

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
VICERRECTORADO ACADÉMICO
CONSEJO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL PENAL



**LA EXPERTICIA CONTABLE ADMINISTRATIVA FORENSE
COMO MEDIO DE PRUEBA EN LOS DELITOS FINANCIEROS.**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Magíster Scientiae en Derecho Procesal Penal

Autora: Abg. Nuris del Carmen Villafañe Rojas
C.I. N° 9.026.487
Tutor: Dr. Manuel Alexander Rojas
C.I N° V.- 10.714.301

Mérida, Noviembre de 2015

C.C. Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
APROBACIÓN DEL TUTOR.....	iv
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	vi
ÍNDICE GENERAL	vii
RESUMEN	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULOS	
I EL PROBLEMA	3
Planteamiento del problema.....	3
Objetivos de la investigación.....	7
Objetivos general.....	7
Objetivos específicos.....	7
Justificación e importancia de la investigación.....	8
II MARCO TEÓRICO.....	10
Antecedentes de la investigación.....	10
Bases teóricas	18
Teoría del derecho penal económico.....	18
Teoría general de la prueba.....	22
El proceso penal venezolano.....	23
La prueba	27
La prueba pericial.....	31
La contabilidad.....	40
Bases legales.....	48
Definición de términos	73
Matriz de análisis de información.....	77
III MARCO METODOLÓGICO.....	79
Tipo de investigación	79
Diseño de la investigación	79
Procedimiento de la investigación	80
Población y muestra	81
Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	81
IV RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	85
Reflexiones que ofrece la Doctrinaria en Relación a la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.....	86
La experticia contable administrativa.....	86
El experto contable administrativo forense.....	90
Auditoria forense	96
Principios Básicos para la Práctica Profesional de la Auditoria Forense.....	107
Los medios de prueba	109

Los delitos financieros.....	Pp. 112
El fraude.....	124
Elementos Legales y Normativos que Regular la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.....	132
1. Elementos legales y normativos.....	134
2. Elementos jurídico contables.....	136
3. Normas de auditoria.....	138
4. Normas profesionales relacionadas con fraudes	144
5. Normas para el ejercicio profesional del control de la auditoria interna.....	150
Metodología Seguida en la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.....	150
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	184
Conclusiones	184
Recomendaciones.....	193
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	194

www.bdigital.ula.ve



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
VICERRECTORADO ACADÉMICO
CONSEJO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL PENAL

**LA EXPERTICIA CONTABLE ADMINISTRATIVA FORENSE
COMO MEDIO DE PRUEBA EN LOS DELITOS FINANCIEROS**

Autora: Nuris del Carmen Villafaña Rojas
Tutor: Manuel Alexander Rojas
Fecha: Noviembre de 2015.

RESUMEN

El mundo corporativo enfrenta diversidad de problemas de tipo operativo, uno de ellos está relacionado con la delincuencia organizada en el ámbito económico, que en los últimos tiempo ha venido a ocasionar pérdidas significativas, producto de la comisión de delitos financieros que ponen en entredicho la administración y dirección de las empresas que integran estos grupos corporativos. Bajo esta premisa la presente investigación se orientó a analizar la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros. Lo que llevó a desarrollar una investigación descriptiva con diseño documental bibliográfico basado en las reflexiones doctrinarias, jurídicas y legales que informan a la experticia contable administrativa frente a los delitos financieros cuya utilidad aporta al proceso penal elementos de convención que sirven como medios de prueba válidos y eficaces que ponen en evidencia su comisión y a los responsables como autores. Las técnicas utilizadas para la recolección y tratamiento de la información fueron el fichaje y el análisis de contenido respectivamente. Los resultados de la investigación permitieron concluir que los delitos financieros comportan una conducta que se asocia a sectores privilegiados de la sociedad, cuya responsabilidad es posible determinar a partir de la experticia contable administrativa, en razón que hace uso de un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción, procura ofrecer medios de prueba obtenidos de ciertas prácticas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales que en la definitiva van a informar al Juez de Control y Juicio para que tome una decisión basada en dictámenes objetivos y así llegar al fin deseado que es la justicia. Se recomienda a la policía científica adoptar un procedimiento estandarizado para minimizar los errores que puedan contaminar o vulnerar los medios de prueba obtenidos a partir de la experticia contable administrativa.

Palabra clave: experticia, contable, administrativa, delito, financiero.

INTRODUCCIÓN

Dentro del Derecho Penal Económico, los delitos financieros actualmente vienen registrando un repunte delictivo sobre el cual la comunidad jurídica ha tenido que dar atención para ofrecer una respuesta que lleve a su conocimiento y por ende al establecimiento de la responsabilidad penal requerida. Es un fenómeno que viene registrándose a nivel internacional y nacional, debido a que los empleados tanto de las instituciones financieras como de otras empresas, disponen del acceso directo a los recursos monetarios de personas y empresas, de los cuales se apropian indebidamente y, consideran que no es tan fácil de detectar. Debido a ello, los culpables son castigados con diferentes sanciones, valiéndose de las normas, las leyes y los procedimientos que permite castigar al hombre que incurre en este acto.

Los delitos financieros ocasionan pérdidas a compañías, inversores y empleados, pues la ocurrencia de este ilícito incluye fraude, hurto y algunas otras violaciones de la ley. Todo lo descrito en el ámbito del Proceso penal Venezolano se vincula con la experticia contable administrativa, institución a partir de la cual se ofrece al Juez los medios probatorios que lo pondrán en conocimiento sobre la ocurrencia del delito financiero y sus responsables.

Bajo estas consideraciones, en la presente investigación se planteó analizar la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros, lo que llevó a desarrollar un trabajo estructurado en cinco (5) capítulos con el siguiente contenido:

El Capítulo I ofrece el problema estudiado, de acuerdo a su planteamiento, objetivos de la investigación, justificación e importancia. En el

Capítulo II se reseña el Marco Teórico, de acuerdo a los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales, definición de términos básicos y la matriz de análisis de información. El Capítulo III muestra el Marco Metodológico de la investigación, desarrollado en atención al tipo de investigación, su diseño, procedimiento, población, muestra y las técnicas e instrumentos de recolección de datos.

En el Capítulo IV se ofrecen los resultados de la investigación. El Capítulo V refleja las conclusiones y recomendaciones de la investigación. Finalmente se presentan las referencias bibliográficas utilizadas.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En los últimos decenios la delincuencia económica le ha planteado a la doctrina científica un nuevo reto en materia delictiva, la cual producto de los avances científicos y tecnológicos viene registrando cifras significativas, lo que ha despertado para los estudiosos del derecho penal sustantivo y adjetivo, así como desde otras disciplinas científicas profundizar su conocimiento. Teniendo en cuenta que en muchas legislaciones, no aparece tipificado con claridad estos delitos, trayendo consigo la impunidad.

Ante estos comportamiento delictivos, atribuible, “a sectores privilegiados de la sociedad”, por cometerse en el seno de grandes empresas, quedando al margen de Derecho penal, o en su defecto, al exigir la responsabilidad penal por éstos, la misma recae sobre otras personas, y no sobre los auténticos y verdaderos responsables.

Según Ramos (2012), el perjuicio económico provocado por este tipo de delitos es cuantioso. Así, en la economía globalizada mundial la delincuencia organizada genera grandes sumas de dinero mediante el tráfico de drogas, trata de blancas, prostitución, el contrabando de mercaderías, la evasión fiscal, el fraude, la malversación, la quiebra de bancos y otros delitos financieros.

Considerándose en Alemania, que el valor de los daños ocasionados por estos delitos se puede estimar en unos diez mil o

quince mil millones de marcos por año. En Estados Unidos de Norte América, este tipo de delincuencia económica no escapa, y como ejemplo citaremos que hace unos pocos años, la Comisión Federal de Valores de Estados Unidos y el fiscal general del Estado de Nueva York refirieron que diez de los mayores y prestigiosos bancos de inversión de Wall Street pagaron multas de 1,400 millones de dólares para resolver acusaciones de fraude, mediante acuerdo extrajudicial, para tratar de compensar a los inversionistas perjudicados por ellos.

También en Gran Bretaña se descubrió que 15 bancos que operaban en ese país tenían “importantes debilidades en sus controles de lavado de dinero”. Por un informe de la Autoridad de Servicios Financieros de ese país (FSA) se afirmaba que esos bancos habían permitido que unos 1,300 millones de US\$ pasaran a través de cuentas vinculadas al antiguo gobernador militar de Nigeria.

