las entidades públicas o privadas al revisar los tres aspectos que pueden provocar este tipo de actos como son la presión, oportunidad y racionalización se puede detectar la existencia o no de este tipo de actos delictivos. Este estudio muestra como la auditoria forense aporta a la identificación de delitos de peculado utilizando los informes de la Contraloría General del Estado-CGE para ello se recopiló información de la página web de la CGE y se analizaron los datos, luego se aplicaron una correlación de Chi Cuadrado de Pearson obteniendo como resul-

tado que no existe una correlación entre las variables de comunicación entre dirigentes, toma de decisiones en compras, los custodios, montos y recomendaciones de auditoría, sin embargo el estudio muestra que los informes analizados tienen indicios de delitos como incumplimiento de contratos, sobrepuestos, inconsistencia de valores, diferencias de precios, falta de control.

Palabras clave: Auditoría Forense, Fraude, Contraloría General de Estado, Peculado.

Abstract

The forensic audit is a tool to identify indications of fraudulent crime in public or private entities by reviewing the three aspects that can cause this type of act, such as pressure, opportunity and rationalization, the existence or not of this type of act can be detected. criminal. This study shows how the forensic audit contributes to the identification of crimes of embezzlement using the reports of the Comptroller General of the State-CGE, for this information was collected from the CGE website and the data was analyzed, then a correlation of Chi Square of Pearson obtaining as a result that there is no correlation between the variables of communication between leaders, decision making in purchases, custodians, amounts and audit recommendations, however the study shows that the reports analyzed have indications of crimes such as non-compliance of contracts, overpricing, inconsistency of values, price differences, lack of control.

Keywords: Forensic Audit, Fraud, Comptroller General of State, Embezzlement.

Introducción

Para abordar el tema de auditoría forense es necesario señalar lo descrito por Roth en 1995 cuando describe que la corrupción es una amenaza a la sociedad porque afecta y deteriora el sistema democrático e interpone los intereses particulares por encima del interés generales, convirtiéndose en un enemigo invisible para la humanidad porque destruye los derechos, la igualdad, la justicia y la transparencia. (Pastrana Valls, 2019).

De acuerdo con Transparency International los índices de corrupción a nivel internacional se miden en escala de 0 a 100; siendo 0 altamente corrupto y 100 sin signos de corrupción, este organismo en sus reportes del año 2018 menciona que Latinoamérica tiene los índices de corrupción más altos a nivel internacional, cuyo promedio fue 31.5 sobre cien. Dentro de los países más corruptos está Venezuela, Paraguay, México, Ecuador, Bolivia, Colombia, Brasil y Perú. No obstante, hay países como Chile, Uruguay y Guayana Francesa que presentan índices mayores 60 puntos, esto contribuye a las políticas de erradicación de la corrupción (Velandia Pacheco & Escobar Castillo, 2019, pág. 281).

El Índice de Percepción de la Corrupción (CPI) coloca al Ecuador en el puesto 39 de los países de América en la corrupción, sin embargo, el país ha mejorado considerablemente en sus casos de corrupción a partir del año 2012, pero la corrupción sigue siendo el centro de atracción para la malversación de fondos, contratos ilícitos e incremento de los precios en diferentes tipos de licitaciones (Transparency International, 2021).

La auditoría forense estudia los hechos ilícitos que ha generado una entidad, este modelo de auditoría, indagar y comprueba indicios o suposiciones de estafas o hechos ilegales a través de técnicas de auditoría a través de la verificación y cumplimiento de normas contables, financieras, fiscales, tributarias y penales, permitiendo conseguir información y evidencia sólida que las autoridades judiciales puedan sustentar estos actos delictivos. (Reinoso Camacho, 2010) (Garrido Leon, Mapén Franco, & Rosas Castro, 2020).

La Auditoría Forense a lo largo de la historia

Los primeros indicios de la auditoría forense se manifiestan en el año 1824 en la ciudad de Glasgow una de las más pobladas de Escocia, donde un experto brinda sus servicios a manera de testimonios como un árbitro en tribunales y consejos. A inicios del siglo XX esta ciencia toma más aceptación en países como Estados Unidos e Inglaterra. Los primeros profesionales forenses fueron agentes especiales del IRS (Servicio de Impuestos Internos del gobierno de los Estados Unidos), esta institución obtuvo su mayor reconocimiento con la aprensión de Al Capone uno de los mafiosos más famoso de esa época. El FBI o Agencia Federal de Investigación contrató alrededor de 500 profesionales entre auditores y contadores con el fin de que examinaran cada una de las transacciones financieras que se generaron en la Segunda Guerra Mundial (Rodríguez Castro, 2002, pág. 237).

A partir de la década de los noventa los casos de fraude tomaron mucho revuelo en el ámbito internacional y empresas como Salomon Brothers, uno de los bancos más grandes de inversión de Wall Street en el año 1994 se vio envuelta en un caso de fraude de alrededor de 217 millones de dólares. El Banco Barings era una de las instituciones financieras más antigua del Reino Unido con gran reconocimiento a nivel mundial tuvo su caída en 1995 por un desfalco de 1.400 millones de dólares. En 1999 la empresa Tyco International se encuentra en el ojo del huracán por un fraude de aproximadamente 1.200 millones de dólares, un año después 4 empresas internacionales entre ellas Enron se ven envueltas en nuevos casos de fraude ocasionando la caída económica de todo Estados Unidos (Baracaldo Lozano & Daza Giraldo, 2015, pág. 736).

Para mitigar estos delitos financieros en el año 2002 Estados Unidos crea la Ley Sarbanes – Oxley con el propósito de salvaguardar a los inversores y evitar el riesgo de caer en banca rota en las empresas prohibiendo a los auditores realizar trabajos de asesoría para impedir conflicto de intereses.

