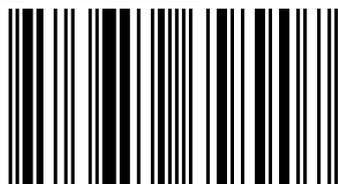


## El auditor frente a un acto de corrupción o violaciones de integridad

Un auditor se encuentra ante un acto de corrupción si éste cumple con los elementos de incentivo, oportunidad y racionalidad; mientras que las violaciones a la integridad, corresponden a aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento. Sus servicios pueden ser de carácter preventivo, para lo cual procederá a revisar los mecanismos de control, procedimientos y políticas que posee la entidad, y emitir su recomendación para mejorarlos; o bien, cuando se presume que ha ocurrido un acto de corrupción o violación a la integridad, en cuyo caso deberá desarrollar la investigación pertinente. Esta investigación debe ejecutarse de manera confidencial para evitar filtros de información, recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante para demostrar los hechos investigados, y bajo estrictos controles y rigurosidad, pues eventualmente, podrían constituirse en "prueba" en un procedimiento administrativo y penal. Finalmente, el auditor deberá elaborar un informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes para que éstos definan las acciones a seguir ante el caso en estudio.



Doctoranda en Derecho de la Universidad Estatal a Distancia (UNED) y Doctorando en Gestión Pública y Ciencias Empresariales del Instituto Centroamericano de Administración Pública (ICAP). Abogada, Contadora Pública Autorizada (auditora) C.P.A, y Administradora Pública. Docente universitaria, investigadora e instructora. Posee múltiples publicaciones.



978-3-659-65890-7

editorial académica española



Jennifer Isabel Arroyo Chacón

## El auditor frente a un acto de corrupción o violaciones de integridad

Fase de investigación y redacción del informe final

**Jennifer Isabel Arroyo Chacón**

**El auditor frente a un acto de corrupción o violaciones de  
integridad**



**Jennifer Isabel Arroyo Chacón**

**El auditor frente a un acto de  
corrupción o violaciones de  
integridad**

**Fase de investigación y redacción del informe final**

**Editorial Académica Española**

## **Impressum / Aviso legal**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle in diesem Buch genannten Marken und Produktnamen unterliegen warenzeichen-, marken- oder patentrechtlichem Schutz bzw. sind Warenzeichen oder eingetragene Warenzeichen der jeweiligen Inhaber. Die Wiedergabe von Marken, Produktnamen, Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen u.s.w. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutzgesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Información bibliográfica de la Deutsche Nationalbibliothek: La Deutsche Nationalbibliothek clasifica esta publicación en la Deutsche Nationalbibliografie; los datos bibliográficos detallados están disponibles en internet en <http://dnb.d-nb.de>.

Todos los nombres de marcas y nombres de productos mencionados en este libro están sujetos a la protección de marca comercial, marca registrada o patentes y son marcas comerciales o marcas comerciales registradas de sus respectivos propietarios. La reproducción en esta obra de nombres de marcas, nombres de productos, nombres comunes, nombres comerciales, descripciones de productos, etc., incluso sin una indicación particular, de ninguna manera debe interpretarse como que estos nombres pueden ser considerados sin limitaciones en materia de marcas y legislación de protección de marcas y, por lo tanto, ser utilizados por cualquier persona.

Coverbild / Imagen de portada: [www.ingimage.com](http://www.ingimage.com)

Verlag / Editorial:

Editorial Académica Española  
ist ein Imprint der / es una marca de  
ICS Morebooks! Marketing SRL  
4, Industrialia street, 3100 Balti, Republic of Moldova  
Email / Correo Electrónico: [info@omniscryptum.com](mailto:info@omniscryptum.com)

Herstellung: siehe letzte Seite /

Publicado en: consulte la última página

**ISBN: 978-3-659-65890-7**

Copyright / Propiedad literaria & cop Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Copyright / Propiedad literaria © 2017 ICS Morebooks! Marketing SRL

Alle Rechte vorbehalten. / Todos los derechos reservados. Saarbrücken 2017

## **El auditor frente a un acto de corrupción o violaciones a la integridad: Fase de investigación y redacción del informe**

**MPA. Jennifer Isabel Arroyo Chacón<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Es Abogada, Contadora Privada Incorporada C.P.I, Contadora Pública Autorizada (auditora) C.P.A, y Administradora Pública, incorporada al Colegio de Abogados, Colegio de Contadores Privados de Costa Rica y Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Posee un Diplôme d' supérieures spécialisées en Administration Publique de la Universidad de Quebec, Canadá y una Maestría en Administración Pública con énfasis en Gestión Pública de la Universidad de Costa Rica.

Labora en la Contraloría General de la República y ha fungido como profesora de los cursos de derecho comercial, laboral, tributario y administración pública para los estudiantes de las carreras de administración de negocios y contaduría pública en distintas universidades públicas y privadas.

Correo electrónico: [prof.jenniferarroyo@yahoo.com](mailto:prof.jenniferarroyo@yahoo.com)

Linkedin: <http://www.linkedin.com/pub/jennifer-isabel-arroyo-chac%C3%B3n/2b/ba7/217>

## Tabla de contenido

Introducción .....	6
1. Corrupción y actos de corrupción.....	6
1.1 Concepto de corrupción y actos de corrupción .....	6
1.2 ¿Que se entiende en auditoría por violaciones a la integridad?.....	8
1.3 Servicios de integridad prestados por el auditor .....	9
2. Pautas de la investigación .....	11
2.1 Evaluación de los mecanismos de control para prevenir y detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad. ....	11
2.2 Diseño de procedimientos de auditoría para detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad.....	13
a. Aspectos preliminares .....	13
b. Sobre las alertas o banderas rojas.....	14
c. Sobre las metas de la investigación .....	15
d. Sobre la evidencia.....	17
e. Manejo de la información .....	19
2.3 Pasos a seguir ante el hallazgo de un acto de corrupción o violación a la integridad .....	20
3. Elaboración del informe de investigación sobre un acto de corrupción o una violación a la integridad .....	21
3.1 Concepto de Informe de Investigación de un acto de corrupción o hecho irregular.....	23
a. Elementos del Informe .....	24
b. Párrafo de introducción .....	25
c. Investigados .....	26
d. Hechos .....	28
e. Teoría del caso .....	30
f. Responsabilidad civil.....	36
g. Prueba aportada .....	38
h. Cierre .....	40
4. Prueba del informe de investigación de un acto de corrupción .....	41
4.1 Concepto de Derecho Probatorio.....	41

4.2	Concepto de prueba .....	42
a.	Objeto de prueba .....	42
4.3	Tipos de prueba .....	44
a.	Prueba Testimonial .....	44
b.	Prueba confesional.....	45
c.	Prueba pericial .....	45
d.	Prueba documental .....	46
4.4	Otras figuras importantes .....	47
a.	Testigo Perito .....	47
3.	Consultor técnico .....	48
4.5	Similitudes y diferencia entre evidencia de auditoría y prueba en un procedimiento judicial o administrativo.....	48
Conclusiones	.....	50
Bibliografía	.....	53

**Resumen**

Un auditor se encuentra ante un acto de corrupción si éste cumple con los elementos de incentivo, oportunidad y racionalidad; mientras que las violaciones a la integridad, corresponden a aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento.

Asimismo, el auditor puede ser contratado para prestar servicios vinculados con actos de corrupción o violaciones a la integridad, que pueden ser de carácter preventivo, para lo cual procederá a revisar los mecanismos de control, procedimientos y políticas que posee la entidad, y emitir su recomendación para mejorarlos; o bien, cuando se presume que ha ocurrido un acto de corrupción o violación a la integridad, en cuyo caso deberá desarrollar la investigación pertinente.

Esta investigación debe ejecutarse de manera confidencial para evitar filtros de información, recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante para demostrar los hechos investigados, y bajo estrictos controles y rigurosidad, pues eventualmente, podrían constituirse en “prueba” en un procedimiento administrativo y penal.

Finalmente, el auditor deberá elaborar un informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes para que éstos definan las acciones a seguir ante el caso en estudio.

**Palabras clave:** corrupción, violaciones a la integridad, evidencia e informe de investigación

**Abstract:**

Auditors is faced with an act of corruption if it complies with the elements of incentive, opportunity and rationality, while the integrity violations, corresponds to those actions that include fraud, waste, abuse, irregularities, illegal acts and acts of infringement.

The auditor also may contract to provide services related to corruption or integrity violations, which may be preventive, to which shall review control mechanisms, procedures and policies that owns the entity, and to give its recommendation for improvement, or when you assume that there has been an act

of corruption or violation of integrity, in which case you should develop relevant research.

This research should be implemented to prevent confidential information filters, collect the evidence sufficient, competent and relevant to prove the facts under investigation, and under strict controls and rigor, it could eventually become "proof" in administrative and criminal proceedings.

Finally, the auditor shall prepare a final investigation report and move it to the competent authorities so that they define the actions to be followed in the instant case.

**Keys words:** corruption, violations of integrity, evidence and research report

## **Introducción**

El incremento de la corrupción y las violaciones a la integridad que se han presentado en las últimas décadas en las empresas públicas y privadas, ha conllevado a que el auditor asuma un nuevo rol, y se le busque para implementar mecanismos para prevenir y detectar dichos actos.

En el ámbito de la prevención el auditor debe revisar el sistema de control interno, las políticas, procedimientos y demás que la institución posee y emitir su opinión para mejorarlas; ahora bien, en el supuesto en que fuere contratado para desarrollar una investigación, en virtud de que existen sospechas de que se ha presentado un acto de corrupción o una violación a la integridad, éste deberá ejecutar una investigación profunda y sumamente cuidadosa, recopilando evidencia y siempre apegado al marco de legalidad correspondiente.

El objetivo del presente libro es plantear algunas pautas básicas que el auditor debe conocer y tomar en cuenta cuando se presenta ante un trabajo de este tipo, con el fin de servir de guía y contribuir a que dicho profesional ejecute su trabajo de la forma más exitosa posible.

Además de dar una guía para la redacción del informe final y la prueba que deberá aportar el auditor como producto de su labor de revisión, para que el acto de corrupción y la violación a la integridad detectada sea perseguida y sancionada administrativa y penalmente.

De allí la importancia de conocer los pormenores de la redacción del informe y la evidencia necesaria para respaldarla.

### **1. Corrupción y actos de corrupción**

#### **1.1 Concepto de corrupción y actos de corrupción**

Existe gran diversidad de definiciones dadas a los términos de corrupción y actos de corrupción, razón por la cual no se pueda afirmar que se haya establecido una terminología inequívoca sobre estos fenómenos.

No obstante, se puede precisar el término de corrupción, como el uso de funciones y atribuciones públicas para obtener o conceder beneficios particulares, que para lograrlo, implique irrespetar la normativa vigente. Igualmente, se puede

concebir como el uso indebido del poder y de los recursos públicos para el beneficio personal, el beneficio político particular o el de terceros.

La corrupción se manifiesta de diferentes modos, pero en todos los casos perjudica la transparencia de la gestión, la imagen y la credibilidad de la institución, y en ocasiones puede llegar a provocar la desaparición de ésta.

Por los diferentes “modos” de corrupción se refiere a los tipos de actos de corrupción, tales como: delitos de enriquecimiento ilícito; falsedad en la declaración jurada; receptación, legalización o encubrimiento de bienes; legislación o administración en provecho propio; sobreprecio irregular; falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados; pago irregular de contratos administrativos, tráfico de influencias, y cualesquiera otros incluidos en las distintas clasificaciones que la normativa o la doctrina realicen de este fenómeno.

Se puede definir actos de corrupción como “un modo” de un hecho de corrupción, y para que se pueda ejecutar es necesario que se conjuguen los siguientes elementos: incentivo, racionalidad y oportunidad.