En ese mismo sentido se involucraron, según la Comisión Federal de Bancos Suizos, por haber cometido “deslices organizativos” con el dinero del propio ex gobernante militar de Nigeria, bancos de la magnitud del Credit Suisse Private Banking, Bank Hoffmann, Bank Lew, Credita Suisse, USP UNION Bacaria Privada, y otros. (Quintero Hernández, p. 126).

En el ámbito latinoamericano, se encuentra el año 1982 cuando el sistema financiero colombiano sufrió uno de los mayores descalabros de que se tenga noticia en su historia, como consecuencia de múltiples factores, que se venían confabulando contra su ordenamiento bancario, tales como problemas en materia de control, concentración de operaciones de créditos y depósitos en pocas manos y en ocasiones, la falta de seriedad en su manejo, esa crisis causó tanto daño a su economía y a incontables ciudadanos, lo que obligó a su gobierno de turno a dictar un decreto que buscó asegurar la confianza del público en el sector financiero colombiano. Situación a la que no escapa Venezuela con los hechos registrados en el año 1995.

Ante esta dinámica delictiva económica la experticia contable administrativa forense viene a ofrecer los elementos para la lucha contra el

fraude y la corrupción, que ocasionan los delitos financieros, buscado adaptarse a nuevos procesos derivados de la globalización, para de esa manera colaborar con el Juez aportando medios de prueba sobre actos conscientes y voluntarios con los cuales se burlan o eluden las normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a otros sujetos. En este contexto la experticia contable administrativa haciendo uso de un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción, procura ofrecer medios de prueba obtenidos de ciertas rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales que en la definitiva van a informar al Juez para que éste tome una decisión basada en opiniones objetivas y así llegar al fin deseado que es la justicia.

Dentro de este marco, señala Delgado (2009) que cuando se realiza una experticia contable administrativa se deben tomar en cuenta las pruebas como: "todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición" (p.20). Siendo la certeza el fin deseado para que la justicia funcione, para castigar al culpable de delitos y evitar sanciones a los inocentes. A este fin debe existir entonces, la evidencia en los medios probatorios para el Juez, resultando importante que las pruebas cumplan algunos principios que pueden variar de acuerdo al autor, entre los más comunes se tienen: dispositivo, igualdad, comunidad de la prueba, publicidad, inmediación, debate contradictorio, proceso probatorio escrito y el de reclusión.

En este orden la experticia contable administrativa, como se dijo antes, involucra una serie de normas, métodos y procedimientos contables con implicaciones jurídicas, que pueden indicar si una persona está incurriendo en un delito financiero o no. Además la experticia contable administrativa en sí misma tiene su origen en la necesidad de verificar los registros contables

realizados para llevar las transacciones comerciales que se dan en toda entidad; por lo que el auditor genera una opinión sobre los estados financieros que revisa. Aspectos que lleva a Ferrán (2002), a señalar:

Es la investigación y evaluación independiente sobre una información contenida en los estados financieros de una entidad, con expresión de opinión mediante la aplicación de normas y procedimientos establecidos llevados a cabo por un auditor designado a tal objeto, de acuerdo a las condiciones de su mandato y de acuerdo con las disposiciones legales aplicables (p. 23).

Revelando esto la importancia que cobra la capacidad profesional del experto contable administrativo, quien deberá tener un perfil profesional en el que conjuguen los conocimientos como contador y auditor habitual con capacitaciones en aspectos de investigación legal y formación jurídica, recolección de pruebas y evidencias, para que a la postre, demuestre sus habilidades en el manejo y evaluación del control interno y procedimientos de auditoría, que lo destaquen como un profesional de alta idoneidad y como un auxiliar de la justicia de obligada consulta.

Bajo las consideraciones hasta ahora realizadas ciertamente se observa cómo los delitos financieros le plantean al Proceso Penal venezolano, que el Juez cuente con el auxilio de la experticia contable administrativa, ya que desde esta institución jurídica, se requieren conocimientos de una disciplina científica como lo es la Contaduría, para poder obtener elementos de convicción que puedan ser llevados al debate para que la decisión judicial encuentre su fundamento. Es por ello que se ha planteado realizar una investigación orientada a analizar la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros, para de esa manera conocer:

¿En qué consiste la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros?

¿Qué reflexiones ofrece la doctrina en relación a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros?

¿Cuáles son los elementos legales y normativos que regulan la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros?

¿Cuál es la metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros?

www.bdigital.ula.ve

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Objetivos Específicos

- Señalar las reflexiones que ofrece la doctrinaria en relación a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

- Indicar elementos legales y normativos que regulan la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

- Describir la metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Justificación e Importancia de la Investigación

El mundo corporativo enfrenta diversidad de problema de tipo operativo, uno de ellos está relacionado con la delincuencia económica, que en los últimos tiempo ha venido a ocasionar pérdidas significativas, producto de la comisión de delitos financieros que ponen en entredicho la administración y dirección de las empresas que integran estos grupos corporativos.

Lo que para el ámbito del Derecho Penal sustantivo y adjetivo, ha venido a significar una revisión de la tipología delictiva y sancionatoria, así como de los mecanismos que puedan llevar al procedimiento los medios de prueba eficaces para su demostración y la identificación de sus responsables.

En este orden de ideas, la presente investigación ofrece el estudio de una temática que en los últimos tiempos ha cobrado gran importancia tanto en el mundo jurídico como empresarial y económico, para el que se requiere que las normas sustantiva y adjetiva penal, hagan revisiones. Pero en la que además se demanda una experticia contable administrativa a cargo de profesionales idóneos con conocimiento en contaduría, auditoria forense, investigación legal y formación jurídica, para la correcta recolección de pruebas y evidencias detectar estos delitos e identificar a quienes los cometen.

Desde el punto de vista metodológico, la investigación se orienta a ofrecer una revisión de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia que en el ámbito venezolano se maneja con respecto a la experticia contable administrativa, en cuanto a reflexiones doctrinarias, elementos legales y normativos y la metodología requerida para que sea realmente un medio de prueba eficaz en los delitos financieros.

Igualmente la investigación se inscribe dentro de las líneas de investigación de la Maestría en Derecho Procesal Penal, dictada por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Los Andes, específicamente en los que se refiere al Derecho Penal Económico. De allí que sus resultados tengan alcance académicos para los estudiantes que cursan la maestría, así como también para el nivel de pre grado.

En tanto que desde el punto de vista práctico, los resultados ofrecerán elementos a la comunidad jurídica venezolana, a fin de que desde los Colegios de Abogados, se promuevan acciones para dar respuesta a los vacíos jurídicos que tanto el Código penal como el Código orgánico procesal Penal revela en relación a los delitos financieros. E igualmente, los que puedan presentarse con respecto a la institución de la experticia contable administrativa.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes son aquellos estudios previos en los cuales se desarrollan investigaciones análogas a la que se plantea realizar, y esta aproximación puede ser de dos tipos: una similitud en cuanto al fondo del tema, al tratarse de una misma temática; y otra, similitud en cuanto al método. Significando que para que un estudio califique como antecedentes es preciso que se cumpla básicamente con la primera condición.

Velasco (2010), distingue entre los antecedentes generales y los antecedentes específicos. Los generales, son estudios en los que se ha llevado a cabo una investigación acerca del mismo tema que se está trabajando, no es la misma área de investigación, ni tampoco sobre un tópico parecido, sino que traten del mismo asunto. En tanto que, los antecedentes específicos, no sólo tratan específicamente del mismo asunto, sino que además lo abordan del mismo modo o de una manera similar. Y en este segundo caso es lo que sucede señaladamente con los estudios de replicación, en que se repite exactamente lo que se investigó en un trabajo previo, variando algunos aspectos menores o efectuándolo en otro contexto cultural.

Para el caso que ocupó esta investigación, el problema no contó con antecedentes de investigación directos actualizados, por cuanto los que existen al respecto datan de más de diez años. Significando ello, que el trabajo a

realizar viene a ser una contribución en materia de antecedentes para futuras investigaciones, porque ofrece una visión más actualizada del problema, no sólo desde el ámbito procesal penal, sino contable. Sin embargo, tomando en cuenta el poco desarrollo investigativo del tema, a continuación se hace referencia a los trabajos que informan el presente estudio.