Auditoría Forense en la actualidad

Esta disciplina es el consejero competente que ayuda a los profesionales que promulgan la justicia, en la indagación y recolección de evidencia legal de hechos supuestamente delictivos, la misma que permite corroborar la existencia de un fraude financiero o vinculado con los activos de las instituciones, por medio de procesos evaluando anomalías contables, excepciones y tácticas que pueden estimarse irregulares (Márquez Arcila, 2018).

La aplicación de la auditoría forense brinda un valioso aporte a la regulación del cumplimiento de normas administrativas, permitiendo investigar delitos o fraudes económicos cada vez más comunes en la sociedad, estos delitos no solo afectan a las ramas económicas afectan al ámbito social, políticos, tecnológicos y hasta cultural. Vivas (2015) determina que la auditoría forense cada día gana importancia en la sociedad porque se ha convertido en un perito de gran apoyo a la justicia, gracias a la investigación criminalística realizada a los hechos económicos, financieros y administrativos permite la recolección y evaluación de pruebas que ayudan a identificar actos delictivos como el fraude y la corrupción.

Características de auditoría forense

El objetivo de la auditoría forense es detectar la existencia de fraudes en las entidades y sus errores, pero al implementar este tipo de auditoría también contribuye a la prevención y reducción de actos fraudulentos e ilícitos que perjudica la propiedad del estado y a los entes privados, de tal manera que la auditoría forense es la encargada de proteger la buena distribución de los recursos económicos que son manejados por medio de entidades públicas y privadas, estudia los hechos sospechosos de actos ilícitos, obtiene e identifica la evidencia de posible fraude, a través de técnicas como entrevistas y análisis documentales.

Esta auditoría maneja la contabilidad forense y ha tomado mucha importancia convirtiéndose en una profesión con gran

demanda para los profesionales de la contaduría y afines a ella por cuanto previene y detecta diferentes tipos de fraudes financieros. Esta nueva rama de la auditoria permite al auditor forense presentar un informe especializado a los jueces con evidencias suficientes que sirven como sustento para identificar el tipo de delito cometidos (Alvarado Paucar, Chicaiza Zambrano, & Estrada Balseca , 2016, pág. 59)

Clasificación de la Auditoría Forense

Existe dos formas de clasificar a la auditoría forense, la primera preventiva la misma que aporta a los directivos empresariales a prevenir cualquier tipo de fraude que pueda ocurrir en sus organizaciones. Para Tapia, Mendoza, Castillo, y Guevara (2019) la auditoría forense preventiva ayuda a las entidades en el asesoramiento y prevención de fraudes financieros futuros, proporcionando programas y controles antifraudes que identifican de manera oportuna e inmediata, irregularidades e inconsistencias. La segunda clasificación de esta auditoria es la delictiva cuyo objetivo es determinar el fraude por medio de los estados financieros ya elaborados y presentados permitiendo identificar los supuestos ejecutores, cómplices y colaboradores del fraude, también obtiene el valor producto del fraude, su ejecución, y sus las consecuencias que este delito deja para las empresas, las evidencia que arroja esta auditoría ayuda a las autoridades ha actuar según la ley.

Fases de Auditoría Forense

Para Chavarría y Roldan (1995) el objetivo de las fases de auditoría forense son identificar el nivel de existencia de la vulneración de las normas de la organización las misma que llevan al cometimiento de delitos financieros, también facilita el reconocimiento del responsable y contribuye a la implementación de nuevos controles para la prevención de futuros delitos.

Tabla 1

Detalle de las fases de la Auditoría Forense

No.	Fase	Autor	Detalle
1	Evaluación preliminar	Autor (Márquez Arcila, 2018)	Esta es la primera fase que el auditor debe cumplir en la auditoría, examina el ambiente y entorno que la entidad se encuentra, el periodo auditado, también debe realiza un archivo permanente en donde se identifica una breve historia de la empresa, sus antecedentes, la estructura organizacional, cuáles son objetivos, metas, misión, visión y su posición financiera.
2	Planeación	Autor (de Armas García, 2008)	En esta fase el auditor señala la táctica planeada la cual es plasmada en el cronograma de actividades, aquí el trabajo de campo juega un rol fundamental, este permite la recolección de documentos los cuales son analizados para determinar qué se debe hacer en la empresa y como implementar el control interno.
3	Ejecución	Autor (Márquez Arcila, 2018)	

La ejecución se destaca de otras auditorias y consiste en identificar el problema, generar la evaluación de matriz de riesgo forense, ejecutar la recopilación de la evidencia la misma que puede ser documental, analítica o testimonial, directa o secundaria ya que esta evidencia será la que compruebe la existencia del fraude empresarial ante procesos judiciales.

4 Informe o comunicación de resultados Autor (Chavarría Guzmán & Roldan Alvarez, 1995)

El informe consta de tres pasos, el primero la preparación del borrador para corroborar los papeles de trabajo, segundo la discusión del borrador ante el supervisor de la auditoría para que este se encargue de revisar detalladamente las evidencias en los papeles de trabajo de esta manera garantizar la confiabilidad del informe y por último la redacción del informe final y conclusiones una vez que el informe haya sido revisado y corregido por el supervisor este se lo redactara para que ya sea presentado al gerente de la empresa a través de una redacción concisa y resumida.

5 Monitoreo Autor (Márquez Arcila, 2018).

El monitoreo es la última fase de la auditoría, pero no la menos importante, la función que esta cumple es salvaguardar que los resultados de la evaluación de la auditoría forense sean tomados en cuenta por la organización auditada. El monitoreo se puede dar de varias formas pero lo más común es la adopción de nuevos controles para la detención del fraude en la empresa, así como también el rastreo de los procesos judiciales.

Nota. Autores

Análisis del Riesgo en Auditoria

Mendivil (2016) define al riesgos de auditoría como procedimientos importantes y eficaces para descubrir anomalías en el registro de los hechos económicos y operaciones de la

entidad. La Norma Internacional de Auditoria-NIA 315 habla sobre la identificación del material y la valoración del riesgo, esta NIA ayuda al auditor a la recopilación de información obtenida evidencia a través de la empresa por encuentre alteraciones.