•**Por incentivo** se entiende la necesidad o deseo personal de obtener un beneficio para sí mismo o para otros, ya sea para la atención de presiones económicas o de otra naturaleza, o sencillamente en procura del disfrute de bienes o ventajas que, de otra manera, no se podrían alcanzar.

El incentivo se configura cuando el autor del acto de corrupción actúa de forma consciente; es decir, teniendo pleno conocimiento de que está cometiendo un acto corrupto y con el objetivo de alcanzar un beneficio para sí o para un tercero, el cual, no necesariamente debe ser económico, debiendo el auditor valorar beneficios de otro tipo, pero que también sería aplicables.

Como consecuencia de esta característica, sólo es posible imputar un acto de corrupción a nivel de “dolo o culpa grave”, pues se requiere que el infractor tenga conocimiento del acto, y por ende, se excluyen aquellos cometidos por mera culpa o descuido.

•**Por racionalización** se entiende la necesidad psicológica del individuo de justificar su participación en la conducta corrupta; recurriendo a justificaciones por

ganar un mal salario, porque de por sí todos sus demás compañeros lo hacen, las jefaturas y altos dignatarios, también lo hacen, entre otros argumentos similares.

•**Por oportunidad** se entiende la capacidad real que posee el funcionario de ejecutar el acto de corrupción y está en función del volumen de recursos que controla, la discreción que tiene en la asignación o disposición de esos recursos y su obligación de rendir cuentas, así como de su percepción sobre la probabilidad de ser detectado y de las consecuencias de ello.

La oportunidad se refiere a las posibilidades que posee el funcionario público de cometer actos de corrupción, ya sea por las funciones que tiene a cargo, por las deficiencias del sistema de control interno y/o mecanismos de detección que le permitirían cometer actos corruptos sin ser detectados y sancionados.

### 1.2 ¿Que se entiende en auditoría por violaciones a la integridad?

En auditoría se entiende por violaciones a la integridad, aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento. Por la amplitud de este termino, el auditor se encuentra ante violaciones a la integridad en múltiples ocasiones, por lo que determinar cuáles ameritan una investigación, dependerá de la importancia de la misma, para Kincaid y Sampias, ésta se explica como: (Kincaid & Sampias, 2008, pág. 135): *“La importancia de una trasgresión de integridad se relaciona con la forma en que un acto afecta financieramente a la organización o en términos de una percepción pública negativa. Se pueden realizar tareas de auditoría adicionales cuando los auditores se dan cuenta de la posibilidad o probabilidad de que haya ocurrido una trasgresión de integridad específica y significativa.”*

Entre las categorías específicas de las trasgresiones de integridad se incluyen:

- Los actos ilegales, que son violaciones de las leyes y reglamentos.
- El fraude, que es un tipo de acto ilegal que implica la obtención de algo de valor a través de una tergiversación intencional.
- El incumplimiento, que incluye actos ilegales, así como trasgresiones de las condiciones de los contratos o convenios de subvención.

- Los abusos, que son diferentes a los actos ilegales y al incumplimiento, pues ocurren cuando la conducta no cumple las expectativas de la sociedad respecto del comportamiento prudente. Debido a que la determinación del abuso es subjetiva, no se espera que los auditores proporcionen una seguridad razonable al detectarla.
- Las irregularidades, que son tergiversaciones u omisiones intencionales de montos o revelaciones en los estados contables.
- El derroche, que es el uso poco económico o ineficiente de los recursos.

Como puede notarse esta concepción es más amplia que el término actos de corrupción, motivo por el cual es más probable que un auditor encuentre situaciones de este tipo en sus estudios, por lo que debe recurrir a elementos que le ayuden a determinar la gravedad de los hallazgos, tales como: su criterio profesional, normativa vigente a nivel nacional, parámetros internacionales, políticas de la institución o empresa, y demás afines, que le permitan identificar de todas las violaciones a la integridad existentes, cuáles ameritan una revisión más exhaustiva y hasta en términos de investigación de responsabilidades y denuncias.

### 1.3 Servicios de integridad prestados por el auditor

Dentro de los servicios que brinda un auditor, sea interno o externo, se encuentran los servicios de integridad, lo cual se puede dar en dos ámbitos: como asesoría para la prevención, o bien, como investigación de una trasgresión a la integridad de forma concreta.

En el tema de la prevención, un auditor puede colaborar con la administración, de la siguiente manera:

1. Revisar la idoneidad de las políticas de trasgresiones de integridad de la organización, empresa o institución.
2. Revisar la política de ética o código de conducta escrito de la organización, empresa o institución.

### **Servicios de integridad prestados por el auditor**

*El auditor puede prestar servicios vinculados con las violaciones a la integridad en dos ámbitos:*

- **Preventivo:** *Asesoría para la prevención y políticas de detección de actos de corrupción o violaciones a la integridad*
- **Investigación de un posible acto de corrupción o violación a la integridad:** *Investigar la posible consumación de un acto de corrupción o violación a la integridad, recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante, así como elaborar el informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes.*

3. Confirmar que las políticas relacionadas incluyen referencias específicas a las actividades prohibidas y que las políticas se distribuyen y comunican correcta y eficazmente a todos los empleados.

4. Diseñar acciones para fomentar las denuncias de prácticas ilegales y líneas directas para informar de transgresiones a la integridad.

5. Realizar pruebas para identificar la probabilidad de que se materialicen acciones fraudulentas en la organización, empresa o institución.

Ahora bien, en el segundo supuesto cuando se sospecha de una trasgresión a la integridad específica o se detecta en el ejercicio de una auditoría, el auditor debe recurrir a la asesoría legal para:

1. Identificar las leyes y reglamentos que se aplican al hecho concreto.
2. Diseñar pruebas específicas de cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.
3. Ayudar a las áreas de auditoría o de investigación que requieran experiencia especial.
4. Evaluar los resultados de la auditoría o investigación.

En estos casos, el auditor deberá elaborar un informe final de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes, siendo de especial importancia determinar si

existe colusión de parte de las autoridades a quienes se les debe dirigir el informe, en cuyo caso deberá recurrir a autoridades superiores o entes externos competentes para conocer el asunto.

Asimismo, para fundamentar su informe el auditor deberá enfocarse en obtener evidencia suficiente, competente y relevante de las trasgresiones a la integridad identificadas, así como recurrir a técnicas de investigación adecuadas

para obtener, documentar y proteger la información relacionada con la investigación, con el fin de que evitar que la misma sea cuestionada posteriormente.

## **2. Pautas de la investigación**

### **2.1 Evaluación de los mecanismos de control para prevenir y detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad.**

Como primer aspecto a evaluar, el auditor debe verificar que los sistemas de control diseñados para prevenir, detectar y eventualmente sancionar un acto de corrupción o violación a la integridad funcionen adecuadamente.

Esto resulta relevante, toda vez, que existe una relación proporcional entre la fortaleza del sistema de control interno y la posibilidad de que se presente este tipo de actos, pues un sistema de control interno adecuado y eficiente, posee menor probabilidad de que se den este tipo de actos; mientras que un sistema de control interno débil y deficiente, posee un mayor riesgo de que se materialicen estas acciones, lo cual debe ser tomado en cuenta por el auditor al momento de iniciar su investigación, con el fin de definir el nivel y la calidad de las pruebas que va a ejecutar.

Entre las áreas que deben incluir los auditores al momento de evaluar los controles implementados para prevenir, detectar y eventualmente, sancionar actos de corrupción o violaciones a la integridad, están las siguientes:

- i. La dirección posee una actitud positiva respecto de los controles internos. La administración es responsable tanto del diseño e implementación de un adecuado sistema de control interno, como de comunicar cuáles son los controles y la importancia de seguirlos a sus colaboradores, ya que la probabilidad de que se materialicen este tipo de actos se incrementa cuando los empleados o funcionarios perciben que la administración no considera relevante el sistema de control, y lo ven únicamente como una labor de mero cumplimiento.
- ii. La entidad cuenta con políticas por escrito que describan las conductas adecuadas y actividades prohibidas, tales como código de ética, política de

- fraude, y afines; las cuales, deben también incluir la manera en que se manejarán las trasgresiones de integridad en caso de ser detectadas.
- iii. La entidad posee políticas que garanticen que todas las transacciones que se ejecuten cuenten con la autorización correspondiente.
  - iv. Las políticas y procedimientos de la entidad incluyen controles adecuados sobre la información, actividades y activos institucionales, haciendo un especial énfasis en asegurar que los controles sean adecuados para las áreas de alto riesgo o para información confidencial.
  - v. Se cuenta con mecanismos de control tendientes a garantizar que la información suministrada a las autoridades para la toma de decisiones sea completa, adecuada y se suministre en el tiempo necesario para ello.
  - vi. Se cuentan con mecanismos de control que permitan garantizar adecuadamente la productividad de los funcionarios o empleados, y el cumplimiento de las metas y objetivos planteados.
  - vii. La entidad posee con un sistema de reclutamiento y selección que le garantice la adecuada selección de su personal.
  - viii. Los procedimientos de contratación y vinculación con proveedores se ejecuta atendiendo a criterios objetivos y bajo parámetros que beneficien los intereses institucionales.

El grado de satisfacción que reciba el auditor de las respuestas dadas en estos puntos, le permitirá formarse una opinión positiva o negativa del sistema de control interno institucional, y la posibilidad de que se materialicen actos de corrupción o violaciones a la integridad, lo cual, deberá tomar en consideración al momento de diseñar los procedimientos de auditoría y elaborar las pruebas para determinar la comisión de este tipo de actos.

Ante esta situación, el auditor es responsable de:

- Poseer los suficientes conocimientos y habilidades para identificar correctamente cuando se encuentra ante un acto de corrupción o una violación a la integridad.

- Cuando encuentre debilidades en el sistema de control interno significativas deberá realizar suficientes pruebas para determinar si estas debilidades originarán una trasgresión de integridad. El nivel de prueba debe incrementarse de acuerdo con la cantidad o la importancia del aumento de debilidades de control.
- Evaluar la evidencia y determinar el curso de acción correspondiente, que puede ser una investigación dirigida a la administración, o bien, una denuncia ante autoridades externa, según la gravedad y naturaleza del caso en estudio.
- Buscar la asesoría legal necesaria para elaborar el informe final de investigación; así como procurar cualquier otra asesoría técnica que requiera según la naturaleza del caso.

Finalmente, el auditor es responsable de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados para detectar y recopilar la evidencia suficiente y competente de actos de corrupción y violaciones a la integridad.

## 2.2 Diseño de procedimientos de auditoría para detectar actos de corrupción o violaciones a la integridad

### a. Aspectos preliminares

En primer lugar se debe señalar que existe dos maneras en que la auditoría se entere de una violación a la integridad o acto de corrupción, que se clasifican como: activa, que es cuando el auditor es quien implementa procedimientos de verificación que traen como consecuencia la detección de este tipo de actos, y pasiva, que es cuando el auditor recibe una denuncia que le alerta de alguna situación de este tipo.

La manera más común en que se dan este tipo de hallazgos es por el medio pasivo; no obstante, ello posee muchas limitaciones y riesgos, de tal manera, que lo recomendable es que la identificación de este tipo de acciones surjan como resultado de un procedimiento de control del auditor; es decir, como consecuencia de una actitud más activa de la auditoría.

Para ello, el auditor puede implementar una serie de procedimientos para detectar un acto de corrupción o transgresión a la integridad, tales como:

- Realizar conteos de efectivo sin anunciar.
- Revisar la composición de los depósitos.
- Conciliar los documentos prenumerados en secuencia.
- Revisar los procedimientos de los cheques en blanco.
- Comparar las garantías reales con las entradas de registros.
- Revisar los controles sobre la autorización de garantías.
- Revisar las conciliaciones bancarias.
- Buscar pagos duplicados.
- Analizar y confirmar el pago de tiempo extraordinario.
- Tomar una muestra de los clientes de crédito y confirmar los saldos de sus cuentas.
- Tomar un conteo de prueba de los elementos de inventario muestra.

b. Sobre las alertas o banderas rojas

Asimismo, durante este proceso de revisión el auditor interno debe tener presente que existen situaciones que constituyen “alertas” o “banderas rojas” de que se puede estar presentando este tipo de actos, se debe aclarar que una bandera roja no significa que efectivamente se está materializando un acto de corrupción, sino que lo que indica es que existe una mayor probabilidad de que se presenten estos hechos, es decir, que esa área posee un mayor riesgo; por lo tanto, el auditor está obligado a realizar pruebas más profundas a fin de determinar si dicho riesgo se ha materializado efectivamente, y en caso de probar la comisión de estos actos recabar la evidencia suficiente y competente que pueda demostrarlo.