Castillo, Figueredo y Méndez (2012), realizaron la investigación titulada **“La Auditoría Forense en América Latina (Casos Colombia, Venezuela y Ecuador)”**, el cual fue publicado en la revista “Gestión y Gerencia”, Vol. 6, N° 1, Enero-Abril 2012. Los investigadores señalan que se percibe una mayor preocupación mundial por los hechos de corrupción. Se observan aportes importantes, desde esferas gubernamentales, científicas y profesionales. En los estudios universitarios la presencia de la discusión sobre la eticidad, la bioética, el respeto de género, entre otros, son indicadores positivos, así como la presencia de leyes, normas y pronunciamientos técnicos que también intentan unirse a esa lucha contra el morbo de la corrupción, que asola países y diezma presupuestos, de lo cual lastimosamente Latinoamérica, es escenario frecuente. Las profesiones universitarias nacidas como respuesta a necesidades de la sociedad misma, tienen una enorme responsabilidad en la lucha contra la corrupción mediante la formación integral e íntegra de su membresía y la preparación y aplicación de normas orientadas a la práctica ética de la profesión. Esta ponencia trata sobre un valioso aporte social que mediante la investigación científica hace la contaduría pública, la Auditoría Forense, cuyo estudio y práctica salió de los límites originales de la profesión y hoy representa un patrimonio social de distintas profesiones y un medio de cardinal importancia en la lucha por la decencia en la administración pública latinoamericana.

La relación de la anterior investigación con el problema estudiado viene dada por el fundamento teórico que ofrece en relación a la Auditoría

Forense, la cual es una disciplina que el experto contable administrativo debe aplicar al momento de investigar los delitos financieros, porque ella ofrece una rigurosa búsqueda para la obtención de los medios de prueba que puedan ser considerados eficaces para la decisión que tome el juez al dicta sentencia. Además es una investigación que permitió desarrollar el objetivo específico referido a Describir la metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Rodríguez (2011) realizó la investigación titulada “**Valoración de la Experticia en el proceso penal Venezolano**”, por ante la Universidad José Antonio Páez, con sede en la ciudad San Diego, ubicada en Valencia, Estado Carabobo, Venezuela. El objetivo de la investigación fue determinar la eficacia de la experticia como medio de la prueba en Venezuela. Lo que llevó a desarrollar bajo el tipo documental bibliográfico, con diseño cualitativo, utilizando para la recolección de la información las técnicas de la investigación documental correspondientes al subrayado y el fichaje. Los resultados de la investigación permitieron concluir que en el lenguaje procesal, el concepto de experticias ha adquirido creciente importancia, en el funcionamiento de los sistemas judiciales contemporáneos, siendo cada vez más frecuente, masivo y diverso su uso. Venezuela no constituye una excepción a la regla, así, en la operación cotidiana del proceso penal es posible detectar algunas prácticas vinculadas al uso de estas experticias forenses, que van de la balística pasando por la psicología, la psiquiatría, la medicina, que aportan técnicas y laboratorios para procesar las evidencias recabadas en una situación delictiva o accidental. Entonces cuando se está en presencia de experticia, se refiere a una prueba indirecta, porque la figura del perito o experto media entre el juzgador y los hechos que este último debe conocer. Tanto más indirecta es esta prueba, si se tiene en cuenta que

el experto no conoce directamente los hechos sobre los que debe dictaminar, sino que debe obtener información acerca de ellos a través del examen de personas, objetos o situaciones relacionados con tales hechos. La prueba pericial es una prueba personal, porque su ausencia es el dicho o la opinión de una persona determinada, a quien se reconoce por sus características y conocimientos.

La pertinencia de la anterior investigación con el problema estudiado estuvo dada por sus apreciaciones en relación a la experticia, los cuales fueron oportunos para desarrollar las bases teóricas lograr el objetivo específico referido a Señalar las reflexiones que ofrece la doctrinaria en relación a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Briceño (2009), realizó el trabajo titulado **“Metodología utilizada por los Profesionales de la Contaduría Pública para Practicar Auditoría Financiera Forense en el Proceso Penal”**, como requisito previo para optar al título de Especialista en Contaduría, mención Auditoría. El objetivo de la investigación fue verificar los procedimientos legales, normas y principios utilizados por los profesionales de la Contaduría Pública en la recopilación de las evidencias documentales para practicar la auditoría financiera forense en el proceso penal. La investigación fue descriptiva y bibliográfica. Tuvo como población de estudio a seis (06) expertos que conforman la Brigada de Experticias Contables del Cuerpos de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) Delegación Lara, obteniéndose una muestra no probabilística intencional equivalente al 66,67% lo que significó cuatro (04) expertos. A estos se les aplicó un cuestionario con opciones de respuesta del tipo dicotómicas (Si, No), cuya validez se obtuvo a partir del Coeficiente Alpha de Cronbach. Los resultados de la investigación llevaron a concluir que

los expertos deben prepararse en esta área, específicamente en métodos y técnicas de investigación en materia legal, penal, así como en la recolección de evidencias y pruebas. Igualmente se conoció que no existe una metodología estándar que oriente a estos profesionales en la práctica de la auditoría financiera forense, experticia contable, entre otras áreas.

La vinculación de la anterior investigación con el problema estudiado estuvo dada por el planteamiento que hace en lo que se refiere a la práctica de la auditoría forense, ofreciendo una metodología específica, la cual es necesaria para obtener medios de prueba válidos y eficaces en relación a los delitos informático. Tratándose de un antecedente que permitió lograr los objetivos específicos referidos a:

- Indicar elementos legales y normativos que regulan la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.
- Describir la metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

García y Díaz (2005) realizaron la investigación titulada “**Competencias del Contador Público en el Peritaje Contable Judicial**”, por ante la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, con sede en la ciudad de Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela. El objetivo de la investigación fue determinar las competencias del Contador Público (C.P.), en el Peritaje Contable Judicial y se enmarcó dentro de una investigación exploratoria cualitativa de base documental. Como técnica de recolección de información se utilizó informantes claves, expertos en el tema, integrantes de la Comisión de Curricular, Jefatura Departamento de Contaduría Pública, Dirección Programa de Contaduría Pública y Especialistas en Competencia

Profesional, para lo cual se empleará la técnica de la entrevista a informantes claves, además la técnica RACCER para analizar la información inherente a la investigación. Efectuado el análisis de la información se procedió a elaborar el cuerpo de conclusiones entre las cuales están las competencias del Contador Público como Perito Contable Judicial; conocer, comprender y manejar los expedientes judiciales en calidad de auxiliares de justicia, actuación del Perito Contable en las diligencias judiciales con incidencia técnica, contable y ética, conocimiento del ámbito jurisdiccional y legal en el que se lleva a cabo una de las especialidades del Contador Público colegiado según la Ley de Profesionalización: Pericia Contable.

La relación de la anterior investigación con el problema estudiado estuvo determinada por sus fundamentos teóricos, lo cual llevó a desarrollar las bases teóricas correspondientes al experto contable administrativo y su perfil para el peritaje judicial.

Uzcátegui (2004) realizó la investigación titulada “**Auditoría Forense: Práctica Contable para Detectar el Fraude en la Administración Pública**”, por ante el Núcleo Universitario “Rafael Rangel”, de la Universidad de Los Andes, con sede en la ciudad de Trujillo, Estado Trujillo, Venezuela. El objetivo de la investigación fue describir la metodología recurrente en la aplicación de la auditoría forense como práctica contable para detectar el fraude en la Administración Pública. Lo que llevó a desarrollar una investigación descriptiva con diseño de campo, teniendo dos (02) poblaciones de estudio, la primera representada por ocho (08) Coordinadores de Gestión de las Instituciones Públicas dependientes de la Gobernación del Estado Trujillo ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo. La otra población estuvo representada por seis (06) los Contadores Públicos que

laboran como funcionarios de la Brigada Centroccidental de Experticias Contables del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (Cicpc) en el Municipio Valera del Estado Trujillo. La técnica de recolección de información usada fue al encuesta, mientras que el instrumento fueron dos cuestionarios los cuales fueron sometido a la validez del juicio de expertos, y su confiabilidad se obtuvo mediante la aplicación del Coeficiente Alpha de Cronbach cuyo resultado fue de 0.97.

Los resultados de la investigación permitieron concluir que si bien es cierto, existen algunas incongruencias en las leyes, el verdadero problema está en la disposición de los funcionarios públicos en aplicar la normativa legal y los vicios que existen en el sistema judicial, lo cual crea un ambiente de total impunidad que hacen pasar de la presencia potencial a la presencia real de factores que favorecen el fraude en la administración Pública.

En el caso de las Instituciones Públicas Estadales ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo, la debilidad más señalada fue la relativa al control interno; como se recordará un sistema de control interno debe comprender por lo menos un plan de organización en el que hay una asignación de deberes y responsabilidades, y un diseño establecido de cuentas e informes, entre otras cosas; esto quiere decir que, o no existe un sistema de control adecuado o simplemente se irrespetan reiteradamente las normas establecidas por la misma institución, abriendo paso a las oportunidades para que se cometan fraudes.

La conveniencia de esta investigación para el estudio realizado consistió en la descripción que hace de la metodología requerida para realizar una experticia contable administrativa eficaz como para aportar medios de prueba al proceso penal.