Fraude dentro de la Auditoria Forense

Tomando la idea de Márquez (2018) el riesgo del fraude en una empresa dependerá de las consecuencias y la posibilidad de su ejecución, también depende la dificultad de cometer el fraude, evaluar el riesgo es un punto fundamental, este constituye una herramienta necesaria para la dirección de los auditores ayudándoles a la detección y prevención del posible fraude que pueda existir en la organización.

Un gran criminólogo estadounidense llamado Doland Cressey desarrolla un modelo que permite a través del triángulo del fraude cuyas variables son la presión que ejerce la administración con su poder, oportunidad por la ausencia de control y la racionalización de la persona por cometer actos deshonestos infringiendo su código de ética personal. (López & Sánchez, 2012)

Figura 1

Fraude



Nota. (López & Sánchez, 2012)

Evidencia

NIA 500 menciona que el auditor debe conseguir la evidencia de auditoría, encontrar información que corrobore y sustente las afirmaciones de lo investigado, Estupiñán (2007) señala que los resultados de la evaluación de la auditoría debe basar su criterio conforme con los datos que obtuvo después de utilizar los diferentes procedimientos que están respaldados por las normas internacionales los cuales con la valoración de los riesgos, el estudio de la empresa desde sus inicios hasta la actividad económica que realiza, examinación del control interno, evidenciar la eficacia y eficiencia de los controles internos, detección de errores en la elaboración de las transacciones económicas y la recomendación el uso de pruebas sustantivas.

Contraloría General Del Estado (CGE)

Esta entidad pública disponga de recursos del estado encargada aplicar los varios tipos de auditoría a las entidades que manejan fondos públicos y se ven en la obligación de presentar informes periódicos, los mismos que serán

revisados y controlados mediante exámenes de auditoría los cuales pueden ser de tipo financiero, de control interno, de gestión o de algún tipo de exámenes especiales que se enfocan en un punto en concreto.

Las empresas que mantienen contratos con entidades gubernamentales se ven en la obligación de rendir cuentas a la Contraloría General del Estado (CGE) la misma que se desarrolla como una entidad de control del manejo de los recursos del estado. De acuerdo con la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 211, la CGE es un organismo técnico que está encargado de controlar el manejo eficiente de los recursos del gobierno por el sector público y las personas jurídicas que cuentan con recursos públicos (Asamblea Nacional, 2008).

Alcance. - En el artículo 1 de la Ley Organica de la Cotraloria General del Estado (LOCGE) establece que la CGE es una entidad que se encarga del control, la fiscalización y la auditoría del Estado y regula el funcionamiento del mismo con el propósito de examinar, verificar y evaluar que la utilización de los recursos públicos sean en conformidad de la ley (Ley organica de la cotraloria general del estado, LOCGE, R.O. 31, 2017).

En el sistema de control, fiscalización y auditoría de la CGE se encarga de examinar, comprobar y evaluar la gestión administrativa, económica y financiera de las entidades del públicas y de sus colaboradores en el manejo de los recursos estatales como lo son los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, etc., no porque los recursos

públicos se encuentren administrados por entidades externas o derecho privado estos dejan de ser tales (Contraloría General del Estado, CGE, 2020).

Funciones. - En el Artículo 212 de la Constitución de la República del Ecuador trata de la sobre las funciones que debe cumplir la CGE las cuales son:

1. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control de las entidades del sector del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.
2. Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos sujetos a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado (FGE).
3. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones.
4. Asesorar a los órganos y entidades del estado cuando se le solicite (2008).

Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental (NEAG)

Para que la CGE ejerza un correcto control en los recursos públicos tales como los bienes, fondos, títulos, acciones o cualquier otra fuente que proceda ya sea estas donaciones, préstamos y entregas de cualquier otro título o derechos que pertenecen al Estado o de sus instituciones, personas naturales, jurídicas u organismos nacionales o internacionales se deben ejercer por medio del ejercicio de la auditoría general a través de exámenes especiales, utilizando normas y técnicas nacionales e internacionales de auditoría (Asamblea Nacional, 2002, pág. 3).

Las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental (NEAG) es la normativa que rige el progreso de la auditoría gubernamental, estas son emitidas por el ente regulador que es la CGE, las mismas se basan en las NAGA y en las Normas Ecuatorianas de Auditoría (NEA), que son de cumplimiento obligatoria para los profesionales en auditoría.

En el Artículo 1 de las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental se encuentra la estructura de las NEAG, las mismas que se detallan a continuación:

1. Normas relacionadas con el Auditor Gubernamental (A.G.). – La norma habla sobre la capacidad, independencia y cuidado profesional con el que se debe realizar la auditoría gubernamental, ya que la misma requiere de profesionales con un adiestramiento adecuado y pericia profesional (NEAG, 2002, pág. 4).

2. Normas Relacionadas con la Planificación de la Auditoría Gubernamental (P.A.G). – El trabajo de auditoría gubernamental debe planificarse adecuadamente, obteniendo suficiente comprensión de la misión, visión, metas y objetivos institucionales y controles existentes de gestión a fin de determinar la naturaleza y alcance de las pruebas a realizar (NEAG, 2002, pág. 8).
3. Normas Relativas a la Ejecución de la Auditoría Gubernamental (E.A.G.).- Las normas de ejecución del trabajo en el campo proporcionan al auditor una base para juzgar la calidad de la gestión institucional y de los estados financieros en su conjunto; en consecuencia obtendrá evidencia suficiente que le permita satisfacerse de que la información entregada ha sido preparada con honestidad y transparencia (NEAG, 2002, pág. 13).
4. Normas Relativas al Informe de la Auditoría Gubernamental (I.A.G.).- Una parte importante de la función del auditor es saber comunicar en forma oportuna los resultados del trabajo realizado a los diferentes usuarios. Las normas relacionadas con la información que se presentan a continuación son específicas, puesto que la entrega del informe de la auditoría gubernamental constituye el valor agregado del auditor en beneficio de la institución auditada (NEGA, 2002, pág. 18).