Las banderas rojas no confirman la presencia de este tipo de actos, pero sí le permiten al auditor tener una mejor orientación para establecer para qué áreas diseñar mayores pruebas, y en qué aspectos debe realizar una investigación más profunda.

Entre los diferentes ejemplos de banderas rojas o alertas, están los siguientes:

Banderas rojas en ....	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Cambios importantes en el estilo de vida del empleado, tales como la adquisición de automóviles costosos, joyas, casas, etc.</li> <li>•Problemas importantes de deudas y créditos personales.</li> </ul>
Empleados	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Cambios en el comportamiento: pueden ser indicadores de problemas con drogas, apuestas, deudas, etc.</li> <li>•Alta rotación de personal, con especial énfasis en áreas susceptibles de fraude.</li> </ul>
Administración	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Rechazo al proporcionar información al auditor</li> <li>•Número excesivo de cuentas de cheques</li> <li>•Cambios frecuentes de bancos</li> <li>•Cantidad excesiva de tarjetas de crédito institucionales.</li> <li>•Cantidad excesiva de transacciones anuales.</li> <li>•Sobregiros o disminuciones inesperados en el saldo en efectivo.</li> </ul>
Efectivo/Cuentas por cobrar	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Quejas de los clientes sobre los cobros de sus saldos.</li> <li>•Número anormal de suministros o artículos de gastos por empleado</li> <li>•Presencia de cheques de empleados en la caja chica.</li> <li>•Cuentas bancarias que no se concilian de una manera oportuna.</li> </ul>
Planilla	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Horas extras incoherentes para un centro de costos</li> <li>•Horas extra cargadas a empleados que no procede.</li> <li>•Horas extra cargadas durante un periodo de poca actividad</li> </ul>
Compras/Inventario	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Incremento en el inventario de compras, pero sin un incremento en la productividad.</li> <li>•Reducción anormal de inventario.</li> <li>•Falta de seguridad física sobre los activos/el inventario.</li> <li>•Pagos a proveedores que no están en la lista de proveedores aprobados.</li> <li>•Proveedores sin domicilios fiscales.</li> </ul>

Tabla N°1 Banderas rojas

c. Sobre las metas de la investigación

Si el auditor ha identificado un área de una institución o empresa que posee un sistema de control débil, se encuentran “banderas rojas”; o bien, se ha recibido una denuncia de la comisión de un posible actos de corrupción o violaciones a la integridad, y el auditor luego de una revisión preliminar considera que existen suficientes elementos como para creer que efectivamente se puede estar dando este tipo de situaciones, puede decidir iniciar una investigación más profunda sobre el tema.

Entre las metas generales que debe poseer una investigación están:

- Probar que efectivamente se dio un acto de corrupción o transgresión a la integridad. El auditor debe demostrar con evidencia suficiente, competente y suficiente que efectivamente se dio un acto de corrupción o una transgresión a la integridad, que resultaba contraria a una normativa, política, o directriz nacional o institucional, de tal manera, que se pueda responder afirmativa la pregunta ¿Se ha materializado un acto de corrupción o violación a la integridad?
- Identificar los hechos que ocurrieron. El auditor determinar claramente ¿Qué paso?, la manera en que se dieron los hechos investigados, ordenados en orden cronológico y redactados de tal manera, que para un tercero sea posible saber cuáles fueron los hechos que acontecieron.
- Identificar quién cometió la transgresión. Este aspecto resulta relevante, pues es necesario determinar ¿Quién hizo? ¿Qué hizo? ¿Cómo lo hizo?, igualmente, antes de terminar la investigación el auditor debe preguntarse ¿Están todas las personas que tuvieron una participación directa e indirecta?, ello por cuanto existe el riesgo de dejar por fuera involucrados, máxime aquellos cuya actuación es más de tipo indirecto, pero que esto no le elimina responsabilidad en los hechos investigados.
- Probar la actuación dolosa o en grado de culpa grave del investigado. En un apartado anterior se señaló que los actos de corrupción necesariamente deben ejecutarse a nivel de dolo; es decir, cuando se tenía la clara intención y planeación de cometerlo, o bien, a nivel de culpa grave, que se refiere a un actuar totalmente negligente e irresponsable de parte del imputado, lo cual permitió que se dieran los hechos investigados, quedando excluidos de este tipo de faltas, aquellas que se cometen por mera culpa; en consecuencia, el auditor debe recopilar los elementos necesarios para demostrar que las actuaciones fueron ejecutadas por el investigado a nivel de dolo o culpa grave.
- Cuantificar el daño patrimonial causado. El auditor debe determinar una cifra cierta, exacta y técnicamente sustentada, que cuantifique el monto del

*Evidencia*

**Requisitos:**

*Evidencia Suficiente, Competente y Relevante.*

**Categorías:**

- *Evidencia primaria o directa*
- *Evidencia secundaria*
- *Evidencia corroborativa*

**Clasificación:**

- *Evidencia Documental*
- *Evidencia Analítica*
- *Evidencia Testimonial*
- *Evidencia Física*

daño causado a los bienes instituciones, esto con el fin de que posteriormente la administración pueda iniciar las acciones necesarias para recuperar el daño económico causado por los investigados.

d. Sobre la evidencia

Durante el transcurso de este documento se ha indicado que el auditor debe basar su investigación en evidencia suficiente, competente y relevante, por lo que resulta necesario aclarar a que se refieren esos términos.

Se dice que la evidencia es suficiente cuando puede demostrar los hechos involucrados, los elementos individuales de evidencia, que cuando se toman de manera independiente son insuficientes, pueden combinarse para ser suficientes a fin de respaldar los hechos investidos, de tal manera que

puedo tener evidencia circunstancial y evidencia directa, y entre ambas demostrar un hecho.

Asimismo, no debe confundirse el término suficiente con cantidad, pues en ocasiones no es necesario gran cantidad de documentación, más bien, puede resultar contraproducente pues se desvía la atención del hecho investigado. Lo que se requiere es que la evidencia recopilada sea suficiente para demostrar el hecho investigado.

La competencia se refiere a la validez y confiabilidad de la evidencia recopilada. La evidencia es válida si mide y documenta el hecho investigado; así mismo, la confiabilidad se refiere a la manera en que fue obtenida, y al veracidad de la fuente, si una evidencia puede confirmarse por otros medios de manera directa o indirecta y si fue recopilada de manera adecuada bajo los requerimientos legalmente establecidos para ello; en este punto se debe tener presente que en el caso de las investigaciones de actos de corrupción o desviaciones a la integridad la

evidencia que recopile el auditor en la etapa de investigación pasará a ser “prueba” en un procedimiento administrativo o judicial, por lo que su recopilación debe ser rigurosa y apegada a la normativa aplicable para ello.

Existen algunos parámetros que nos pueden señalar que una evidencia es competente, que si bien, no son una regla para todos los casos, sí pueden ser una guía, tales como:

- Las fuentes independientes aportan evidencia más competente que una fuente que no posee independencia.
- Los buenos sistemas de control aportan evidencia más competente que los sistemas de control débiles.
- La evidencia obtenida de manera directa, sea con inspecciones, pruebas, cómputo, etc.; aportan evidencia más competente que aquella obtenida de manera indirecta, tales como entrevistas, indicios, etc.
- Los documentos originales son evidencia más competente que las copias.
- La prueba testimonial más competente es aquella obtenida de personas imparciales, con conocimientos del tema y que pueden hablar con libertad.

La relevancia se refiere a la vinculación lógica entre la evidencia y los hechos investigados, así como el grado en que la misma realmente permita demostrar el hecho indagado.

En auditoría la evidencia puede clasificarse en las siguientes categorías:

La *evidencia primaria o directa* es aquella que respalda con certidumbre y confiabilidad un hecho, constituyéndose en prueba directa sin requerir de mayores interpretaciones o conclusiones adicionales; por ejemplo, un acuerdo de un Consejo o Junta Directiva, un contrato firmado por las partes, una orden girada de manera expresa, una autorización o aprobación.

La *evidencia secundaria* proporciona un menor grado de certidumbre que la evidencia primaria, pero no por ello debe descartarse, pues en múltiples ocasiones es difícil obtener evidencia primaria, y la investigación se puede basar en evidencia

secundaria. Este tipo de evidencia requiere de evidencia adicional para respaldarla, tales como: un informe de un experto que estudió los hechos después de haber acontecido, pruebas elaboradas por el auditor, etc.

La *evidencia corroborativa* es evidencia adicional que respalda la evidencia primaria o secundaria. De tal manera, que la función de esta evidencia es dar un respaldo indirecto, que unida a la evidencia primaria o secundaria demuestran un hecho.

Asimismo, esta evidencia se puede clasificar de la siguiente manera:

La *evidencia documental* incluye los documentos elaborados interna o externamente, tales como registros, informes, contratos, reportes, extractos bancarios, facturas, etc. El auditor debe revisarlos con sumo cuidado y bajo un grado de "escepticismo profesional", a fin de poder darse cuenta si estos documentos han sido alterados, o están ocultando algún hecho irregular.

La *evidencia analítica* está compuesta por otros tipos de evidencia. Incluye cálculos, comparaciones e interpretaciones realizadas por el auditor.

La *evidencia testimonial* es la información obtenida a través de la descripción de los hechos realizada por una persona que posee conocimiento de éstos.

La *evidencia física* se obtiene a través de la inspección u observación directa por parte de los auditores de las personas, propiedades o eventos. La evidencia física puede ser memorándums que resuman los elementos o eventos observados, fotografías, actas notariales, dibujos, diagramas, mapas o muestras físicas.

#### e. Manejo de la información

Durante esta etapa la investigación debe mantenerse de forma estrictamente confidencial, lo cual, no lesiona los derechos de los investigados toda vez que tendrán acceso a la información en etapas posteriores, si llegara a darse la apertura de un procedimiento administrativo o judicial en su contra.

La confidencialidad resulta relevante para evitar alertar a los investigados del estudio en proceso, por lo que su inicio y comunicación debe manejarse con suma cautela y evitar filtros de información.

Para ello, se deben resguardar adecuadamente todos los documentos originales y probatorios, almacenar en forma separada los documentos originales de las copias, poseer respaldos informáticos bajo claves de seguridad, y demás medidas de seguridad pertinentes.

### 2.3 Pasos a seguir ante el hallazgo de un acto de corrupción o violación a la integridad

Ante el hallazgo de un acto de corrupción o violación a la integridad el auditor debe proceder a:

1. Determinar el acto de corrupción o violación a la integridad presentada y quiénes serían los presuntos responsables. Primero el auditor debe realizar una reconstrucción adecuada de los hechos, lo más cercana posible a la realidad. Una vez que se conoce qué fue lo que sucedió se debe determinar quiénes participaron de ellos, y en qué grado se dio esa participación. En este punto, resulta importante destacar que generalmente se señalan a los responsables que por su acción cometieron el hecho, pero también se debe tener presente que existe responsabilidad por omisión, es decir, quienes que por su no actuar permitieron que sucedieran los hechos, y a ellos también se les debe incluir como imputados.

2. Requerimientos de los conocimientos y habilidades necesarias por parte del equipo investigador para conocer el caso: El auditor debe determinar si el equipo asignado posee los conocimientos y habilidades necesarias para investigar los hechos, y si resulta necesario recurrir a colaboradores externos del equipo a fin de aportar prueba calificada, tal y como sería, contratar a un experto en el tema o profesional de áreas distintas a la auditoría, o bien, capacitar al equipo en determinadas habilidades.