Méndez (2002) realizó la investigación titulada **“Propuesta de una Metodología para la Práctica de Experticias Contables en el Cuerpos de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del Estado Mérida”**, como requisito previo para optar al título de Magíster en Ciencias Contables, por ante la Universidad de Los Andes, con sede en la ciudad de Mérida, Estado Mérida, Venezuela. La investigación se orientó a formular la propuesta de una metodología para la Práctica de Experticias Contables en el Cuerpos de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del Estado Mérida. En sus disertaciones la investigadora refiere que las experticias contables se han convertido a nivel mundial, en una base primordial para resolver conflictos legales en el entorno comercial, tanto en instituciones públicas como privadas. La investigación procuró hacer un aporte significativo al CICPC, contribuyendo con la ciencia y la sociedad, mediante la construcción del conocimiento de las Experticias Contables y su desarrollo. A través de la investigación, el CICPC del Estado Mérida podrá avanzar tecnológica y científicamente para apoyar a su persona a realizar con eficacia y eficiencia, en los casos en los que se amerite una Experticia Contable, basándose en las normas de Auditoría y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Es por ello, que se evaluó la situación del CICPC, en su Departamento de Experticias Contables, y a su vez se propuso una metodología para la práctica de ellas, a fin de dar confiabilidad y objetividad al equipo y al proceso de las mismas en el Estado Mérida.

El tipo de investigación se desarrolló a través de un análisis, apoyándose en la investigación documental y de campo, utilizando encuestas como instrumento de recolección de los datos, cuyos resultados se tabularon y analizaron, permitiendo concluir

La anterior investigación es vinculante con el problema estudiado porque de la misma se deriva la importancia que tienen la experticia contable administrativa para la labor científica y de investigación criminalista que la policía científica realiza para obtener medios de pruebas eficaces para demostrar la comisión de los delitos financieros y sus responsables.

Bases Teóricas

Teoría del Derecho Penal Económico

El Derecho Penal Económico, es una parte del Derecho Penal que se aglutina en torno al denominador común de la actividad económica. Bajo y Bacigalupo (2002), define el Derecho Penal Económico como “el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico” (p. 3). Explica este autor que la clase para desentrañar en toda su profundidad el sentido y alcance de esta definición estriba en el objeto de protección, como lo es “el orden económico”.

Existe la equivocación de pensar que el Derecho Penal Económico está relacionado con la guerra y la revolución, ello debido a que se comienza hablar de este tipo de derecho con ocasión de las dos guerras mundiales. Lo correcto es considerar que el Derecho Económico Penal ha venido de la mano de las transformaciones ideológicas que se producen desde comienzos de siglo, y de las modificaciones de las relaciones económicas como la elevada tecnificación e industrialización, la inflación de las grandes ciudades, la alta tensión del tráfico monetario y de divisas y la cada vez más criticada formación de precios, entre otros aspectos; que exigen una distinta organización y una efectiva protección del Derecho.

Asimismo, erróneamente se ha pensado que la intervención estatal en la economía se explica sólo vinculada a regímenes políticos totalitarios. El paso de una concepción liberal de la economía con un *laissez-faire, laissez-passer, ne pas trop gouverner*, su concepción fisiocrática de los precios naturales, su entendimiento de la libre concurrencia en el mercado, entre otros; a una economía social de mercado tiene una explicación más compleja.

Sostienen Bajo y Bacigalupo (2002) que el intervencionismo es la consecuencia de una concepción social del Estado de Derecho de un lado, y del otro de todo un movimiento de evolución histórica caracterizado por el paulatino paso de una economía individualizada a una economía dirigida estatalmente caracterizada por el plan.

Retomando el equilibrio que se intenta mantener entre la defensa de valores patrimoniales individuales y otros de carácter público o entre la economía de mercado y la economía dirigida, permiten concebir el orden económico desde una doble perspectiva, dando lugar a dos concepciones del Derecho Penal Económico: Una estricta y la otra amplia.

En sentido estricto, Bajo y Bacigalupo (2002), entienden el Derecho Penal Económico como “el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía (p. 5). De esta forma el orden económico como objeto de protección aparece conectado con esa nueva rama jurídica que en definitiva es dirigida por el Estado.

La peculiaridad de este derecho es ser un grado de la intervención estatal en la economía, precisamente el grado más intenso del

intervencionismo mediante el ejercicio del *ius puniendi*. Explica el autor mencionado La finalidad y la función del Derecho penal Económico no es otra cosa que la sublimación de la finalidad y función del intervencionismo: Cumplir las exigencias de una valoración diferente del imperativo de justicia en orden a las relaciones sociales y económicas.

Exigencias que se plasman en la necesidad que hoy se siente de proteger la economía en su conjunto, el orden económico, la economía nacional puesta al amparo del nuevo intervencionismo estatal, como intereses distintos a los particulares de propiedad, patrimonio y fe contractual.

De esta forma el Delito Económico en sentido estricto, tal y como lo proponen Bajo y Bacigalupo (2002) es “la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden económico, entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país” (p. 7). Bajo esta premisa, el Derecho Penal Económico, se reduce a delitos que atentan contra la determinación o formación de los precios, los delitos de evasión de capital o monetarios, las infracciones de contrabando, el blanqueo de capitales y el delito fiscal.

Mientras que, en sentido amplio, el Derecho Penal Económico, Bajo y Bacigalupo (1978) lo conciben como “el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios” (p. 7).

Desde este enfoque el Derecho Penal Económico trata la actividad económica dentro de la economía de mercado, para considerar que una infracción que afectando a un bien jurídico patrimonial individual, lesiona o

pone en peligro, en segundo término la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. Se incluyen de esta forma, infracciones que, lesionando intereses individuales como la propiedad privada o el derecho de crédito, afectan gravemente al orden económico.

En consecuencia, en uno u otro sentido, el orden económico es protegido en el Derecho Penal Económico; sin embargo, hay que acotar que en sentido amplio nunca se presenta como un bien jurídico protegido, de forma directa, ni en sentido técnico. Vale decir, que nunca se presenta como elemento del tipo de injusto, con la consecuencia que no necesita ser abarcado por el dolo del autor, ni se precisa su lesión o puesta en peligro para la consumación del delito.

Contrario a lo anterior, en el sentido estricto, el orden económico mantiene su condición de bien jurídico en sentido técnico. Por ello que desde el Derecho Penal Económico se pueda abordar la responsabilidad criminal de las personas jurídicas frente a figuras delictivas que se cometen ordinariamente mediante la utilización de organizaciones supraindividuales.

Es precisamente el Derecho Penal Económico el que ofrece las respuestas para ciertas formas delictivas que el Derecho Penal tradicional, por así llamarlo, no puede abordar, en razón que se trata de una manifestación delictiva que requiere de una valoración y tratamiento distintos.

Teoría General de la Prueba

Existe una teoría general de la prueba que va desarrollándose en forma sintética, que se refiere a su concepto, naturaleza, principios, clases y demás

generalidades, dicha teoría pertenece al campo del proceso, ciencia autónoma, sin perjuicio de su naturaleza secundaria, al servicio del derecho sustancial, según toda la moderna doctrina procesal. Los autores clásicos como Florián (1933) señalan que no existe una teoría general sino una particular para el proceso civil y otra para el proceso penal, sin embargo varios autores modernos, como Devis Echarandia (1967) sostiene que, así como hay un solo proceso, sin perjuicio de las especialidades en cada caso, sólo hay una teoría general de las pruebas, que sirve tanto al proceso civil como al penal. Existiendo así “una unidad general de la institución de la prueba judicial” (p. 28).

Vinculado a la teoría de la prueba, también se ha planteado la distinción entre verdad formal y verdad material, indicando Ovalle Favela (2013) que si bien tradicionalmente se ha referido la primera al proceso civil y la segunda al penal, esa distinción, carece de una justificación sólida. Cualquier tipo de proceso debe procurar que el cercioramiento del juzgador corresponda realmente a la verdad; lo contrario, es imponer expresas limitaciones al Juez en su función. Afirmando al respecto Devis Echarandia (1967):

... la verdad es solo una y lo que varía es el sistema real o formal de investigarla; en ambos procesos el fin de la prueba consiste en llevarle al Juez la certeza o el convencimiento de la existencia de los hechos, lo cual puede coincidir o no con la realidad, aún cuando sin duda es más posible el error en un sistema de tarifa legal y sin facultades inquisitivas del Juez (pp. 29, 30).