Control Gubernamental

Según el Artículo 5 de la LOGGE, las instituciones del Estado, sus dignatarios, autoridades y demás servidores, actuarán dentro del Sistema de Control Fiscalización y Auditoría del Estado, cuya aplicación propenderá a que:

1. Los dignatarios, autoridades, funciones y servidores públicos, sin excepción se responsabilicen y rindan cuenta pública sobre el ejercicio de sus atribuciones, la utilización de los recursos públicos puestos a su disposición, así como de los resultados obtenidos de su empleo;
2. Las atribuciones y objetivos de las instituciones del Estado y los respectivos deberes y obligaciones de sus servidores, sean cumplidos a cabalidad;
3. Cada institución del Estado asuma la responsabilidad por la existencia y mantenimiento de su propio sistema de control interno; y,
4. Se coordine y complemente con la acción que otros órganos de control externo ejerzan sobre las operaciones y actividades del sector público y sus servidores (Asamblea Nacional, 2017).

En el Artículo 7 de la LOGGE habla sobre el marco normativo general que regula el funcionamiento del sistema, la CGE adoptará, expedirá y actualizará, según corresponda:

1. Normas de control interno que sirvan de marco básico para que las instituciones del Estado y sus servidores establezcan y pongan en funcionamiento su propio control interno;
2. Políticas de auditoría gubernamental;
3. Normas de control y fiscalización sobre el sector público, adaptadas de Normas Internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalizadoras Superiores;
4. Normas de auditoría gubernamental, de carácter local e internacional en sus modalidades de gestión, control de obras, auditoría judicial, protección ambiental y auditoría de proyectos internacionales;
5. Reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y más disposiciones necesarias para la aplicación del sistema y la determinación de responsabilidades.

El marco de las normas políticas, regulaciones, reglamentos, disposiciones y más instrumentos indicados, cada institución del Estado, cuando considere necesario, dictara las normas, las políticas y los manuales específicos para el control de las operaciones a su cargo. La Constitución General del Estado verificara la pertinencia y la correcta aplicación de las mismas (Asamblea Nacional, 2017).

Clasificación de la auditoría gubernamental.
 - De acuerdo con la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado la auditoría gubernamental está dividida en dos grandes grupos los cuales son: según su naturaleza y según quien lo realice.

Tabla 1

Alcance y modalidades de la auditoría gubernamental	
Según su naturaleza	Según quien lo realice
Auditoría financiera	Auditoría interna
Auditoría de aspectos ambientales	
Auditoría de obras publicas	Auditoría externa (CGE)
Exámenes Especiales	

Nota. Adaptado de los artículos 19,20, 22 y 23 de la LOCGE

En el Art. 19 de la LOCGE los exámenes especiales verificarán, estudiarán y evaluarán aspectos limitados o de una parte de las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas especificadas de acuerdo con la materia de examen y formulara el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones (2017, pág. 7).

Art. 26.- Informes de auditoría y su aprobación, los informes de auditoría gubernamental, en sus diferentes clases y modalidades, tendrán el contenido que establezcan las normas de auditoría y más regulaciones de la LOCGE, incluyendo la opinión de los auditores, cuando corresponda, y la referencia al periodo examinado. Estos

informes serán tramitados desde la emisión de la orden de trabajo de la auditoría, hasta la aprobación del informe en el término máximo de ciento ochenta días improrrogables. Los informes, luego de suscritos por el director de la unidad administrativa permite, serán aprobados por el Contador General o su delegado en el término máximo de treinta días improrrogables y serán enviados a las máximas autoridades de las instituciones del Estado examinadas de manera inmediata (Asamblea Nacional, 2017).

Después de los resultados que se obtienen de los informes evaluados por la auditoría gubernamental, la CGE tiene la facultad en base a las evidencias de determinar el tipo de responsabilidad los cuales son: responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de responsabilidad penal. A partir de detectar el tipo de responsabilidad cual quiera que fuere esta, la CGE se ve en la obligación de reunir todos los requisitos que fundamenten la callosidad en el juicio.

Art. 65.- Indicios de responsabilidad penal determinados por la CGE. - Cuando por actas o informes y en general por los resultados de la auditoría o de exámenes especiales practicados por servidores de la CGE se establezcan IRP, por los hechos a los que tratan del enriquecimiento ilícito y otros delitos, se procederá de la siguiente manera:

1. El auditor jefe de equito que interviene en el examen de auditoría. Previo visto bueno del supervisor, hará conocer el informe respectivo al Contralo General del estado o a sus delegados, quienes

luego de aprobarlo lo remitirán al Ministerio Público, con la evidencia acumulada, el cual ejercerá la acción penal correspondiente de conformidad con lo previsto en el Código de Procedimiento Penal. Dichos informes también serán remitidos a las máximas autoridades de las Instituciones Auditadas.

2. El Fiscal de ser procedente resolverá el inicio de la instrucción en los términos señalados en el artículo 217 del Código de Procedimiento Penal y solicitará al juez de las medidas cautelares que considere pertinentes, en defensa de los intereses del estado; y,
3. Copia certificada de la sentencia ejecutoriada, será remitida al órgano competente en materia de administración de personal, para la inhabilitación permanente en el desempeño de cargos y funciones públicas (Ley organica de la cotraloria general del estado, LOCGE, R.O. 31, 2017).

Corrupción

La corrupción a lo largo de los tiempos es asociada con hechos fraudulentos cometidos por dignidades que representan cargos políticos. De acuerdo con Cortina, Peces, Valasco, y Zarzalejos (1996) la corrupción en la mayoría de países se ve ligada con la política sin diferenciar los sistemas o ideologías políticas a los que estos pertenecen, ya que son políticos los que se encargan del manejo de recursos económicos del sector público, pero la corrupción también pertenece

en una parte a la sociedad civil ya que esta ayuda y colabora a la otra a realizar los actos de corrupción dependiendo así solo de la iniciativa y propuesta de una de las partes relacionadas sobre estos hechos fraudulentos, resultando así como beneficiarios una parte de la sociedad civil, sin darse cuenta que a larga también ellos resultan perjudicados.