3. Diseñar procedimientos de investigación adecuados: Los procedimientos de investigación deben enfocarse a probar los hechos investigados, y a determinar quién cometió o ayudó a realizar el acto de corrupción o transgresión a la integridad, por qué se dio, que acción tenía que hacer el investigado para evitar que esto sucediera, de qué manera se dieron los hechos investigados y qué debilidades de control permitieron que ocurrieran los hechos investigados.

4. Coordinar las actividades de la investigación: La investigación puede tornarse compleja según la gravedad de los hechos, y por ende, realizarse en distintas etapas y bajo la participación de varios auditores, técnicos, especialistas y demás, de tal manera que la coordinación entre etapas y participantes, resulta indispensable para garantizar el éxito del proceso.

5. Elaborar el informe de investigación: Una vez que se ha recabado toda la prueba, y el auditor considere que la investigación está completa y se han alcanzado los objetivos inicialmente planteados, se procederá a elaborar el informe de investigación y trasladarlo a las autoridades competentes a fin de que ellos determinen qué acciones deben implementar a partir del recibo del informe. En este punto, se debe aclarar que la responsabilidad del auditor finaliza con el traslado del informe a los órganos competentes para conocerlo, de tal manera, que las decisiones que éstos tomen al respecto escapen de las atribuciones y responsabilidades del auditor.

### **3. Elaboración del informe de investigación sobre un acto de corrupción o una violación a la integridad**

Una vez finalizada la investigación se debe proceder a elaborar el informe de la investigación, para lo cual se le recomienda buscar la asesoría legal pertinente. Este informe posee los siguientes propósitos:

- Proporcionar un formato de registros de los detalles esenciales del acto de corrupción o transgresión a la integridad.
- Detallar claramente los hechos acontecidos y cómo se dieron, de tal manera que un tercero que no haya participado en la investigación comprenda el caso.
- Proporcionar a las autoridades un marco para analizar el caso.

Ahora bien, aun cuando el formato del informe de investigación pueda poseer variaciones, se recomienda que incluya al menos los siguientes aspectos:

1. Identificación de los presuntos imputados, sus datos y medios para contactarlos; así como indicación del grado de participación de cada uno.

2. Descripción detallada y en estricto orden cronológico de los hechos indagados, redactados en forma objetiva y evitando las apreciaciones personales sobre ellos.
3. Análisis de la falta cometida por cada uno de los imputados, de manera individualizada y vinculada a los hechos y prueba que la respalda, así como indicación expresa de la normativa vulnerada por cada falta.
4. Cuantificación de las pérdidas económicas ocasionadas, así como indicación de la manera en que se incurrió en ellas, y la responsabilidad de los investigados en el perjuicio económico causado.
5. Descripción de la prueba documental, analítica, testimonial y física con indicación expresa del objetivo que posee la misma, y los hechos que pretende respaldar, así como la relevancia que posee cada una para la investigación.

En síntesis, el informe debe redactarse siguiendo el siguiente orden lógico:

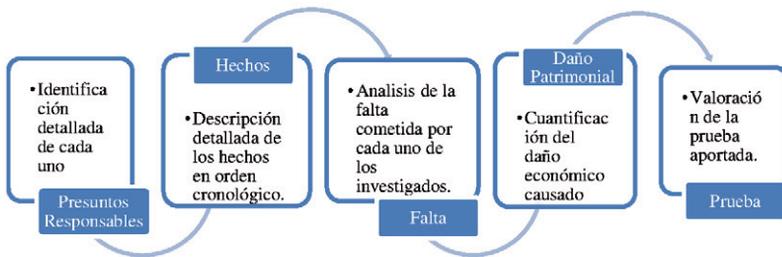


Gráfico N° 1 Informe de investigación de acto de corrupción

El informe debe estar redactado de manera clara, apegada al marco de legalidad aplicable y de tal manera, que un tercero que no haya participado en la

investigación pueda comprender, con sólo la revisión del informe y la prueba aportada, los presuntos hechos investigados.

### 3.1 Concepto de Informe de Investigación de un acto de corrupción o hecho irregular.

El informe de investigación de un acto de corrupción elaborado por el auditor cuando se encuentra frente a un acto de corrupción, corresponde al documento en el cual el auditor plasma los resultados de la investigación realizada, sintetiza los hechos acontecidos y expone las presuntas faltas identificadas; con el fin de trasladarlo a las autoridades competentes para conocer el asunto. El informe es, por así decirlo, el elemento visible de los resultados de una investigación y el punto de partida para la toma de decisiones de las autoridades que van a recibirlo.

Esta etapa de la investigación resulta de suma importancia pues un informe de investigación que no ha sido estructurado adecuadamente, o que no se ha redactado de forma clara y precisa puede dañar la investigación realizada, pues la autoridades competentes no van a contar con los elementos suficientes para valorar los hechos plasmados en el documento; y finalmente, desechar el tema investigado.

Este informe debe cumplir con determinadas características, tales como:

- Debe redactarse de forma clara, con lenguaje sencillo, de modo que pueda ser comprendido por cualquier persona, aunque ésta no sea un experto en el tema, o no haya participado de la investigación y desconozca el tema que se indagó. Se recomienda, por lo tanto, evitar el uso excesivo de lenguaje técnico, en los casos en los que sea indispensable incluirlos se deberá tratar de explicar su significado. Igualmente, se recomienda evitar frases o términos con sentido ambiguo o relativo,
- La redacción debe realizarse en forma impersonal, evitar hablar en primera persona, hacer referencia a los investigadores o emitir apreciaciones subjetivas, la redacción debe ser clara y directa, sobre los hechos acontecidos y la falta cometida.
- El informe debe estar estructurado por secciones para ayudarle al lector a comprender la temática que se va a desarrollar en cada apartado.

- En una investigación se pueden encontrar muchas faltas cometidas por los mismos investigados, por lo que resulta necesario priorizar de la falta más importante a la de menor rango, y realizar el análisis en dicho orden.
- La información incluida en el informe debe ser suficiente, competente y relevante; es decir, solo aquella que se encuentre estrictamente vinculada al estudio y sirva para sustentar la investigación.
- Debe tenerse presente que tanto el informe de investigación de un acto de corrupción, como la correspondencia relacionada debe mantenerse bajo estricta confidencialidad y por lo tanto, se deben tomar todas las precauciones necesarias para garantizar el resguardo de la información.
- Finalmente, se debe elaborar un expediente que inicie con el informe de investigación de un acto de corrupción y le continúe la evidencia aportada, todo debidamente foliado.

Teniendo presente estas normas, se procederá a describir las partes, que se recomienda posea un informe de investigación; ahora bien, sobre este punto se debe aclarar que este formato no se encuentra tipificado en ninguna norma de auditoría y que podría eventualmente variar, pero que sin embargo se recomienda que los informes de este tipo incluyan al menos estas partes.

#### a. Elementos del Informe

El informe de investigación para que pueda ser comprensible para un tercero que no conoce el tema de la investigación debe poseer un orden lógico y una estructura coherente, para ello, se debe redactar en distintas partes, las cuales se pueden describir en la siguiente gráfica:

Introducción	•Párrafo en donde se le solicita a la autoridad competente conocer la investigación que se le traslada.
Investigados	•Listado de los investigados con sus calidades y medios para contactarlos.
Hechos	•Descripción detallada de los hechos
Teoría del Caso	•Análisis jurídico de los hechos acontecidos y la normativa vulnerada, lo cual configura la falta atribuida.
Responsabilidad civil	•Cuantificación del monto del daño patrimonial causado, con indicación de los responsables de haberlo causado.
Prueba aportada	•Listado de la prueba aportada, con indicación de su pertinencia y vinculación con los hechos indagados
Cierre	•Párrafo final, donde se enlistan los investigados, las presuntas faltas cometidas y la normativa que sustenta la investigación.

Gráfico N° 2 Elementos de informe de acto de corrupción

Para lograr una mejor comprensión de este tema, se procederá a explicar con detalle cada apartado:

b. Párrafo de introducción

El párrafo introductorio está dirigido a la autoridad competente, indicándole que se le trasladará el informe de investigación con el fin de que sirva de instrumento para que ésta tome las decisiones que considere pertinentes con el caso que se le está trasladando.

En este tema se debe señalar que la responsabilidad del auditor se refiere a realizar una investigación exhaustiva, a recopilar la evidencia suficiente, competente y relevante para sustentar el caso, y redactar de manera clara, directa y comprensible el informe de investigación de un acto de corrupción.

No obstante, una vez que dicho informe es trasladado a las autoridades competentes para conocer el asunto, las decisiones que tomen respecto a dicho informe escapa de las competencias y responsabilidades del auditor, de tal manera, que el auditor debe saber que su informe es un insumo para la toma de decisiones,

pero que la responsabilidad de las acciones a seguir recae en la autoridad, y escapan de su competencia, y responsabilidad.

Dicho párrafo debe redactarse en forma sencilla, con indicación de los investigadores que participaron del proceso, así como, los técnicos o peritos que fue necesario contratar para desarrollar el estudio, y un enunciado del tema que se desarrollará a lo largo del informe, y el periodo de tiempo que abarcó la investigación. Así como, los motivos por los cuales se realizó la investigación; es decir, si la misma se debe a la atención de una denuncia, a una solicitud de la Junta Directiva, la Dirección Ejecutiva, o un órgano externo, si se debe a una contrato de servicios profesionales para investigar estos hechos, si se realizó de oficio, en fin, lo que haya motivado el inicio del estudio.

Un ejemplo sencillo de dicho párrafo:

Parte del Informe	Ejemplo de redacción
Párrafo de introducción	<p>Lic.XXX Autoridad Competente</p> <p>Estimado señor:</p> <p>Por este medio me permito remitirle el informe de investigación titulado “Contratación improcedente de Servicios Profesionales” realizada en la empresa XXX, que abarcó el periodo de estudio del 20XX al 20XX, en la que participaron los investigadores Lic. XXX, Licda. XXX y el ingeniero XX.</p> <p>La presente investigación se originó en la atención de una denuncia recibida por esta instancia, y que se atendió en cumplimiento de las competencias que legalmente se poseen para ello.</p> <p>Se le remite el presente informe con la evidencia recopilada a fin de que su autoridad instruya las acciones que considere permitentes ante la situación aquí descrita.</p>

c. Investigados

Se deben enlistar los nombres y calidades de los presuntos responsables, iniciando por el apellido, y colocarse en orden alfabético, para facilitar su localización; igualmente, se debe acompañar con la descripción de sus calidades personales, profesionales y labores, así como indicación clara del lugar o medios para contactarlos, y eventualmente, en el supuesto de ser necesario notificarles el inicio de un procedimiento administrativo o judicial.

Asimismo, se debe señalar el cargo bajo el cual se le está investigando, por ejemplo, si un investigado es miembro de Junta Directiva, o es Asesor, o es Director Administrativo, etc., pues puede suceder que ocupe otros puestos dentro o fuera de la institución en la cual presuntamente cometió la falta y la investigación debe delimitarse al cargo con el cual incurrió en los hechos investigados.

Por ejemplo, un abogado Asesor de Junta Directiva, que también, funge como Asesor Legal en la Dirección Jurídica de la dependencia, en ese caso, se debe aclarar si se los hechos los cometió en función del cargo de Asesor de Junta Directiva, o bien, en función del cargo de Asesor Legal de la Dirección Jurídica, esto es importante, pues las atribuciones, funciones y responsabilidades que posee el investigado varían según las funciones que esté desarrollando en un momento dado.