Ahora bien, desde el punto de vista lógico, no se puede concebir el proceso sin la prueba. Aún cuando se presente el allanamiento, y se supriman las etapas probatorias y de alegatos no puede hablarse de un proceso sin prueba, sino más bien de una solución auto compositiva

unilateral homologada por el juzgador, figura que excluye la existencia del proceso. No hay prueba, pero tampoco hay proceso.

Carnelutti (1961) considera “La prueba es el corazón del problema del juicio del mismo modo que éste es el corazón del problema del pensamiento” (p. xviii), En tanto que Sentís Melendo (1985) afirma “... un proceso sin prueba constituyen una entelequia” (p. 549).

Hay que recordar que el punto central de cualquier proceso es la formación del convencimiento del Juez respecto de los hechos materia del litigio, en virtud de que constituye un presupuesto la circunstancia de que el Juez conozca la regla del Derecho, con base en la cual deba decidirse la controversia ya que la cultura del Juez es institucionalmente la de un jurista.

Indica Molina (2007) que el tema de la prueba es aquél de los hechos históricos del litigio, de los acontecimientos de que el Juez debe tener conocimiento a través de mecanismos apropiados de índole procesal que varían de proceso a proceso e inclusive de país a país.

El Proceso Penal Venezolano

El proceso penal, según Barreto y Barreto (1997), constituye:

Una serie encadenada de actos dirigidos hacia una finalidad, que se concretan en la reconstrucción metodológica de un suceso, lo cual supone un orden lógico de aprehensión valorativa desde la posibilidad, pasando por la probabilidad, para finalmente arribar a la certeza sobre su comisión, su carácter delictivo, la imputación y responsabilidad que pueda predicarse, así como los efectos civiles derivados del hecho, o en caso contrario, establecer la inocencia del sindicado, aún en términos de posibilidad en aplicación del principio in dubio pro reo (p. 65).

El desarrollo del proceso penal, que se desarrolla entre el juez y las partes (acusador y acusado), trae como resultado una relación jurídica, dentro de la cual se concretan actos que de acuerdo a Moras Mon (1997), se realizan las partes ante el juez, estando conformado por una serie de situaciones producidas por los actos procesales, con la finalidad de mejorar su situación hacia la sentencia favorable.

El Proceso Penal Venezolano discurre en varias fases, que de acuerdo a Mendoza, Ardila, Ramírez y Salas (2010), tienen su fundamento en el Procedimiento Ordinario previsto en el Código Orgánico Procesal Penal (2012), con la finalidad de establecer la verdad de los hechos por las vías jurídicas y la justicia en la aplicación del derecho con la debida observancia de sus principios. Estas fases del procedimiento corresponden a:

- La fase preparatoria, fundamentalmente investigativa, está a cargo del Ministerio Público, dependiendo funcionalmente de éste, los órganos de policía a quienes les corresponde investigar los hechos. Su objeto es recolectar los elementos de convicción que permiten fundar la acusación del fiscal y la defensa del imputado. Suponiendo ello investigar la verdad de un hecho histórico (“asunto de la vida”) que debe ser re-creado en el escenario del juicio oral y público. Mediante una investigación signada por la objetividad, es decir, dirigida a “hacer constar no sólo los hechos y circunstancias útiles” para erigir los cargos, sino también aquellos que sirvan para fundar los descargos.

- La fase intermedia, también llamada “crítica instructora” tiene acto fundamental la denominada audiencia preliminar en la que se delimitara el objeto del proceso, así, en esta etapa se determina si hay elementos

suficientes para decretar el enjuiciamiento de la persona imputada o, si por el contrario, procede el sobreseimiento del proceso. Indicando Vivas (2010), que se trata de una fase consistente en un control “negativo” de la decisión producto de la fase, esto es, de la acusación. El “dueño” de esta fase es el juez de control, juez distinto al que actuará en el juicio oral, lo que refuerza la garantía de imparcialidad. El legislador diseñó esta etapa como autónoma y necesaria con la finalidad de servir de criba a acusaciones que no cumplen con los requisitos formales (por ejemplo, vicio en la identificación del imputado) o sustanciales (no se ofrece prueba o ésta es impertinente). Es un filtro que impide que una persona sea arbitrariamente expuesta a un juicio público. Permite despejar el camino para la decisión sobre el mérito.

- La fase de juicio, fase en la que se debe emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto planteado. Esta fase también es conocida de juicio o de procedimiento principal, por lo que es el núcleo del proceso. En ella alcanzan su máxima intensidad los principios que informan todo el proceso. Dentro de esta fase de juicio oral discurren tres subfases: preparación del debate, debate y sentencia. La sentencia debe dictarse terminada que sea la votación o concluido el proceso de formación de la convicción si el tribunal es unipersonal. El tribunal, previa convocatoria verbal de las partes, se constituye en la sala de audiencias y lee el texto de la sentencia. Si por la complejidad del asunto o en razón de la hora es menester diferir la redacción de la sentencia, el juez lee sólo la parte dispositiva y expone los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen su motivación. En este caso la publicación íntegra se hace dentro de los diez días posteriores.

- La fase de impugnación, fase en la que se debe emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto planteado.

- La fase de impugnación o recursiva en la que se cuestionará la decisión de fondo emitida por los tribunales de juzgamiento, y en la que también son recurribles las decisiones interlocutorias con fuerza o no de definitiva dictadas por cualquiera de los tribunales de primera instancia (control, juicio y ejecución). Menciona Vivas (2010), que para la fase de impugnación el Código Orgánico Procesal Penal (2012) construyó un sistema de recursos que significa:

(i) Un control serio sobre las decisiones más importantes del proceso (por ejemplo, la que lo decide, las que sin decidirlo le ponen fin o hacen imposible su continuación, las relativas a la libertad personal);

(ii) Un ámbito de protección comprensivo de las reglas del debido proceso legal, y la correcta aplicación de las normas sustanciales de decisión del caso penal;

(iii) Un respeto consecuente de los principios que informan la reforma procesal penal, fundamentalmente los de oralidad e inmediación.

De esta forma, el legislador venezolano delineó un sistema acorde con los Pactos suscritos por la República, al concretar el “derecho al recurso” mediante el establecimiento de un recurso de apelación y de un recurso de casación, aparte del recurso de revocación frente a los autos de mera sustanciación, y del recurso de revisión, único que ataca la cosa juzgada.

En sede de ejecución, el Código Orgánico Procesal Penal (2012), da primacía a lo jurisdiccional sobre lo administrativo. Es así como se crea la figura del juez de ejecución, a quien le corresponde la ejecución de las penas

y medidas de seguridad y, en general, todo lo relacionado con la libertad del penado.

- La fase de ejecución de las penas o medidas de seguridad impuestas, a cargo de un funcionario judicial (juez de ejecución) que se crea en este nuevo texto legal.

El Código Orgánico Procesal Penal (2012), atribuye a dos (02) órganos del Estado, respectivamente, las funciones de averiguar la verdad y decidir conforme a la ley sustantiva, de esta manera se garantiza que el imputado, a quien se reconoce como titular de derechos y deberes procesales, pueda defenderse eficazmente de la hipótesis delictiva que sostiene el Ministerio Público. En orden a formular esa hipótesis delictiva el Código adjetivo atribuye al Ministerio Público la dirección de la fase de investigación o fase preparatoria del proceso penal.

La Prueba

Según el Diccionario Práctico de la Lengua Española Larousse (2001), la prueba “es la acción y efecto de probar, viene del latín probare. Examinar las cualidades de una persona o cosa. Indicando Ruíz y Ruíz (2014) que para “el sistema jurídico la prueba tiene gran relevancia, porque es imposible sin ella analizar los hechos”. (p. 15)

Para la doctrina en los dichos de Sentis Melendo (1985) “La prueba es verificación de afirmaciones, formuladas por las partes, relativas en general, a hechos y excepcionalmente a normas jurídicas, que se realizan utilizando fuentes las cuales llevan al proceso por determinados medios” (p. 10). En tanto que, Pérez Sarmiento (2005), dice:

La prueba es un estado de cosas, susceptible de comprobación y contradicción, que tiene lugar en el proceso de conformidad con la Ley, para producir convencimiento no sólo en el Juez sino en las partes y en el público, sobre la veracidad o falsedad de los hechos del proceso, y consiguientemente para sustentar las decisiones (p. 23).

Lo que lleva a señalar que se trata de un derecho consagrado en la vigente Constitución, cuando en el artículo 49 el numeral 1 indica:

... la defensa y asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violencia del debido proceso...