Peculado

El Código Orgánico Integral Penal (COIP) clasifica al peculado como un delito contra la administración pública, este tipo de delito en los últimos años en el Ecuador se ha convertido en un tema de interés público por los altos índices de corrupción que existen en el país por parte de los funcionarios públicos.

De acuerdo con la COIP en su artículo 278 trata sobre el peculado, y nos explica que si los servidores públicos y las personas actúan en virtud de una potestad estatal en alguna de las instituciones del Estado, determinadas en la Constitución de la República, en beneficio propio o de terceros; abusen o se apropien, distraigan o dispongan arbitrariamente de bienes muebles o inmuebles, dineros públicos o privados, efectos que los representen, piezas, títulos o documentos que estén en su poder en virtud o razón de cargo, serán sancionados con pena privativa de libertad de diez a trece años (...) (Asamblea Nacional, 2014, pág. 106).

Enriquecimiento ilícito

De igual manera la COIP en su artículo 279 nos habla sobre el enriquecimiento ilícito, haciendo referencia a que las o los

servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal en alguna de las instituciones del Estado, determinadas en la Constitución de la República, que hayan obtenido para sí o para terceros un incremento patrimonial injustificado a su nombre o mediante persona interpuesta, producto de su cargo o función, superior a cuatrocientos salarios básicos unificados del trabajador en general, serán sancionados con la pena privativa de libertad de siete a diez años. (...) Esta pena no solo se la aplicara cuando existe incremento en el patrimonio con dinero o bienes, sino también cuando exista la cancelación de deudas o se extingan obligaciones (...) (Asamblea Nacional, 2014, pág. 107).

Cohecho

Según el artículo 280 de la COIP las o los servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal en alguna de las instituciones del Estado, enumeradas en la Constitución de la República, que reciban o acepten, por si o por interpuesta persona, beneficios económicos indebido o de otra clase para si o un tercero, sea para hacer, omitir, agilizar, retardar o condicionar cuestiones relativas a sus funciones, serán sancionados con pena privativa de libertad de uno a tres años (2014, pág. 108).

Objetivos

El objetivo de este estudio es identificar los indicios de delitos de peculado a través de los informes aprobados por la Contraloría

General del Estado (CGE) en la provincia de Tungurahua utilizando palabras claves que la auditoria forense lo determina.

Metodología

Para este estudio se procedió a utilizar los informes finales presentados por la contraloría general del estado cuyas unidades de control externo e interno a nivel nacional durante el año 2020 realizaron 1555 acciones de control a las diferentes modalidades de auditoría que señala la ley.

Tabla 2

Acciones de control a nivel nacional

Tipo de auditoria	Planificadas	Imprevistas	Total
Auditoría de gestión (AG)	13	4	17
Auditoría de obra pública (AOP)	2	0	2
Auditoría financiera (AF)	3	1	4
Controles continuos (CC)	169	0	169
Exámenes a las declaraciones patrimoniales juradas (DPJ)	0	25	25
Exámenes especiales (EE)	552	761	1313
Exámenes de paraísos fiscales (EPF)	0	2	2
Auditorías a supervisión de firmas privadas (SFP)	0	23	23
TOTAL	739	816	1555

Nota. Adaptado del informe de rendición de cuentas del 2020 de la CGE

Los exámenes especiales corresponden al 84% del control realizado por la CGE en las acciones de control a nivel nacional, esto demuestra que la institución realiza con gran frecuencia auditorías a componentes específicos de las instituciones públicas como lo mencionan en el artículo 19 de la LOCGE.

Para controlar que los recursos estatales que se encuentran administrados por las diferentes instituciones del estado y personas jurídicas de derecho privado la Contraloría realiza auditorías internas y externas a nivel nacional por medio de 8 Direcciones Nacionales de auditoría (DNA), 23 Direcciones Provinciales y 144 unidades de auditoría interna (Contraloría General del Estado, CGE, 2020, pág. 18)

De acuerdo al informe de la rendición de cuentas por parte de la CGE del año 2020 la unidad de control de la dirección de la provincia de Tungurahua por su cobertura geográfica y sectorial por unidad de control tiene un total de 135 entidades sujetas a control, de las cuales se pueden identificar a nivel de la provincia un número de 41 acciones de control a las diferentes modalidades de auditoría que señala la ley.

Tabla 3

Acciones de control de la provincia Tungurahua

Tipo de auditoría	Planificadas	Imprevistas	Total
Auditoría de gestión (AG)	0	0	0
Auditoría de obra pública (AOP)	0	0	0
Auditoría financiera (AF)	0	0	0
Controles continuos (CC)	0	0	0

Exámenes a las declaraciones patrimoniales juradas (DPJ)	3	0	3
Exámenes especiales (EE)	7	30	37
Exámenes de paraísos fiscales (EPF)	0	0	0
Auditorías a supervisión de firmas privadas (SFP)	0	1	1
TOTAL	10	31	41

Nota. Adaptado del informe de rendición de cuentas del 2020 de la CGE

Tabla 4

Número de informes aprobados en las unidades de control

Unidad de auditoría	General	IRP	Total
Dirección Provincial de Tungurahua	26	11	37
TOTAL	26	11	37

Fuente: Adaptado del informe de rendición de cuentas del 2020 de la CGE

En la dirección provincial de Tungurahua el 70% son informes de exámenes especiales de los cuales se identifican que de los 37, 26 que representan el 70% que son informes generales, mientras tanto el 30% que corresponde a un total de 11 informes son con Indicios de Responsabilidad Penal-IRP los mismos que el objeto de estudio.

Resultados

Una vez concluido el estudio de campo se procede a realizar el análisis de la información que se ha recolectado a través de la técnica de la observación por medio de una lista de cotejo a los 11 informes aprobados por la CGE de la provincia de Tungurahua en el periodo 2022 el que fueron el objeto de estudio y la muestra utilizada para canalizar como la auditoría forense identifica los indicios de delitos de peculado en los informes aprobados por la Contraloría General del Estado en Tungurahua.