Un ejemplo de este apartado es el siguiente:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
1. <b>Investigados</b>	<p>1. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), mayor, casado, cédula de identificación número X-XXX-XXX, vecino de XXX, Licenciado en administración de negocios (calidades profesionales), en su condición de Director Ejecutivo de la institución XXX (cargo bajo el cual se le investigó). Localizable en las siguientes direcciones: XXXXX, o por los siguientes medios: XXXX. (lugar y medios para notificar).</p> <p>2. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), mayor, casado, cédula de identificación número X-XXX-XXX, vecino de XXX, Licenciado en Derecho (calidades profesionales), en su condición de Asesor Legal de la institución XXX (cargo bajo el cual se le investigó). Localizable en las siguientes direcciones:</p>

XXXXX, o por los siguientes medios: XXXX. (lugar y medios para notificar).

d. Hechos

La redacción de los hechos es de suma importancia para lograr la comprensión del informe de investigación de un acto de corrupción, para lo cual, se emiten las siguientes recomendaciones:

1. Deben redactarse en estricto orden cronológico, iniciando por la fecha, continuando con el remitente y el cargo que ocupa el número de oficio, informe, o medio de identificar el documento que se cita, cuando no posee número de documento se debe indicar que es sin número y poner la fecha del mismo; posteriormente, se indica el destinatario del documento, y su cargo, finalizando con una breve descripción del contenido del mismo.
2. Los hechos se redactan de forma objetiva, tal y como acontecieron, y se deben omitir los juicios de valor, apreciaciones o calificaciones sobre éstos; el análisis de las faltas cometidas e indicación de la normativa infringida se desarrollará en otro apartado, por lo que se debe omitir en la parte de los hechos.
3. No resulta recomendable abusar de las citas textuales, pues en los hechos no se trata de “copiar” todo el contenido de los documentos recopilados, sino de describirlos, darle una idea al lector lo más clara y exacta posible del contenido del documento, o descripción del hecho mencionado. Ahora bien, ello no quiere decir, que no se puedan hacer transcripciones textuales, en algunos casos, cuando la importancia del asunto lo amerita para dejarle claridad al hecho, o bien, cuando por el contenido tan técnico del mismo no resulta posible hacer una descripción del mismo se puede recurrir a hacer una cita textual, en cuyo caso se pondría entre comillas y en cursiva.
4. Cada hecho debe estar referenciado a la evidencia que lo sustenta o documento en que se basa, con indicación expresa del número de folio en el cual el lector pueda consultarla en caso necesario.



de Director Ejecutivo, en el cual aprueba el contrato de servicios profesionales sometido a su conocimiento. (ver folios del XX al XX del legajo de prueba).

2.4 El 31 de setiembre de 200X, el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su calidad de Director Ejecutivo, firmó el Contrato de Servicios Profesionales N° DE-CSP-0X-20XX con el Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre). (ver folios del XX al XX del legajo de prueba).

2.5 El 15 de octubre de 200X, el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su cargo de Director Ejecutivo, mediante documento DE-XX-20XX, ordenó el giro de \$ XXXX,XXXX.00 a favor del Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre). (ver folios del XX al XX del legajo de prueba).

#### e. Teoría del caso

El apartado de la teoría del caso es clave en la redacción del informe de investigación de un acto de corrupción, pues es donde se explica la falta cometida, su correlación entre los hechos ocurridos y la normativa jurídica vulnerada, y se justifican los motivos por los cuales se considera que se realizó un acto de corrupción.

De tal manera, que de la redacción de este apartado depende que la investigación sea admisible para un procedimiento administrativo o judicial, y por ende, es la más delicada y su redacción; y quizás la más difícil de desarrollar.

En este punto es vital que el auditor cuente con la asesoría de un abogado, y que luego de haber revisado los hechos, la evidencia y la normativa, se pueda estructurar la teoría del caso.

Para ello resulta necesario, ajustarse a los elementos que integran la teoría del caso, la cual corresponde a la relación de causalidad entre los hechos sucedidos, la normativa vulnerada dando como resultado la comisión de la falta.

El auditor debe tener presente esta relación al momento de redactar el análisis de las faltas, pues debe explicar claramente cómo los hechos descritos vulneraron la normativa y por ende, se encuentran en el supuesto fáctico de una falta o acto de corrupción prohibido en el ordenamiento jurídico.

En ocasiones, el auditor comete el error de señalar faltas que no se sustentan en los hechos, o bien, enlista hechos y no explica cómo fue que éstos vulneraron una norma, y por ende, corresponden a una falta; de tal manera, que en todo momento el auditor debe tener presente la relación de hechos, normativa vulnerada y como resultado, la materialización de la falta o acto de corrupción.

Ahora bien, en la fase de redacción se hacen las siguientes recomendaciones:

1. Ordenar la teoría del caso por imputado, es decir, desarrollar todas las faltas achacables a un imputado, y luego a otro imputado; y así sucesivamente, no se recomienda mezclar actuaciones.
2. Empezar con los imputados que poseen mayor jerarquía y terminar con quienes poseen menos jerarquía en la institución.
3. Ahora bien, siempre se debe tener presente que estamos en una fase de investigación, por lo que hay que respetar el principio de inocencia, en ese sentido, en todo momento se debe hablar de “presuntamente”, “aparentemente”, “supuestamente”; “podría derivar en una falta por...”, “lo que en el supuesto de comprobarse la falta podría acarrearle la sanción de...”. Ya que corresponde a una etapa posterior, comprobar el hecho, y no a la fase de investigación.
4. Se recomienda ponerle una especie de título a la falta para poder identificarla claramente, máxime cuando se achacan distintas faltas y varios imputados.
5. Indicar claramente, cuando una falta se cometió por acción, o cuando se incurrió en ella por omisión.
6. Para cada imputado, es necesario ordenar las faltas de la más grave a la menos grave, empezar con faltas de corrupción graves y terminar con las faltas por no tener el debido cuidado.
7. Toda falta debe estar sustentada en hechos y respaldada por evidencia, por lo que es necesario indicar para cada falta los hechos mediante los cuales se originó y por consiguiente, la carga probatoria en la cual se sustentan. En este punto, se debe indicar que no se trata de copiar los hechos, sino de referenciarlos, con el apartado de hechos, en los cuales ya fueron detallados

adecuadamente. Ahora bien, para los casos de las faltas por omisión, como se trata de faltas “por no hacer”, no se hace referencia a los hechos pues no hay, precisamente, la falta esta en su no actuar.

8. Mencionar por cada falta la normativa vulnerada, sin importar si ésta se repite en distintas faltas, es mejor reiterar y darle claridad al lector de qué se trata el tema, que ser omisos y correr el riesgo de que no se identifique adecuadamente la falta. Ahora bien, no se requiere transcribir el artículo, pero sí indicar claramente cuál es el numeral o texto jurídico aplicable.

Un ejemplo de esta estructura previo a la redacción del párrafo de imputación es:

1. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su cargo de Director Ejecutivo de la institución XXX
  - I. Primera falta de mayor gravedad

<b>Estructura de las ideas para redactar la teoría del caso</b>	
Título	<b>Ordenar que se contratara a un profesional que no cumplía con los requisitos de Ley.</b>
Tipo de falta	Falta por acción
Teoría del Caso (Nexo de Causalidad)	Se le atribuye al Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), que en su cargo de Director Ejecutivo de la institución XXX, mediante oficio sin número le ordenó al Presidente de la Comisión de Adjudicaciones cambiar su recomendación inicial, y contratar al Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre), que se refiere un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel, y que por dicho motivo se le había excluido en las etapas iniciales del proceso de contratación administrativa.
Hechos	2.2, 2.XX y 2.XX
Normativa Vulnerada	Artículo X de la Ley N°XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX
Prueba	Oficio sin número de fecha 09 de setiembre del 200X, visible al folio XXX del legajo de prueba.

- II. Segunda falta en gravedad

<b>Estructura de las ideas para redactar la teoría del caso</b>	
Título	<b>Firmar un contrato de servicios profesionales con un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel.</b>
Tipo de falta	Falta por acción
Teoría del Caso (Nexo de Causalidad)	Aparentemente, el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su condición de Director Ejecutivo, el día 31 de setiembre del 200X, firmó el Contrato de Servicios Profesionales N°DE-CSP-0X-20XX, con el Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre), quien no cumplía con los requisitos del cartel, y por dicho motivo había sido excluido en las etapas iniciales del concurso.
Hechos	2.XX, 2.XX y 2.XX
Normativa Vulnerada	Artículo X de la Ley N°XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX.
Prueba	Contrato de Servicios Profesionales N°DE-CSP-0X-20XX, visible a los folios XX del expediente.

Una vez que se tiene clara la anterior estructura, el auditor procede a redactar la teoría del caso, para lo que se recomienda se redacte un párrafo por cada falta, hasta terminar con todas las faltas atribuidas a un investigado, para luego proceder con las faltas de otro investigado y así sucesivamente, hasta el final.

<b>Parte del Informe</b>	<b>Ejemplo de Redacción</b>
<b>3. Teoría del caso</b>	<p>Al Lic. Axxxx (1°apellido) Cxxxx (2°apellido) Rxxx (Nombre), en su condición de Director Ejecutivo de la institución XX se le atribuyen la presunta comisión de las siguientes faltas:</p> <p>Se le achaca la <b>falta por acción</b>, de <b>Ordenar que se contratara a un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel</b>. Presuntamente, el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), que en su cargo de Director Ejecutivo de la institución XXX, mediante oficio sin número le ordenó al Presidente de la Comisión de Adjudicaciones cambiar su recomendación inicial, y contratar al Lic. Axxx (1°apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre), que se refiere un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel, y que por dicho motivo se le había excluido en las etapas iniciales del proceso de contratación administrativa. Lo anterior se vincula con los hechos 2.XX, 2.XX y 2.XX.</p>

Asimismo, eventualmente, estos hechos vulneran los deberes del funcionario público y constituyen un acto de corrupción según los artículos artículo X de la Ley N° XX denominada XXX, artículo X del Reglamento N° XX denominado XX, que se basa en la evidencia visible al folio XXX del legajo de prueba.

Igualmente, se le imputa la **falta por acción de Firmar un contrato de servicios profesionales con un profesional que no cumpla con los requisitos del cartel**. Aparentemente, el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su condición de Director Ejecutivo, el día XX de XXX del 20XX, firmó el Contrato de Servicios Profesionales N° DE-CSP-0X-20XX, con el Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre), quien no cumplía con los requisitos del cartel, y por dicho motivo había sido excluido en las etapas iniciales del concurso. Todo ello según los hechos 2.XX, 2.XX y 2.XX.

Lo anterior podría constituirse en una falta por violentar los artículos X de la Ley N° XX denominada XXX, artículo X del Reglamento N° XX denominado XX, y la evidencia visible a los folios XX del expediente.

## 2. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre)

### I. Primera falta de mayor gravedad

<b>Estructura de las ideas para redactar la teoría del caso</b>	
Título	<b>Aprobar el contrato de servicios profesionales pese a que incumplía con la normativa de contratación administrativa</b>
Tipo de falta	Falta por acción.
Teoría del Caso (Nexo de Causalidad)	Se presume que el el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), en calidad de Asesor Legal de la institución XXX, mediante memorándum DJ-XXX-200X del 25 de setiembre de 200X, aprobó el Contrato de Servicios Profesionales N° DE-CSP-0X-20XX, pese a que éste incumplía con la normativa vigente, y se habían vulnerado los procedimientos de contratación administrativa pertinentes.
Hechos	2.XX, 2.XX y 2.XX
Normativa Vulnerada	Artículo X de la Ley N° XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N° XX denominado XX.
Prueba	DJ-XXX-200X, visible a los folios XX del expediente.