En términos jurisprudenciales el Máximo Tribunal mediante sentencia número 311, emitida por la Sala de Casación Penal, en fecha 12 de agosto de 2003, con ponencia del Magistrado Alejandro Ángulo Fontivero:

... La prueba es el eje en torno al cual se desarrolla todo proceso y su producción, evacuación y valoración debe ser la razón de ser del mismo. En materia penal la prueba está dirigida esencialmente a corroborar la inocencia o a establecer la culpabilidad del procesado. Por consiguiente, todo lo atinente al debido proceso está estrictamente relacionado con la actividad probatoria y los jueces deben acatar todas las pruebas pertinentes y eficaces para lograr tal fin...

El objeto de la prueba según Ruíz y Ruíz (2014) “son las afirmaciones de los hechos objeto del proceso en relación con lo alegado por las partes” (p. 17). Aunque Devis Echandia (1993) considera que puede ser todo aquello que puede ser susceptible de demostración histórica, es decir, hechos,

presentes, pasados o futuros. Para este autor, los hechos pueden corresponder a:

a) Todo lo que puede representar una conducta humana, los sucesos o acontecimientos, los hechos y los actos humanos involuntarios o voluntarios, individuales o colectivos, sus circunstancias de tiempo, lugar y modo.

b) Todos los hechos de la naturaleza, es decir, aquellos en los que interviene la voluntad humana.

c) Las cosas u objetos materiales y los lugares, es decir, cualquier aspecto de la realidad material sea no sea producto del hombre o sobre ellos haya incidido o no la actividad humana.

d) La propia persona humana, en cuanto a realidad material, tanto en lo que se refiere a su propia existencia como a sus condiciones físicas y mentales, aptitudes y cualidades.

e) Los estados psíquicos o internos del hombre, pues aún cuando no tengan materialidad en sí mismos, sí tienen entidad propia, y como el derecho objetivo los contempla a veces en tanto que presupuestos de consecuencias jurídicas, han de poder ser objeto de prueba.

La doctrina y la jurisprudencia nacional coinciden en que el objeto de la prueba está relacionado en demostrar la veracidad y certeza de ciertos hechos en los litigios, por lo que queda constituida y circunscrita, en cada caso concreto, por los hechos alegados. Refiriéndose igualmente, a los hechos controvertidos, estos son según la doctrina y la Ley, aquellos hechos

invocados por las partes y sobre los cuales hay desacuerdo. El hecho controvertido es aquel relacionado con el objeto del litigio.

Dicen Ruíz y Ruíz (2014) que los hechos notorios no son objeto de prueba, pues según la Real Academia de la Lengua Española los hechos notorios significan “público y sabido por todos, claro evidente”. Notorio, quiere decir lo públicamente conocido, sobre estos hechos, desde tiempos antiguos ya se sostenía la inutilidad de la prueba en la medida en que su acreditación no requería desplegar actividad probatoria alguna (notoria non egent probatione). Además la norma adjetiva penal en el artículo 198 en su parte in fine refiere que el Tribunal puede prescindir de la prueba cuando ésta sea ofrecida para acreditar un hecho notorio.

En cuanto a la finalidad de la prueba, la misma se refiere a producir certeza en el juez sobre la existencia o inexistencia de determinados hechos. En consecuencia, con la prueba se persigue lograr la convicción de la verdad o falsedad de los hechos por parte del Tribunal en el juicio oral, en torno a las proposiciones reales dispuestas por las partes con el objeto de provocar la decisión de absolución y condena. De manera que, resulta admisible dentro del proceso judicial cualquier prueba que tienda a demostrar la pretensión del promoviente dentro de los límites establecidos por la Ley.

Por otra parte, anotan Ruíz y Ruíz (2014) que el fin de la prueba está relacionado con la finalidad del proceso, el cual es la realización del derecho como satisfacción de un interés público del Estado y la justa composición de los litigios o solución de la petición del actor. Es necesario para poder cumplir esos fines que el proceso penal entre en contacto con la realidad de cualquier caso en concreto que se juzgue y esto sólo se obtiene mediante la prueba, ya que es ésta al que va a permitir que el Juez conozca los hechos

que le permiten adoptar una decisión justa, objetiva, imparcial y legal en los casos respectivos.

La Prueba Pericial

La prueba pericial o experticia es el examen que realiza un experto sobre una persona, cosa o hecho. Igualmente, Guerrero (2013), la considera “una indagación sobre una materia que requiere conocimientos de determinadas ciencias o disciplinas” (p. 10). Sin embargo, Washington (1985), citando el concepto de Manzini, dice que la pericia es “una declaración jurada útil para valorar un elemento de prueba” (p. 496). Asimismo, Cafferata (1998), señala que “la pericia es un medio probatorio con el cual se intenta obtener, para el proceso un dictamen fundado en especiales conocimientos científicos” (p. 44). Postura a la cual se suma Suárez (2010), cuando expresa que se trata de:

Un medio de prueba, por lo que constituye la una actividad procesal que realizan personas poseedoras de conocimientos especiales, distintas a las partes, mediante encargo del Tribunal, destinada a suministrar al Juez razones y conclusiones en relación con determinados hechos cuyo conocimiento o entendimiento escapa al saber del común de las personas (p.....).

Observando Montoya (2011), que toda Experticia, para que tenga el carácter de tal, además de desarrollarse dentro del proceso, deberá practicarse por encargo judicial, sea que tal encargo se produzca por actuación oficiosa del Tribunal, sea que la provoque alguna de las partes por pedimento o promoción expresa.

En este orden, el autor mencionado la conceptúa como:

El medio de prueba consistente en el dictamen, informe, juicio u opinión de personas con conocimientos especiales en una materia determinada (científicos, artísticos, técnicos o prácticos), sobre personas, cosas o situaciones, relacionadas con los hechos del proceso, y que se someten a su consideración, bien por iniciativa de las partes o por disposición oficiosa de los órgano jurisdiccionales, con el fin de cooperar en la apreciación técnica de las mismas, sobre las cuales debe decidir el juez según su propia convicción (p. 12).

Asimismo, Montoya (2011), distingue las siguientes características:

1. En la prueba pericial o experticia, la materia u objeto que se somete a la pericia o peritación, constituye la fuente que preexiste al proceso; el trabajo, la actividad de los peritos, estudiándola y dictaminando, es el medio.

2. La experticia es una prueba indirecta, porque la percepción no la tiene el Juez por sí mismo, directamente, sino mediante el dictamen de los peritos. El perito o experto es un medio entre el juzgador y los hechos que éste debe conocer, y tanto más indirecta es esta prueba, si se tiene en cuenta que el experto no conoce directamente los hechos sobre los que debe dictaminar, sino que debe obtener información acerca de ellos a través del examen de objetos o situaciones relacionados con tales hechos.

3. La experticia es una prueba personal, puesto que sólo las personas son capaces de conocer, tener percepciones y transmitirlos a los demás. Su esencia es el dicho o la opinión de una persona determinada, a quien se escoge por sus características y conocimientos.

4. Las personas designadas como peritos, deben tener conocimientos especiales (científicos, técnicos o prácticos), puesto que por su esencia

misma, la experticia trata de suplir la deficiencia del juez en cuanto a dichos conocimientos. En el derecho venezolano la ley exige para la procedencia de la experticia que se trate de una comprobación que requiera conocimientos especiales (artículo 1422 Código Civil) y que no se efectuará sino sobre puntos de hecho, los cuales deberán indicarse con claridad y precisión (artículo 451 Código de Procedimiento Civil).

De manera que la prueba pericial surge del dictamen de los peritos, que son personas llamadas a informar ante el Juez o Tribunal, por razón de sus conocimientos especiales y siempre que sea necesario tal dictamen científico, técnico o práctico sobre hechos litigiosos.

De acuerdo a Montoya (2011), la prueba pericial ofrece las siguientes garantías:

- Número: La ley ordena que se nombren dos peritos, a fin de que sean dos pareceres y puedan aportar mayores conocimientos en el examen a practicar.

- Competencia: La Ley pide que se nombren profesionales y especialistas; sólo si no lo hubiere, el Juez designará a persona a personas de reconocida "honorabilidad y competencia en la materia".

- La Imparcialidad: Se asegura mediante el juramento prestado en el momento de entregar la pericia.

- Garantías de la Instrucción: Como en toda diligencia judicial, la designación de peritos debe ser comunicada a quienes intervienen en el proceso.

- Nombramiento: Como norma general, el nombramiento de peritos corresponde al juez de la causa y lo hará mediante auto

En cuanto a su naturaleza jurídica, Serra Domínguez (2009), señala la existencia de dos (02) posiciones:

a) Si la Experticia constituye un simple medio auxiliar del Juez en el proceso.

b) Si por el contrario constituye un medio de prueba autónomo.