Las entidades a las que se analizaron en los 11 exámenes especiales se las detallan a continuación en la siguiente tabla:

Tabla 5

Identificación de las entidades examinadas

Entidades	Frecuencia
Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Santiago de Pillaro	1
Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Los Andes	1
Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato	3
Empresa municipal cuerpo de bomberos de Ambato empresa pública	1
Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial de Quinchicoto	1
Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Picaihua.	1
Hospital General Ambato	1
Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Totoras	1
Hospital Provincial General Docente Ambato	1
Total	11

Nota. Autores

Entre las entidades evaluadas en los 11 informes analizamos podemos identificar que el 28% de los informes corresponden a tres exámenes especiales fueron realizados a una misma institución la cual es el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad Ambato, mientras los informes restantes corresponden a 7 diferentes entidades.

Tabla 6

Montos de los recursos examinados

No.	No. de informe	Entidades	Montos examinados
1	DPT-0003-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Santiago de Pillaro	\$ 29,402,906.12
2	DPT-0013-2021	Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Los Andes	\$1,996,227.11
3	DPT-0014-2021	Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato	\$1,421,666.89
4	DPT-0041-2020	Empresa municipal cuerpo de bomberos de Ambato empresa pública	\$31,308,406.94
5	DPT-0046-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial de Quinchicoto	\$2,425,303.93
6	DPT-0047-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato	\$48,449,433.16

7	DPT-0050-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato	\$ 25,782,424.92
8	DPT-0051-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Picaihua.	\$ 3,977,222.85
9	DPT-0053-2020	Hospital General Ambato	\$ 1,136,890.92
10	DPT-0018-2020	Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial Rural de Totoras	\$ 2,929,443.64
11	DPT-0052-2020	Hospital Provincial General Docente Ambato	\$ 353,845.78

Nota. Autores

Cada uno de los informes evaluados cuentan con la especificación de los montos que se van a examinar en los mismos, existiendo 4 informes con valores mayores a un valor de \$ 10'000.000,00, mientras que los 7 informes restantes sus valores se encuentran por debajo del valor antes mencionado.

El examen especial DPT-0047-2020 realizado a la entidad pública del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato tiene uno de los montos más altos evaluados el mismo que asciende a un valor de \$ 48'449.433,16 esto se debe a que en este examen se evaluaron un total de tres delitos con IRP los cuales tienen que ver con

incumplimientos de contratos realizados por la entidad, contratos ejecutados sin ningún tipo de justificación y por último con la adquisición de equipos de protección personal que contaban con características similares pero con grandes diferencias en sus costos.

Tabla 7

Respaldo de la toma de decisiones o de gastos

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Si	2	18%
No	9	82%
Total	11	100%

Nota. Elaboración propia (2022)

Del total de los informes evaluados el 18% de estos muestran que las entidades cuentan con un sustento coherente para la toma de decisiones o gastos realizados en el periodo evaluado, mientras el 82% restante no se pudo identificar que la toma de decisiones cuente con su debido respaldo.

Preexiste un alto porcentaje de informes que no cuentan con el sustento suficiente que respalde la toma de decisiones realizadas por las entidades evaluadas, lo que da pie a que existan errores en el número de bienes o los servicios que necesitan las entidades para desarrollar con eficiencia sus objetivos.

Tabla 8

Identificación de Delitos

No. Informe	DPT-0003-2020
	Estimación incorrecta de los ingresos presupuestarios.
	Deficiencia de ejecución presupuestaria.
	Procesos de chatarrización sin observar disposiciones legales.
	Maquinaria y equipo camionero no fueron matriculados, no portan placas ni números de registro.
Identificación de delitos	Consultoría para reingeniería de Sistema Integrado de Talento Humano sin sustento legal.
	Pago de servicios de alimentación.
	Adquisición de repuestos sin evidencia el cambio de los mismos.
	Adquisiciones de ínfima cuantía.
	Proformas de procesos de ínfima cuantía por sobrepagos en los contratos.
No. Informe	DPT-0014-2021
	Publicación de resolución y contratos de emergencia no fueron oportunos.
Identificación de delitos	Diferencias no justificadas de equipos y prendas de protección.
	Inconsistencias en la contratación de bienes y servicios por emergencia.
No. Informe	DPT-0047-2020
	Incumplimiento del contrato de modernización del sistema informático.
Identificación de delitos	Contratos de servicios profesionales sin justificación.
	Adquisiciones de equipos de protección personal con iguales características, pero con costos diferentes.

No. Informe DPT-0041-2020

Los contratos de emergencia no fueron oportunos.

Diferencia no justificada de equipos y prendas de protección.

Inconsistencias en la contratación de bienes y servicios por emergencia.

14 de los 15 contratos fueron publicados en el portal de compras públicas con un retraso de 35 días, los pagos realizados a facturas que tenían inconsistencias en los valores aprobados en el contrato.

Identificación de delitos

La falta de control sobre los equipos y prendas de protección por parte de la Administradora del contrato ocasiono la diferencia.

Las cotizaciones no cumplen con las especificaciones técnicas, actividades de oferentes no relacionadas con el objeto de contratación.

El proveedor no entregó una tarjeta de radar valorada en \$100000 y el custodio de este bien no reviso que el mismo se entregara completo.

No. Informe DPT-0050-2020

Identificación de delitos

Diferencias por avances y reajustes de precios.

No. Informe DPT-0051-2020

Anticipo de fondos entregados al Presidente sin recuperar.

Identificación de delitos

Información no publicada en el portal de compras Públicas.

Ejecución y mantenimiento de obras sin procesos de contratación.

No. Informe DPT-0053-2020

Adquisición de pruebas rápidas de COVID-19 con proforma no emitida por el oferente y valores superiores al mercado.