## II. Segunda falta de mayor gravedad

<b>Estructura de las ideas para redactar la teoría del caso</b>	
Título	<b>Incumplir con sus deberes de asesor legal al no advertir que el profesional contratado no cumplía los requisitos establecidos en el cartel.</b>
Tipo de falta	Falta por omisión
Teoría del Caso (Nexo de Causalidad)	Aparentemente, el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), incumplió sus deberes como Asesor Legal, al no advertir que el profesional contratado no cumplía con los requisitos establecidos en el cartel, pese a que tuvo a la vista todo el expediente de contratación administrativa, y otorgó la aprobación al contrato de servicios profesionales. Lo anterior, le resulta aún más reprochable si se toma en cuenta que según el Manual Institucional de Puestos, dentro de las obligaciones a su cargo se encuentran: <i>"b) Revisar los expedientes de contratación administrativa"</i> . De tal manera, que se puede deducir que el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), incumplió sus deberes al no advertir que el contrato que tenía en estudio no se ajustaba a la normativa vigente, ni a los requisitos plasmados en el cartel.
Hechos	(No hay hechos por ser falta por omisión)
Normativa Vulnerada	Artículo X de la Ley N°XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX.
Prueba	Manual Institucional de Puestos, visible a los folios XX del expediente.

Finalizado este análisis se procede a redactar el párrafo de la teoría del caso:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
3. Teoría del caso	Al señor Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), en su condición de Asesor Legal de la institución XXX se le atribuyen las siguientes faltas: Se le achaca la presunta <b>falta por acción</b> por <b>Aprobar el contrato de servicios profesionales pese a que incumplía con la normativa de contratación administrativa</b> . Se presume que el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), en calidad de Asesor Legal de la institución XXX, aprobó mediante memorándum DJ-XXX-200X del 25 de setiembre de 200X, aprobó el Contrato de Servicios

Profesionales N°DE-CSP-0X-20XX, pese a que éste incumplía con la normativa vigente, y se habían vulnerado los procedimientos de contratación administrativa pertinentes. Lo expuesto según los hechos 2.XX, 2.XX y 2.XX. Esto podría estar en contra de los Artículos X de la Ley N° XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX, cuya prueba se encuentra visible a los folios XX del expediente.

Se le atribuye la aparente falta por omisión al **Incumplir con sus deberes de asesor legal al no advertir que el profesional contratado no cumplía los requisitos establecidos en el cartel**. Aparentemente, el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxx (2° apellido) Jxxx (Nombre), incumplió sus deberes como Asesor Legal, al no advertir que el profesional contratado no cumplía con los requisitos establecidos en el cartel, pese a que tuvo a la vista todo el expediente de contratación administrativa, y otorgó la aprobación al contrato de servicios profesionales. Lo anterior, le resulta aún más reprochable si se toma en cuenta que según el Manual Institucional de Puestos, dentro de las obligaciones a su cargo se encuentran: “b) *Revisar los expedientes de contratación administrativa*”. De tal manera, que se puede deducir que el Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxx (2° apellido) Jxxx (Nombre), incumplió sus deberes al no advertir que el contrato que tenía en estudio no se ajustaba a la normativa vigente, ni a los requisitos plasmados en el cartel.

La situación descrita vulneraría lo establecido en el Artículo X de la Ley N°XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX, y en el inciso b) del Manual Institucional de Puestos de la institución XXX, visible a los folios XX del expediente.

#### f. Responsabilidad civil

El cobro de la responsabilidad civil resulta de gran importancia en los casos de corrupción, y es incluso uno de los principales aspectos que busca la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, pues no se trata sólo de imponer una sanción administrativa o judicial al corrupto, sino se trata también de desestimular la comisión del delito, a través de la pérdida de las ganancias generadas por él.

Por lo que resulta necesario incluirla junto con la falta administrativa, y para ello se debe:

1. Cuantificar el monto exacto del daño patrimonial causado
2. Explicar el “nexo de causalidad” entre la falta cometida y el daño económico provocado.
3. Delimitar la responsabilidad civil a los investigados que la originaron; en un mismo caso, puede ser que unos investigados sean responsables civilmente y otros no, así que se debe identificar quién o quienes causaron el daño patrimonial.

Para la redacción de la responsabilidad civil, se recomienda responder las siguientes preguntas:

¿Quién o Quienes son los responsables del daño civil?	• El Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), Director Ejecutivo
¿Cuánto es el monto?	• \$ XXXX,XXX.00
¿Cómo se provocó el daño patrimonial?	• Ordenar mediante documento DE-XX-20XX del 15 de octubre de 200X el pago a favor del Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre).
¿Cuáles son las faltas que originaron el daño patrimonial?	• Ordenar que se contratara a un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel • Firmar un contrato de servicios profesionales con un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel, firmando un contrato de servicios profesionales con un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel
Hechos que originaron el daño patrimonial	• 2.XX, 2.XX y 2.XX
Normativa referente a la responsabilidad civil	• Artículo X de la Ley N° XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N° XX denominado XX.

Figura N 2. Análisis de la responsabilidad civil

Una vez que se han contestado las anteriores preguntas, se procede a redactar el párrafo de responsabilidad civil de la siguiente manera:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
<b>4. Responsabilidad Civil</b>	Al señor el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su condición de Director Ejecutivo se le atribuye el presuntamente causarle un daño

patrimonial a la institución XXX que asciende a la suma de \$ XXXX,XXXX.00, por haber ordenado mediante documento DE-XX-20XX del 15 de octubre de 200X el pago a favor del Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre). Dicho daño patrimonial se originó como consecuencia de presuntamente haber incurrido en la falta de ordenar que se contratara a un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel; así como por presuntamente haber firmado un contrato de servicios profesionales con un profesional que no cumplía con los requisitos del cartel, ello según los hechos 2.XX, 2.XX y 2.XX. El cobro de la responsabilidad civil se da con base en el artículo X de la Ley N° XX denominada XXX, Artículo X del Reglamento N°XX denominado XX.

g. Prueba aportada

En el apartado de la prueba se debe enlistar la evidencia documental, testimonial y pericial que posteriormente, en un procedimiento administrativo y judicial, se constituye en prueba.

Se recomienda empezar con la prueba testimonial, en la cual se incluirán el nombre, calidades y medio para notificar el testigo, con indicación expresa de los motivos por los cuales se le propone, y los hechos sobre los cuales va a referirse. Lo anterior, resulta de mayor importancia, en aquellos casos complejos con múltiples imputados y gran cantidad de faltas, en donde un testigo puede referirse a unos hechos y otro testigo, puede referirse a hechos diferentes, por lo tanto, se requiere explicar los aspectos sobre los cuales versará su testimonio.

Un ejemplo, es el siguiente:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
<b>5. Prueba</b> <b>5.1 Prueba</b> <b>Testimonial</b>	Se propone como testigo a: 1. Lic. Lxxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), mayor, casado, cédula de identificación número X-XXX-XXX, vecino de XXX, Licenciado en administración de negocio (calidades profesionales), en su condición de Presidente de la Comisión de Adjudicaciones de la institución XXX (cargo bajo el cual se le investigó). Localizable en las siguientes direcciones: XXXXX, o por los siguientes medios: XXXX. (lugar y medios para

notificar). Dicho testigo se referirá a la orden girada por el Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), Director Ejecutivo, de cambiar el criterio de la comisión de adjudicaciones y adjudicar el contrato al Lic. Axxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Mxxx (Nombre), quien no cumplía con los requisitos del cartel.

Se debe continuar con la prueba pericial, en caso que sea necesario, indicando las calidades del perito y los motivos por los cuales se le propone como parte de la investigación:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
<b>5.2 Prueba Pericial</b>	Se propone como perito a: 2. Lic. Gxxxx (1° apellido) Bxxxx (2° apellido) Exxx (Nombre), mayor, casado, cédula de identificación número X-XXX-XXX, vecino de XXX, Licenciado en Derecho, especialista en Contratación Administrativa (calidades profesionales). Localizable en las siguientes direcciones: XXXXX, o por los siguientes medios: XXXX. (lugar y medios para notificar). El perito en su condición de experto en contratación administrativa se referirá a los incumplimientos en el procedimiento de contratación administrativa, al inadecuado manejo del expediente del contrato y a las violaciones a la normativa que acontecieron según los hechos investigados.

Finalizamos, con la prueba documental, que se refiere a una lista de los documentos más importantes de la investigación. Ahora bien, este apartado es de gran importancia, pues no sólo se trata de enlistar gran cantidad de documentos, sino que previamente, éstos deben ser sometidos a un riguroso análisis para determinar si la documentación aportada posee realmente vinculación con los hechos investigados.

Un ejemplo del listado de prueba documental:

Número de Evidencia	Descripción	Folios del Legajo de Prueba
1	Acuerdo numero CA-XX-200X	Del XX al XX

2	Oficio sin número de fecha 09 de setiembre del 200X	Del XX al XX
3	Oficio número DE-XXX-200X	Del XX al XX
4	Memorándum DJ-XXX-200X	Del XX al XX
5	Contrato de Servicios Profesionales N° DE-CSP-0X-20XX	Del XX al XX
6	DE-XX-20XX	Del XX al XX

#### h. Cierre

En el párrafo final se señala cómo las presuntas faltas cometidas por los investigados según los hechos indagados, podrían generar la imposición de sanciones según el marco jurídico aplicable.

Ahora bien, en este punto, se debe aclarar que no le corresponde al auditor o investigador indicar qué sanción imponerle a cada investigado, pues ello es competencia de la autoridad que eventualmente dirija un procedimiento administrativo o judicial y que una vez analizada la prueba y comprobadas las faltas por cada investigado, determine cuál es la sanción aplicable a cada uno.

El deber del auditor se limita a señalar la normativa en la cual se señalan sanciones para quienes incurran en dichas faltas y actos de corrupción.

Igualmente, se debe mencionar la responsabilidad civil y la normativa que permite su posible cobro.

Finalmente, el auditor o investigador debe delimitar su responsabilidad, la cual finaliza con el traslado del informe de investigación de un acto de corrupción, pues la decisión de qué acciones tomar con ello recaen en la autoridad a la cual se le traslada el documento, y no en el auditor que elaboró la investigación.

Un ejemplo de este párrafo es:

Parte del Informe	Ejemplo de Redacción
6. Párrafo de cierre	De comprobarse los hechos indagados y descritos en el apartado 2. Hechos, y las presuntas faltas cometidas que fueron analizadas en el apartado 3. Teoría del Caso, podría imponérsele al Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), en su condición de Director Ejecutivo de la institución XXX las sanciones tipificadas en el artículo X de la Ley N° XX denominada XXX, que van desde una amonestación hasta el despido, o de cinco a diez años de cárcel (describir el abanico de

sanciones tipificado por la norma); y al Lic. Bxxx (1° apellido) Mxxxx (2° apellido) Jxxxx (Nombre), en su condición de Asesor Legal de la institución XXX, las sanciones contempladas en el numeral X de la Ley N° XX denominada XXX, que van desde una amonestación hasta el despido, o de cinco a diez años de cárcel (describir el abanico de sanciones tipificado por la norma).

Igualmente, se le sugiere valorar el cobro de la responsabilidad civil al Lic. Axxxx (1° apellido) Cxxxx (2° apellido) Rxxx (Nombre), que asciende a \$XXX,XXX.00 según el artículo X de la Ley N° XX denominada XXX. Todo ello en estricto apego a los principios constitucionales y legales del debido proceso y defensa previa que informan el ordenamiento jurídico aplicable, y en defensa del interés institucional.

Finalmente, el auditor o investigadores que integraron el presente equipo delimitan su responsabilidad con el traslado del presente informe, siendo su autoridad el competente para tomar las acciones futuras que corresponda.

#### **4. Prueba del informe de investigación de un acto de corrupción**

El trabajo realizado por el auditor hasta el momento se convertirá en la prueba que dará sustento a un procedimiento sancionatorio en sede administrativo o penal tendiente a perseguir el acto de corrupción o violación a la integridad detectada, por lo tanto conviene estudiar la prueba desde la perspectiva jurídica que deberá acompañar dicho informe.

##### **4.1 Concepto de Derecho Probatorio**

El derecho probatorio es una rama de las ciencias jurídicas que regula el conjunto de reglas aplicables a la prueba en un proceso de carácter jurídico así como la figura de la prueba en temas procesales: producción, fijación y evaluación; junto con las garantías del debido proceso que deben respetarse a todas las partes involucradas.