De manera que quienes optan por la primera posición, alegan que no puede darse a la experticia el tratamiento de un medio de prueba, en virtud de que el Juez es autónomo en la aplicación del criterio del experto y en la decisión que adopte en la definitiva, convirtiéndose así en un auxilio del magistrado para adentrarse en el conocimiento de una materia que para él le es desconocida.

Quienes optan por la segunda posición, que es la mayoría de los autores, alegan que ningún medio de prueba constituye por sí una sentencia, y aun cuando pueda evidenciar ciertos hechos en el proceso, no necesariamente deberán constituir una verdad verdadera, ya que de llegar a serlo, no tendría razón de ser la continuación del proceso luego de que tal medio de prueba se hubiere producido. Todo medio de prueba debe ser valorado como integrante del conjunto de la prueba aportada en el proceso, en la sentencia definitiva.

En relación con el experto, anota Domínguez (2009), su criterio es el de consejero que propone un parecer sobre un hecho determinado, el cual no es de obligatoria aceptación por el Juez, pues la orden de experticia que éste libre, en ningún momento representa la renuncia al poder juzgador que le ley le confía.

Abundando en lo expresado, Guerrero (2013), que el sistema para valorar la prueba pericial o experticia es la sana crítica, acotando que para legislaciones como la venezolana, es un método y no un sistema, ya que para esta legislación el sistema es el de la libre convicción con la aplicación de este método), señala que el juez deberá valorar, las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el criterio racional; es decir, de acuerdo con las reglas de la lógica, de la psicología, de la sociología y de la experiencia. Aquí, el juez o tribunal se convence de los hechos y de la responsabilidad en base a las pruebas presentadas que son valoradas con libertad pero enmarcadas a dichas reglas.

En lo que se refiere a los procesos penales por ser un sistema acusatorio rige el principio de la libre apreciación de la prueba. El Código Orgánico Procesal Penal establece el principio de la apreciación de las pruebas en su Artículo 22: "Las pruebas se apreciarán por el tribunal según la sana crítica observando las reglas de la lógica, los conocimientos científicos y las máximas de experiencia".

La sana crítica según Couture (1990), "Es el sistema de valoración de la prueba que se apoya en proposiciones lógicas correctas fundadas en observaciones de experiencias confirmada por la realidad" (p.17). Esto implica necesariamente la motivación de la sentencia. Por su parte Devis Echandia (1993), señala que sana crítica y libre apreciación significan lo

mismo, la libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que, según el criterio personal del Juez, sean aplicables al caso” (p. 154).

El sistema de la sana crítica rescata en el hombre su racionalidad en la valoración de la prueba. Este principio enseña al hombre a pensar, razonar, reflexionar deducir, discernir, imaginar, a emplear su sentido común, su experiencia, sus conocimientos científicos, su habilidad mental, la historia, la psicología, la sociología y analizar con lógica.

Alsina (1956), dice que "Las reglas de la sana crítica, no son otras que las que prescribe la lógica y derivan de la experiencia, las primeras con carácter permanente y las segundas, variables en el tiempo y en el espacio” (p. 127). Por su parte Couture (1990), define las reglas de la sana crítica como "las reglas del correcto entendimiento humano; contingentes y variables con relación a la experiencia del tiempo y del lugar; pero estables y permanentes en cuanto a los principios lógicos en los que debe apoyarse la sentencia” (p.195).

A manera de ampliación, el mismo autor enseña que las reglas de la sana crítica configuran una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción. Sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última, configura una feliz fórmula de regular la actividad intelectual del juez frente a la prueba. Las reglas de la sana crítica son, para él ante todo: Las reglas del correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez.

Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de los casos. El juez que debe decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar a voluntad, discrecionalmente, arbitrariamente. Esta manera de actuar no sería sana crítica, sino libre convicción. “La sana crítica es la unión de la lógica y la experiencia sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento (Couture, 1979, pp. 270-274).

También el autor en referencia destaca la diferencia entre la sana crítica y la libre convicción pues esta última en su opinión es: Aquel modo de razonar que no se apoya necesariamente en la prueba que el proceso exhibe al juez, ni en medios de información que pueden ser fiscalizados por las partes. Dentro de este método “el magistrado adquiere el convencimiento de la verdad con la prueba de autos, fuera de la prueba de autos y aun contra la prueba de autos” (Couture, 1990, p.192).

De esta forma, el juez entonces, no está obligado a apoyarse en hechos probados, sino también en circunstancias que le consten aun por su saber privado. Por lo que no es menester, tampoco, que la construcción lógica sea perfecta y susceptible de ser controlada a posteriori; basta en esos casos con que el magistrado afirme que tiene la convicción moral de que los hechos han ocurrido de tal manera, sin que se vea en la necesidad de desarrollar lógicamente las razones que le conducen a la conclusión establecida. Respecto de la relación entre la sana crítica y la lógica. Couture (1990), hace ver que las reglas de la sana crítica “consisten en su sentido formal en una operación lógica”. (p.193).

Existen algunos principios de lógica que no podrán ser nunca desoídos por el juez. Así, dice que nadie dudaría del error lógico de una sentencia en

la cual se razonara de la siguiente manera: los testigos declaran que presenciaron un préstamo en monedas de oro; como las monedas de oro son iguales a las monedas de plata, condeno a devolver monedas de plata. Evidentemente, está infringido el principio lógico de identidad, según el cual una cosa solo es igual a sí misma. Las monedas de oro solo son iguales a las monedas de oro, y no a las monedas de plata. De la misma manera, habría error lógico en la sentencia que quebrantara el principio del tercero excluido, de la falta de razón suficiente o el de contradicción. Pero, es evidente que, la corrección lógica no basta para convalidar la sentencia.

La elaboración del juez puede ser correcta en su sentido lógico formal y la sentencia ser errónea. Por ejemplo, un fallo razonado de la siguiente manera: todos los testigos de este pueblo son mentirosos; este testigo es de este pueblo; en consecuencia, ha dicho la verdad. El error lógico es manifiesto, pero desde el punto de vista jurídico la solución puede ser justa si el testigo realmente ha dicho la verdad. Pero puede ocurrir otra suposición inversa. Dice el Juez: todos los testigos de este pueblo son mentirosos; este testigo es de este pueblo; en consecuencia es mentiroso. En este último supuesto los principios lógicos han sido respetados ya que el desenvolvimiento del silogismo ha sido correcto. Pero la sentencia sería injusta si hubiera fallado una de las premisas: si todos los hombres del pueblo no fueran mentirosos, o si el testigo no fuera hombre de ese pueblo.

En otro orden de ideas, indica Montoya (2011), que la Experticia sólo podrá promoverse y efectuarse sobre puntos de hecho, considerándose como tales aquello que rebasen el patrimonio cultural común que necesariamente debe poseer el Juez, ya que es claro que si el Juez puede con su cultura normal que sea, no obstante, encuadrable dentro de los

conocimientos generales, encontrar las reglas, el principio o el criterio aptos para resolver la cuestión, no está obligado a recurrir a la peritación.

Por otra parte, son varios elementos que inciden en la validez de la experticia como medio probatorio correspondiendo estos a:

1. Debe versar sobre puntos de hecho.

2. Está referido a la orden del Juez de que su práctica se haga en el proceso dentro del cual se promueva, pues no es admisible la experticia extrajudicial.

Otros requisitos que deben cumplirse como condición necesaria para la validez de la prueba Montoya (2011) los desglosa de la siguiente manera:

a) Que se trate de un dictamen personal que practique el perito designado como actuación indelegable.

b) Que se trate de dictamen de un tercero.

c) Que el perito además del conocimiento especializado de la materia que se someta a su juicio, tenga capacidad jurídica para el desempeño del cargo.

d) Que el experto sea debidamente juramentado.

e) Que su informe sea presentado en forma legal.

f) Que no exista prohibición legal de practicar esta clase de prueba.

g) Que la deliberación de los peritos sea conjunta.

La Contabilidad

La palabra “Contabilidad” proviene del verbo latino "coputare", el cual significa contar, tanto en el sentido de comparar magnitudes con la unidad de medida, o sea sacar cuentas, como en el sentido de relatar, o hacer historia. Tratándose de acuerdo a Calvo Piña (2010), de:

Una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados y tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos en todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control interno (p. 5).

En tanto que Sarmiento (2004), dice que Contabilidad es “La técnica que registra, analiza e interpreta cronológicamente los movimientos o transacciones comerciales de una empresa” (p. 5).