Identificación de delitos

Adjudicación de servicios de mantenimiento con una proforma no confirmada y a un proveedor con actividades económicas distintas al objeto de contratación.

Inconsistencias en la adquisición de equipos de protección, mascarillas y respiradores faciales.

No. Informe DPT-0018-2020

Falta de revisión y análisis de las ofertas presentadas en los procesos de menor cuantía de obras.

Donación de materiales y elaboración de una cubierta a favor de una organización comunitaria privada.

Identificación de delitos

Adquisición de materiales de construcción para obras, sin justificativo de la necesidad y recepción.

Maqueta del diseño de un Centro Integral para el adulto mayor adquirida sin justificación de la necesidad y uso.

Contratación de servicios para la atención integral del adulto mayor, pagado en exceso y sin evidencia de la presentación.

No. Informe DPT-0052-2020

Proforma para adquisición de dispositivos e insumos médicos por emergencia, no confirmada por el proveedor.

Identificación de delitos

La adquisición de overoles se efectuó con proformas no confirmadas por el proveedor y no cumplieron con las necesidades médicas.

Adquisición de mascarillas con proformas no confirmadas por los representantes legales.

Nota. Elaboración propia (2022)

Del total de los informes examinados se detectó que el 18% de estos corresponden a 2 informes, los mismos que no se identificaron delitos algunos, mientras el 82% de un total de 9 informes se pudo identificar la existencia de delitos.

Al analizar la prueba de normalidad se pudo identificar que los datos no tienen una distribución normal, por lo tanto se procede a realizar una prueba no paramétrica a través del Chi cuadrado de Pearson y de esta manera contrastar la hipótesis que describe: La Comunicación entre dirigentes, Toma de decisiones en el uso de compras, Responsables de Bienes y Custodios, Nombre del Cargos de Custodios, Montos examinados de los contratos y Monitoreo de las recomendaciones de la auditoría, no inciden en la identificación de delitos de peculado en los informes aprobados por la Contraloría General del Estado de Tungurahua.

Tabla 9

Resultados del análisis de datos

Variables Independiente	Variables Dependientes				
	IP1	IP2	IP3	IP4	IP5
A1	0.782	0.425	0.521	0.425	0.425
A7	0.338	0.461	0.621	0.461	0.197
A8	0.125	0.237	0.428	0.237	0.237
A9	0.125	0.237	0.428	0.237	0.237
A10	0.358	0.358	0.358	0.358	0.358
A12	0.621	0.887	0.338	0.887	0.087

Nota. Elaboración propia (2022)

Tabla 10

Descripción de las variables

Variables Independientes		Variables dependientes	
A1	La Comunicación entre dirigentes	IP1	Identificación de delitos
A7	Toma de decisiones en el uso de compras	IP2	Número de delitos
A8	Responsables de Bienes y Custodios	IP3	Tipo de delitos
A9	Nombre del Cargos de Custodios	IP4	Cometimiento del delito
A10	Montos examinados de los contratos y	IP5	Cargos de autores del delito
A12	Monitoreo de las recomendaciones de la auditoría		

Nota. Elaboración propia (2022)

Una vez analizado los datos podemos identificar si las variables tienen relación entre sí, con los datos obtenidos podemos identificar lo siguiente:

A1-IP1, La variable de comunicación no incide en la identificación de delitos de peculado, el estadígrafo arroja que la Sig. 0.782 es mayor que 0.05.

A1-IP2, La variable de comunicación no incide en el número de delitos de peculado cometidos, el estadígrafo arroja que la Sig. 0.425 es mayor que 0.05.

A1-IP3, La variable de comunicación no se relaciona con el tipo de delitos, el estadígrafo arroja que la Sig. 0.521 es mayor que 0.05.

A1-IP4, La variable de comunicación no tiene relación alguna con el cometimiento del delito, el estadígrafo arroja que la Sig. 0.425 es mayor que 0.05.

A1-IP5, La variable de comunicación no incide en la identificación de los cargos que desempeñan los autores de delitos de peculado, el estadígrafo arroja que la Sig. 0.425 es mayor que 0.05.

Por lo tanto, se determina el rechazo de la H1 alternativa, y se acepta la H0 nula ya que no se encuentra ningún grado de relación entre las variables estudiadas con los indicios para el cometimiento de peculado.

Discusión y Conclusiones

Finalmente se puede concluir que los informes presentados por la contraloría general del estado relacionados con los indicios de responsabilidad penal no tienen relación con los indicios de peculado. El estudio muestra que estos indicios no tienen relación con las variables de delitos propuestos por la auditoría forense, el estadístico muestra que no existe una relación con ninguna variable como la comunicación entre dirigentes, toma de decisiones en el uso de compras, responsables de bienes de custodios, cargos de custodios, montos de los contratos y recomendaciones de la auditoría.

De acuerdo a la literatura, existe indicios de delitos de peculado por las variables que aparecen en los informes como incumplimiento de contrato, ausencia de evidencias en servicios contratados, sobrepagos, inconsistencia de valores, falta de control, cotizaciones con incumplimiento de especificaciones técnicas, contratos profesionales sin justificación, diferencias por ajuste de precios, inconsistencia en adquisición entre las importantes.

Finalmente se puede mencionar que la auditoría forense es una herramienta importante al momento de identificación de delitos de peculado, analizando con mayor profundidad la información se puede conseguir mayor aporte a la identificación de fraudes e conseguir una cultura de confianza en los procesos y servidores públicos y empresas privadas.