#### 4.2 Concepto de prueba

La prueba es todo elemento que permite encomendar, patentizar, da fe de alguna situación; es todo aquello que es apto para recordar un hecho no presente. Ahora bien, también se denomina prueba al medio a través del cual el litigante presenta al juez la verdad del hecho afirmado; así por ejemplo, un documento, el dictamen de un perito, la declaración de un testigo, la confesión, etcétera. Igualmente, se denomina prueba a la actividad o procedimiento desarrollado al ofrecer o producir un medio probatorio.

Módin define prueba como: *“Para nosotros, prueba es la verificación de afirmaciones formuladas en el proceso; la demostración de tales proposiciones. Lógicamente, con el propósito de convencer o persuadir al juez de que los hechos afirmados y controvertidos se corresponden con la realidad”*. (Midón , 2007, pág. 28).

##### a. Objeto de prueba

El objeto de prueba es la cosa, la circunstancia o el acontecimiento, cuyo conocimiento es necesario y se debe acreditar en un proceso determinado. Se trata del hecho delictivo y las circunstancias que lo justifican, autores, extensión del daño, entre otros, es precisamente qué se debe probar.

Midón brinda la siguiente definición: *“Se prueban y por lo tanto, son objeto de la prueba, las afirmaciones sobre hechos conducentes acerca de los cuales no hubiese conformidad entre las partes. A condición de que el hecho afirmado, controvertido y conducente no esté exento de prueba ni exista prohibición legal al respecto. Examinémoslo a continuación con mayor detenimiento.”* (Midón , 2007, pág. 95)

El objeto de prueba posee tres perspectivas importantes que conviene explicarlas en detalle, que son:



Figura N 3. Objeto de prueba

- a. **Órgano de Prueba:** Es toda persona física encargada de suministrar el conocimiento de los hechos: testigos presenciales; ofendidos; ofensores; peritos, etc. Vinculado con la labor de auditoría, es el auditor que elaboró un estudio en el cual se determinaron causales determinantes de responsabilidad o bien, un tema que sea objeto de debate en vía jurisdiccional quién será llamado para rendir testimonio y declarar sobre los hallazgos y conclusiones de su estudio de auditoría.
- b. **Medio de prueba:** Es el acto por el cual la persona aporta al proceso el conocimiento de un objeto de prueba: el acto del testimonio, el acto del informe que da o rinde el perito. Se enmarca el medio de prueba justamente como un medio, sea este un procedimiento, un acto o un instrumento- por el que la fuente de prueba se integra al proceso. Siguiendo el enfoque de auditoría, el medio de prueba es la declaración en juicio, opiniones, dictámenes o informes de auditoría elaborados como producto de un estudio que se aporta a un proceso legal para ser utilizados como prueba.
- c. **Elemento de prueba:** Es todo dato objetivo que se incorpora legalmente al proceso capaz de producir un conocimiento cierto o probable, acerca de los extremos de la imputación delictiva. El elemento de prueba es el aporte que brinda el testigo a través de sus manifestaciones en el debate y que deben ser analizadas por el juez o órgano decisor aplicando las reglas de la sana crítica racional. Un ejemplo sería la explicación que da el auditor sobre el desarrollo de la auditoría, la recopilación de la evidencia y la determinación de los hallazgos.

### 4.3 Tipos de prueba

El ordenamiento jurídico costarricense prevé la inclusión en un proceso jurisdiccional o administrativo de diferentes tipos de prueba, que resultan importantes de analizar en este estudio, que son:

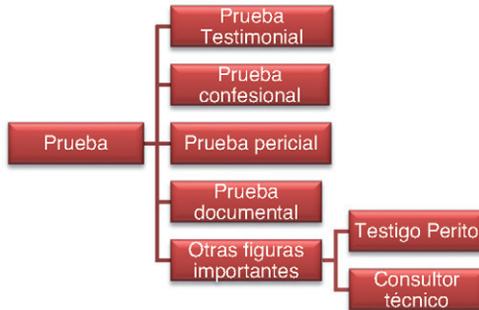


Figura N 4. Tipos de prueba

#### a. Prueba Testimonial

La prueba testimonial sirve para acreditar hechos que no pueden probarse a través de otros medios de prueba, como la documental; o bien, para ampliar aspectos que no quedaron plasmados en un documento escrito; de tal manera, que el testimonio debe aportar elementos adicionales a los que dice un documento.

El testimonio es la prueba que aporta el testigo al proceso, quien es una persona física que posee conocimiento directo de los hechos. La doctrina lo define como: *“Más sintéticamente es una declaración oral de ciencia sobre hechos controvertidos prestada, durante el proceso, por un tercero con uso de razón suficiente a instancia de cualesquiera de las partes.”* (Lunch & Junoy, 2008) *“ la que se adquiere por declaración de las personas físicas que reúnen las condiciones que la ley establece para que puedan ser testigos. Es uno de los medios de prueba. El testigo es la persona que declara.”* (Casado, 2009)

El testigo es el órgano de prueba que aporta el elemento de prueba al proceso, la doctrina define testigo como: *“es un medio de prueba indirecto*

*consistente en una declaración oral que presta un tercero, con uso de razón suficiente, a instancia de cualesquiera de las partes y en el curso de un proceso, sobre hechos controvertidos y generalmente pasados de los que ha tenido noticia, bien directa, por haberlos presenciado, bien indirecta, por habérselos referido otra persona”.* (Lunch & Junoy, 2008)

#### b. Prueba confesional

La confesión es la declaración que hace una parte respecto de la verdad de hechos pasados, relativos a su actuación personal, desfavorable para ella y favorable para la otra parte, también puede definirse como: *“Se entiende por confesión en el sentido jurídico del término, el reconocimiento que hace una persona del hecho jurídico que se le imputa. La presunción es, sobre todo, un acto jurídico unilateral que requiere la capacidad necesaria para poder disponer del objeto discutido. Prueba de confesión: medio de prueba consistente en pedir bajo juramento a una de las partes en juicio que diga la verdad afirmando o negando los hechos presentados por la otra parte.”* (Casado, 2009)

#### c. Prueba pericial

La prueba pericial se refiere al criterio técnico que el cual un experto que emite su opinión sobre un hecho objeto de discusión, generalmente, para casos complejos o técnicos cuya resolución involucra ciencias ajenas al derecho, este punto es importante, pues aquí es donde generalmente entra el auditor como especialista en las ciencias contables y la labor de auditoría, dado que esta profesión incluye aspectos técnicos distintas a las ciencias jurídicas y que son básicas para resolver un hecho controversial; ahora bien, ello aplica para cualquier otra ciencias del conocimiento, como: ingenieros, economistas, psicólogos, planificadores, y demás.

La doctrina la define como: *“aquella que se efectúa a través de peritos. Es el medio por el cual personas ajenas a las partes, que tengan conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o profesión y que han sido previamente designadas en un proceso determinado, perciben, verifican hechos y los ponen en*

*conocimiento del juez, y dan su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de éstos a fin de formar la convicción del magistrado siempre que para ello se requieran esos conocimientos.*" (Casado, 2009).

Asociados a la prueba pericial surgen otros conceptos importantes, tales como: perito, quien es la fuente creadora de la prueba pericial, es el órgano de la prueba pericial, el sujeto ajeno al proceso, poseedor de un conocimiento especializado y encargado bien a instancia de parte, bien por designación judicial, de emitir un dictamen pericial; mientras que la pericia es la actividad realizada por un perito de emitir un dictamen pericial, el cual es el informe en donde se plasma la actividad del perito, es decir, es el medio de prueba, mientras que los aspectos técnicos proporcionados al juez gracias a este instrumento es el elemento de prueba.

#### d. Prueba documental

Es la prueba por excelente y la que tradicionalmente se utiliza en los procesos administrativos y jurisdiccionales, la doctrina la como: *"aquella basada en documentos considerados como esenciales para la solución de un litigio. La que se aplica a los actos jurídicos, en oposición a los hechos jurídicos propiamente dichos. La prueba por escrito es, a veces, un documento auténtico, y otras privado."* (Casado, 2009). *"Es un medio de prueba de naturaleza real, en cuanto constituido por una cosa u objeto, no por una persona ni por una actividad. Frente a la noción de prueba personal, en la que el instrumento probatorio se encuentra en las personas –sean las partes o terceros (testigos o peritos)-, se alza la de la prueba real, en la que el instrumento probatorio lo constituyen las cosas, esto es, "todos aquellos objetos del mundo exterior que aparecen al hombre como desligados de su propia personalidad o de la de cualquier sujeto".* (Ginés Castellet, 2011)

Cuando utilizamos prueba documental es necesario corroborar la autoría del documento, verificar firmas, quién lo recibió, y demás aspectos que permitan tener certeza que dicho documento fue elaborado, firmado o conocido por el investigado. Asimismo, este tipo de prueba es el más utilizado, y muchas veces se cae en exceso de documentación que no está vinculada con los hechos controversiales por lo que

es necesario tener presente que la prueba documental debe ser suficiente y competente, pero sin caer en sobreabundante, que más bien pueda servir para distraer el objeto en discusión.

#### 4.4 Otras figuras importantes

##### a. Testigo Perito

La figura del testigo-perito es relativamente reciente, que combina los elementos del testigo y del peritaje, para poder comprenderla mejor es necesario precisar en las diferencias de ambas figuras que la originan:

- El testigo se refiere a hechos que ha conocido el testigo por medio de sus testigos, ha visto, escuchado, percibido, y da su versión sobre los hechos
- El perito es un técnico que mediante un dictamen da su opinión y valoración sobre hechos con base en criterios técnicos cuya opinión asesora al juez en temas ajenas al derecho.

El testigo-perito por su parte es una persona que posee conocimientos técnicos especializados, y por lo tanto puede fungir como perito y que a su vez participó de una investigación por lo cual posee conocimiento directo de los hechos, en consecuencia, puede testificar de los hechos que conoció durante la investigación y a su vez, complementarla con una opinión técnica de los mismos.

Lo anterior es relevante porque establece que el testigo perito deberá declarar de los hechos que conoce como testigo pero también podrá ser consultado por cualquier elemento técnico, dado que funge como perito. Para el caso de los auditores, se podría fungir bajo esta figura cuando realizamos un estudio de auditoría y debemos declarar de cómo fue el proceso de auditoría, cómo se determinó el campo de estudio, quién nos suministró la información, donde la ubicamos, que tipo de pruebas se realizaron, y demás hechos que no se plasman en un informe de auditoría, no obstante, también puede ser consultado por elementos técnicos, normas de auditoría, procedimientos contables, estén o no incluidos en el informe, pues como perito cumple el papel de asesor técnico del juez.

De tal manera, que si producto de un estudio de auditoría el auditor es llamado a participar en un juicio en calidad de testigos peritos debemos tener claros

ese doble rol, en donde no sólo se nos puede interrogar sobre los hechos que conocimos directamente por nuestros sentidos, sino también, sobre la técnica de nuestra especialidad.

### 3. Consultor técnico

Esta figura no es propiamente un medio de prueba, pero resulta relevante incluirla en el presente análisis, pues puede ser otro papel que podría desempeñar un auditor en un proceso judicial o administrativo.

El consultor técnico es un especialista en un área técnica que asesora a las partes, sea al abogado acusado o al abogado defensor con el fin de que éste pueda plantear preguntas, objeciones y alegatos a un perito o testigo perito en ámbitos técnicos de la declaración.

El auditor podría ser llamado a un proceso para servir de consultor técnico a los abogados de las partes, cuando se traten temas de su ámbito de competencia, en cuyo caso debe estar atento y explicarle al abogado los temas técnicos en lenguaje sencillo para que éste pueda plantear las preguntas y alegatos más convenientes según el tema en discusión.

### 4.5 Similitudes y diferencia entre evidencia de auditoría y prueba en un procedimiento judicial o administrativo

El nuevo rol que desempeña el auditor en la sociedad es activo y amplio, ello exige que dicho profesional esté preparado para todo; es decir, no sólo debe limitarse a realizar estudios de auditoría que estén dentro de su competencia, sino también, estar en capacidad de preparar prueba, dado que dentro de los productos que pueden surgir de su trabajo se incluyen las investigaciones preliminares y las denuncias penales, la cuales poseen un carácter distinto a los informes de auditoría o dictámenes de estados financieros.

De esta realidad es que surge la necesidad de establecer las diferencias entre evidencia de auditoría y prueba en términos jurídicos. La evidencia de auditoría es aquella que recopilamos durante el estudio de auditoría con el fin de fundamentar los hallazgos, ésta debe ser suficiente, competente y pertinente, o

suficiente y adecuada, para ello podemos recurrir a distintas técnicas de recopilación de evidencia como: observación, inspección, indagación, repetición, confirmación y procedimientos analíticos.

Por su parte, prueba es todo elemento que permite comprobar un hecho controversial, y en sus diferentes tipos: testimonial, confesional, pericial o documental, le permiten al juez tomar una decisión definitiva de un caso.

Ahora bien, el auditor durante su estudio recopila evidencia de auditoría que al incorporarse en un procedimiento administrativo o jurisdiccional se convierten en prueba; no obstante, no toda la evidencia de auditoría puede ser considerada como prueba, por ejemplo: la inspección o la indagación, si bien son técnicas adecuadas para recopilar evidencia, no pueden ser admisibles para recopilar prueba, por la formalidad que ésta última requiere y según las normas aplicables en la legislación.

El auditor debe estar consciente de que si bien, la evidencia de auditoría posee gran similitud con la prueba, no toda la evidencia puede ser considerada como prueba; de tal manera, que cuando deba elaborar un producto que posee efectos jurídicos debe ser más cuidadoso y diligente con la recopilación de la misma, temas como: autenticidad de documentos, confirmación de su autoría, individualización de actuaciones, precisión de conceptos técnicos, selección de criterios y similares revisten de mayor relevancia en este tipo de productos, que en la auditoría tradicional.

La composición del hallazgo: condición, criterio, causa y efecto reviste un carácter distinto cuando nos referimos a hechos con consecuencias jurídicas, la condición debe ser objetiva, demostrada en evidencia competente, el criterio debe ser necesariamente un elemento de carácter normativo que ha sido vulnerado, la causa son los motivos que llevaron al incumplimiento del ordenamiento jurídico, y el efecto, es la violación en sí misma, que merece una revisión en sede administrativa o jurisdiccional.

Ahora bien, también existe la posibilidad de que un informe de auditoría sea impugnado en sede jurisdiccional, en este caso se debe tener presente que si bien, la recopilación de evidencia se hizo para sustentar los hallazgos de un informe, en el momento en que éste se discute en sede jurisdiccional la evidencia se convierte

en prueba, por lo tanto, del bagaje de evidencias recopiladas se debe procurar aquella que cumpla de mejor manera los requisitos de la prueba en sede jurisdiccional, dicha selección y determinación de la estrategia a seguir para defender el informe debe hacerse siempre con la asesoría del abogado.

Finalmente, si bien el auditor es y siempre será auditor - y no debe ser abogado- la función moderna de la auditoría le exige tener conocimiento de las regulaciones propias de la prueba, pues cada vez es más frecuente que el auditor participe con su investigación de un proceso de carácter jurídico, lo cual cambia la naturaleza de la evidencia, pues esta deja de tener efectos únicamente para sustentar hallazgos de un informe y se convierten en la prueba que demuestra un hecho controversial.

### **Conclusiones**

Las investigaciones de actos de corrupción y violaciones a la integridad son labores cada vez más comunes para un auditor, pero que dada la importancia que poseen y la rigurosidad que debe seguir resulta necesario que el auditor tome en cuenta diferentes aspectos.

Para hablar de acto de corrupción se deben cumplir con los elementos de incentivo, oportunidad y racionalidad; mientras que las violaciones a la integridad corresponden a aquellas acciones que incluyen fraude, desperdicio, abuso, irregularidades, actos ilegales y actos de incumplimiento. El segundo es un término más amplio que el primero, por lo que es más probable que un auditor se encuentre con ellas, y dependerá de su criterio profesional y la normativa vigente determinar la gravedad del hecho.

Dentro de los servicios que puede ofrecer un auditor están precisamente los servicios de integridad, que los puede ejecutar en el ámbito preventivo, revisando procedimientos y políticas institucionales; o bien, cuando se poseen sospechas de que se ha acontecido un hecho de este tipo y se requiere de una investigación.

Existe una relación proporcional entre la fortaleza del sistema de control interno y la posibilidad de que se den este tipo de actos, por lo que se debe poner especial atención a en los sistemas de control interno débiles; asimismo, el auditor debe poner especial atención a las “alertas” o “banderas rojas”, que son indicios de

que se encuentra ante áreas susceptibles de sufrir este tipo de actos, y se aplican a las áreas de: empleados, administración, efectivo y cuentas por cobrar, planilla, compras/inventario, y demás afines.

Al iniciar una investigación por un acto de corrupción o violación a la integridad el auditor debe evaluar el sistema de control interno institucional y, a partir de ahí, diseñar los procedimientos de auditoría que considere pertinentes y necesarios; además, es responsable de integrar el equipo de trabajo con el personal competente para ello, y gestionar profesionales de otras disciplinas cuando resulte necesario.

El auditor debe sustentar su informe de investigación en evidencia suficiente, competente y relevante; la cual se puede clasificar en las categorías de evidencia primaria o directa, evidencia secundaria y evidencia corroborativa, pudiendo ser de tipo documental, analítica, testimonial o física.

Una vez que el auditor queda satisfecho con la investigación y la evidencia recopilada deberá elaborar un informe de investigación, donde incluirá los presuntos responsables, los hechos acontecidos, el análisis de las faltas, la determinación del daño económico y la valoración de la evidencia aportada; el cual trasladará a las autoridades competentes para que definan las acciones a tomar ante la situación presentada.

El auditor es responsable de elaborar una investigación exhaustiva y profunda de los hechos indagados, aportar evidencia suficiente, competente y relevante y diseñarla de tal manera, que un tercero pueda comprender los hechos indagados, y trasladarlo a las autoridades competentes; así como, ejecutar la investigación con suma rigurosidad tomando en cuenta que eventualmente puede convertirse en prueba para un proceso administrativo o judicial, y por ende, debe poder sustentarse en estas instancias.

Finalmente, la redacción de un informe de investigación de un acto de corrupción, corresponde a una de las fases más importantes del proceso de investigación de este tipo de hechos, pues en ella se concentran los resultados del estudio. Por lo tanto, se recomienda redactarlo de manera clara y coherente, pero a la vez simple para que un tercero que no ha estado vinculado con el estudio pueda

comprender cuáles fueron los hechos acontecidos, las faltas cometidas y el daño patrimonial causado.

El informe comprende seis partes, que son: Párrafo de introducción, Lista de investigados, Descripción de los Hechos, Análisis de la Teoría del Caso, Análisis de la responsabilidad civil, Descripción de la prueba aportada y Párrafo de cierre.

## Bibliografía

- Armas García, R. (2008). *Auditoría de gestión: conceptos y métodos*. Cuba: Editorial Félix Varela.
- Arroyo Chacón, J. I. (2010). Ética pública y control interno. *Revista de Expertos Iberoamericanos en Gestión Pública*, 12-16.
- Arroyo Chacón, J. I. (2011). Una definición de corrupción desde la Auditoría de la Ética. *Revista de Expertos Iberoamericanos en Fiscalización*, 19-23.
- Asamblea Legislativa . (1970). *Código Penal* . San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. (1989). *Código Procesal Civil*. San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. (1996). *Código Procesal Penal*. San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. (2004). *Ley N° 8422 denominada Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- Asamblea Legislativa. (2005). *Decreto Ejecutivo N° 3233 denominado Reglamento de la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- Asamblea Legislativa. (2006). *Código Procesal Contencioso Administrativo* . San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. (2008). *Circular 3303 (DFOE-098) denominada Guía Técnica para el Desarrollo de Auditorías de la Ética*. San José, Costa Rica: Sistema Costarricense de Información Jurídica.
- Asamblea Legislativa. (2009). *Ley N° 8720 denominada Ley de Protección a víctimas, testigos y demás sujetos intervinientes en el proceso penal*. San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Casado, M. L. (2009). *Diccionario de Derecho*. Argentina: Valleta Ediciones.
- Chavarría, J., & Roldan, M. (1995). *Auditoría Forense*. San José, Costa Rica: Editoría de la Universidad de Costa Rica.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission . (2013). *Control Interno-Marco Integrado*. España: Instituto de Auditores Internos.

- Contraloría General de la República. (2008). *Guía Técnica para el Desarrollo de Auditorías de la Ética (GT-01-2008)*. San José, Costa Rica : Contraloría General de la República.
- Corte Suprema de Justicia. (2008). *Reglamento autónomo de organización y servicio de la jurisdicción contencioso administrativa y civil de hacienda* . San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Federación Internación de Contabilidad (IFAC). (2013). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificación y evaluación del riesgo de error material*. Estados Unidos: IFAC.
- Ginés Castellet, N. (2011). *La prueba documental*. España: J.M. Bosch Editor.
- Institute of Internal Auditors. (2009). *Code of Ethics*. Florida, United States: Institute of Internal Auditors.
- International Federation of Accountants. (2009). *Norma Internacional de Auditoría NIA 500: Evidencia de auditoría*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Federation of Accountants. (2009). Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de Estados Financieros. En I. F. Accountants, *Normas Internacionales de Auditoría* (págs. 195-246). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Kincaid , J. K., & Sampias, W. S. (2008). *CGAP Profesional Certificado en Auditoría Gubernamental. Guía de estudio del examen*. Estados Unidos de Norteamérica: Fundación de Investigaciones del Instituto de Auditores Internos.
- Lozano Aguilar , J. F. (2007). *Códigos éticos y auditorías éticas*. España: Universidad Politécnica de Valencia.
- Lunch, X., & Junoy, J. (2008). *El interrogatorio de testigos*. España: J.M. Bosch Editor.
- Mantilla, S. A., & Cante, S. Y. (2005). *Auditoría del Control Interno*. Bogota, Colombia: Ecoe Ediciones Ltda.
- Midón , M. (2007). *Derecho probatorio: parte general, Volumen 1*. Argentina: Ediciones Jurídicas.

- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2007). *ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. México: Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI*. Johannesburgo : Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2009). *ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público*. Austria: INTOSAI.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2009). *ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*. Austria: INTOSAI.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2013). *ISSAI 200 denominada Principios fundamentales de la auditoría financiera*. Austria: INTOSAI.
- Secretaría de las Naciones Unidas. (2005). *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*. New York, Estados Unidos: Secretaría de las Naciones Unidas.
- XXI INCOSAI . (2013). *ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. En O. I. (INTOSAI), *Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs)*. China: Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.



**More  
Books!** 



**yes**  
**I want morebooks!**

Buy your books fast and straightforward online - at one of the world's fastest growing online book stores! Environmentally sound due to Print-on-Demand technologies.

Buy your books online at  
**[www.get-morebooks.com](http://www.get-morebooks.com)**

¡Compre sus libros rápido y directo en internet, en una de las librerías en línea con mayor crecimiento en el mundo! Producción que protege el medio ambiente a través de las tecnologías de impresión bajo demanda.

Compre sus libros online en  
**[www.morebooks.es](http://www.morebooks.es)**

OmniScriptum Marketing DEU GmbH  
Bahnhofstr. 28  
D - 66111 Saarbrücken  
Telefax: +49 681 93 81 567-9

[info@omniscrptum.com](mailto:info@omniscrptum.com)  
[www.omniscrptum.com](http://www.omniscrptum.com)

OMNIScriptum 