Referencias

- Alvarado Paucar, Y. E., Chicaiza Zambrano, G. J., & Estrada Balseca, J. M. (noviembre-diciembre de 2016). Auditoría forense como herramienta de investigación en la detección de fraudes. *Digital Publisher(2)*, 55-71. Recuperado el 15 de mayo de 2022, de file:///C:/Users/MARIA%20KARINA/Downloads/9-Art%C3%ADculo_manuscrito_ensayo-238-5-10-20191121%20(2).pdf
- Asamblea Nacional. (2002). Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental. Quito, Pichincha, Ecuador: Asamblea Nacional. doi:<https://fddocuments.ec/document/normas-ecuatorianas-de-auditoria-gubernamental-569d754f13c14.html?page=1>
- Asamblea Nacional. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Quito, Pichincha, Ecuador: Asamblea Nacional. Recuperado el 18 de mayo de 2022, de <https://www.cosede.gob.ec/wp-content/uploads/2019/08/CONSTITUCION-DE-LA-REPUBLICA-DEL-ECUADOR.pdf>

- Asamblea Nacional. (2014). Código Orgánico Integral Penal, COIP. R.O. 180. Quito, Pichincha, Pichincha: Asamblea Nacional. Recuperado el 04 de junio de 2022, de https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/03/COIP_act_feb-2021.pdf
- Asamblea Nacional. (2017). Ley orgánica de la contraloría general del estado, LOCGE, R.O. 31. Quito, Pichincha, Ecuador: Asamblea Nacional. Recuperado el 02 de mayo de 2022, de <https://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/FundamentoLegal>
- Baracaldo Lozano, N. A., & Daza Giraldo, L. E. (septiembre-diciembre de 2015). Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros. Cuadernos de contabilidad, 16(42), 733-759. Recuperado el 2 de mayo de 2022, de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=383668913006>
- Chavarría Guzmán, J., & Roldan Álvarez, M. d. (1995). Auditoría forense. Costa Rica: UNED. Recuperado el 20 de junio de 2020, de https://books.google.com.ec/books?id=rW1C_dCzlgC&printsec=frontcover&dq=auditoria+forense&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwja1r339o7qAhXGnuAKHdiLBQQQ6AEwAXoECAMQAg#v=onepage&q=auditoria%20forense&f=false
- Contraloría General del Estado, CGE. (06 de mayo de 2020). Fundamento legal. Recuperado el 18 de mayo de 2022, de <https://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/FundamentoLegal>
- Contraloría General del Estado, CGE. (2020). Rendición de cuentas Contraloría General del Estado 2020. Quito. doi:<https://www.contraloria.gob.ec/Informativo/InformesNacion>
- Cortina, A., Peces Barba, G., Velasco, D., & Zarzalejo, J. A. (1996). Corrupción y ética. Bilbao, España: Universidad de Deusto. Recuperado el 18 de junio de 2020, de <https://books.google.com.ec/books?id=OSyyF0ZjhHQC&pg=PA27&dq=corrupcion&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwitgpSPorDqAhXKnuAKHbC3CQc4ChDoATAEegQIAhAC#v=onepage&q=corrupcion&f=false>
- de Armas García, R. (2008). Auditoría de gestión conceptos y métodos. La Habana: Félix Varela. Recuperado el 20 de junio de 2020
- Estupiñán Gaitián, R. (2007). Pruebas selectivas en la auditoría (segunda ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe ediciones. Recuperado el 18 de junio de 2020, de <http://www.digitaliapublishing.com/visor/30032#>
- Fonseca Vivas, Á. (2015). Auditoría forense aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, político y tecnología (primera

- ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones de la U. Recuperado el 15 de 06 de 2020, de <https://books.google.com.ec/books?id=KzKbDwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=auditoria+forense%2Bpearson%2Bpdf&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwisjZmmj4rqAhWpTt8KHSQFAKcQ6AEIYTAH#v=one-page&q&f=false>
- Garrido León, M. J., Mapén Franco, F. d., & Rosas Castro, J. A. (enero-abril de 2020). Auditoría forense: estrategia para prevenir y mitigar la apropiación indebida de actos en estaciones de combustible en México. *Telos*, 22(1), 125-143. doi: <https://doi.org/10.36390/telos221.09>
- López Moreno, W., & Sánchez Ríos, J. (mayo de 2012). El triángulo del fraude. *Forum Empresarial*, 17(1), 65-81. Recuperado el 18 de mayo de 2022, de <https://core.ac.uk/download/pdf/268240166.pdf>
- López, W., & Sánchez, R. (2012). El triangulo del fraude. *FORO EMPRESARIAL*, 65-81.
- Márquez Arcila, R. H. (2018). Auditoría forense (primera ed.). México, México: Eco Ediciones. Recuperado el 15 de 06 de 2020, de file:///C:/Users/PC/Downloads/Auditoria_F.pdf
- Mendivil Escalate, V. M. (2016). Elementos de auditoría (septima ed.). México, D.F., México: Cengage learning. Recuperado el 15 de junio de 2020, de https://issuu.com/cengagelatam/docs/elementos_de_auditor_a_mend_vil_i
- Pastrana Valls, A. (julio-diciembre de 2019). Estudio sobre la corrupción en América Latina. *Revista Mexicana de Opinión Pública*(27), 13-40. doi:10.22201/fcpys.24484911e.2019.27.68726
- Reinoso Camacho, L. (2010). Auditoría forense como herramienta para el sector Público. Universidad Militar Nueva Granada, Facultad de postgrado Ciencias Económicas. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado el 05 de junio de 2020, de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/3743/ReinosoCamachoLeonor2010.pdf?sequence=2>
- Rodríguez Castro, B. (mayo de 2002). Una aproximación a la auditoría forense. *Cuadernos de contabilidad*, 13(17). Recuperado el 23 de abril de 2022, de <https://docplayer.es/1356238-Una-aproximacion-a-la-auditoria-forense.html>
- Tapia Iturriaga, C. K., Mendoza Nigenda, S., Castillo Prieto, S., & Guevara Rojas, E. D. (2019). Fundamentos de Auditoría: Aplicación practica de las normas internacionales. México, D.F., México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Recuperado el 16 de junio de 2020, de <https://books.google.com.ec/books?id=4TLfDwAAQBAJ&pg=PT27&dq=auditoria+forense&hl=es->

419&sa=X&ved=2ahUKEwjZ7f2M-
Y7qAhWDiOAKHflrD3g4ChDoATA
BegQIBhAC#v=onepage&q=auditor
ia%20forense&f=false