Hoy día se trata de una herramienta indispensable para la toma de decisiones tanto de sus administradores como de los terceros que actúan en la entidad, también la contabilidad es única en sus principios y múltiple en sus aplicaciones; tiene muchos campos de especialización como son la Contabilidad General, Bancaria, Gubernamental, de Costos, entre otras, las cuales están destinadas a proporcionar información a las personas relacionadas con la empresa. Para Horngren (1997), la Contabilidad es:

Un campo especializado de las ciencias administrativas en principios y procedimientos generalmente aceptados, destinados a cumplir con los objetivos de análisis, registro y control de las transacciones en operaciones realizadas por una empresa o

institución en funcionamiento, con las finalidades de informar e interpretar la situación económica financiera de los resultados operacionales alcanzados en cada periodo o ejercicio contable durante toda la existencia permanente de la identidad (p. 2).

De manera que en base a la información obtenida, se trata de un arte de registrar, y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos en parte, de carácter financiero, así como de interpretar sus resultados.

La Contabilidad es una técnica importante para la elaboración y prestación de la información financiera de las transacciones comerciales, financieras y económicas realizadas por las entidades comerciales, industriales de servicio, de servicios públicos y privados y se utilizan en la toma de decisiones.

Zapata (2005), al referirse a la importancia de la Contabilidad, señala que ésta “se ha interesado en el sistema de información; por tanto, constituye parte esencial del mismo, y su ámbito natural es el negocio o empresa” (p. 15).

Afirmando Calvo Piña (2010), que la Contabilidad es una herramienta indispensable para el funcionamiento de una empresa la importancia de la misma es aceptada por cualquier sector sea este privado o gubernamental, con la certeza de que para obtener una mayor rentabilidad, productividad y aprovechamiento de su patrimonio, se logra cumpliendo con los aspectos legales que son imprescindibles para cualquier entidad.

A lo que agrega Vásquez (1992), que “es importante la utilización de la Contabilidad para el registro, clasificación y análisis de las transacciones

comerciales ya que se inicia con el nacimiento del comercio” (p. 21). Significando que la importancia de la Contabilidad estriba en que todas las empresas tienen la necesidad de llevar un control de sus negociaciones mercantiles y financieras, de esta manera se logrará una mayor productividad y aprovechamiento de su patrimonio. Por otra parte, los servicios reportados por la contabilidad son imprescindibles para obtener información de carácter legal.

En otro orden de ideas, el autor antes nombrado menciona que la Contabilidad se encuentra regulada por ciertos principios, que vienen a ser los “conceptos básicos que establecen la delimitación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros” (p. 6); correspondiendo los mismos a:

Entidad: La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

Realización: La Contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Período Contable: La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales.

Valor Histórico Original: Las transacciones y eventos económicos que la Contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afectan a su equivalente o la estimación razonable de que ellos se hagan al momento en que se consideren realizados contablemente.

Negocio en Marcha: La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario: por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

Dualidad Económica: Esta dualidad económica se constituye de:

1. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines; y,
2. Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

Revelación Suficiente: La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia Relativa: La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.

Consistencia: Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.

Principio del Costo: El costo de un bien es el valor que se paga por la adquisición de un bien. Conforme al principio del costo todos los bienes y servicios comprados se registran al costo y aparecen en los estados financieros del mismo modo.

Objetividad: Una transacción es el intercambio de bienes o servicios medidos en unidades monetarias. En toda transacción existe la parte real y la parte financiera. La parte real es el objeto mismo de la transacción y la parte financiera es el valor que se paga por el bien o servicio, objeto de la transacción.

Unidad Monetaria: Las transacciones se miden en unidades monetarias, valores que sirven de base para el registro contable en los registros de entrada original.

Enfrentamiento: El principio del enfrentamiento tiene como objeto el lograr que la información que aparece en los estados financieros sea comparable de un período a otro.

Conservatismo: Este principio sostiene que el contador debe ser conservador en sus estimaciones y opiniones y en la selección de sus procedimientos, escogiendo aquellos que no subestimen ni sobre estimen indebidamente la situación.

Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares: La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por otra parte, anota Calvo Piña (2010), que la Contabilidad puede ser manual o computarizada. En relación a la Contabilidad Manual, Espinoza (2003), citada por Calvo Piña (2010) se refiere a ésta como:

El Sistema contable manual se realiza empleando para efecto un lenguaje alfanumérico, lápiz o pluma sobre un documento y sirve de documentación fuente para generar otras operaciones estos datos pasan a formar parte de la documentación histórica almacenada mediante registros en archivos a ella (p. 47).

Sin embargo, acota Calvo Piña (2010), que en un sistema contable manual se presentan una serie de dificultades y acceso, pues a pesar de ser bien llevada, este tipo de uso resulta problemático a medida que se incrementa la información ya que siempre había posibilidades de error humano.

www.bdigital.ula.ve

Orden de ideas, dentro del cual Hargadon (1984), citado por Calvo Piña (2010) señala que el sistema contable manual es “el que se desarrolla trabajando manualmente, al menos en un alto porcentaje” (p. 171). Bajo este enfoque el trabajo contable consiste en el uso de algunas máquinas sumadoras o calculadoras; la mayoría de los trabajos son realizados de forma manual; el factor hombre es la base. Es así que la mayor debilidad de los sistemas manuales es que se vuelven lentos cuando se trata de procesar grandes volumen de información, en cuyo caso sería necesario el uso de gran cantidad de personas.

La Contabilidad computarizada, de acuerdo a Meigs y Meigs (1992), son “los conceptos de los diarios especiales y los mayores auxiliares se aplican a los sistemas de contabilidad computarizados. En efecto los diarios

especiales y los mayores operan mucho más fácilmente en los sistemas computarizados” (p. 204).

Explica Calvo Piña (2010), que en los sistemas de Contabilidad computarizados la labor del contador es prácticamente intelectual. Este deberá asegurarse de que la configuración y entrada de una transacción sean conectadas, el sistema hará el resto.

Las ventajas de la Contabilidad Computarizada para la mencionada autora es que proporciona información con mayor rapidez, se puede manejar un volumen de operaciones mayor y se reduce mucho el número de errores porque la computadora realiza en forma instantánea tareas que consumen mucho tiempo cuando se hacen en forma manual. Indicando al respecto, Valeri (2001), citado por Calvo Piña (2010):

La Contabilidad Computarizada es una herramienta que consiste en la aplicación de los procedimientos tecnológicos de la computación y los diferentes paquetes contables, para realizar las actividades contables, desde el punto de vista del registro de una forma sistemática y automatizada, de las operaciones y demás hechos contables que suceden dentro de la organización (p. 12).

En un sistema de contabilidad computarizado, los informes se pueden producir automáticamente, tales como: Diarios, Mayores, Estados Financieros, e Informes Especiales que ayuden a la administración a tomar decisiones; así en la Contabilidad Computarizada la labor del contador es prácticamente intelectual.

Otro aspecto vinculado a la Contabilidad es el “Ciclo Contable”, el cual, Calvo Piña (2010), considera que para su comprensión, se deben considerar las fases de planeación y control para dar a conocer la situación financiera y

las operaciones de la empresa. Pyle y Larson (1985), se refieren al mismo como “Una serie de sucesos, cambios o fluctuaciones que se repiten o bien que pueden terminar y presentarse de nuevo” (p. 106). Lo que permite señalar que se trata de una serie de cambios que ocurren en todas las actividades de un sistema contable.

Por su parte, Kieso y Weygandt (1986), consideran que el ciclo contable es:

El conjunto de pasos o fases de la contabilidad que se repiten en cada período contable, durante la vida de un negocio. Se inicia con el registro de las transacciones, continúa con la labor de pase de las cantidades registradas del diario al libro mayor, la elaboración del balance de comprobación, la hoja de trabajo, los estados financieros, la contabilización en el libro diario de los asientos de ajuste, su traspaso a las cuentas del libro mayor y, finalmente el balance de comprobación posterior al cierre (p. 90).

Definiciones, de las cuales se advierte que el ciclo contable se refiere al proceso de registros que va desde el registro inicial de las transacciones hasta los estados financieros finales. El ciclo contable se debe desarrollar bajo el principio de las leyes y normas contables, es un proceso completo en el que actúan varias cuentas y éstas son: Activo, Pasivo, Patrimonio, Balances y Estados.

Para Horngren (1994), el ciclo contable es “el proceso mediante el cual los contadores producen los estados financieros de una entidad para un período específico” (p. 142). De esta manera, el ciclo contable constituye una serie de pasos o la secuencia que sigue la información contable desde el origen de la transacción hasta la presentación de los estados financieros.

Bases Legales

Las bases legales, de acuerdo a Villafranca (2002), “no son más que las leyes que sustentan de forma legal el desarrollo de un proyecto de investigación” (p. 48). En el presente estudio, las bases legales fueron aportadas por la legislación venezolana, específicamente por:

La **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**, publicada en Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999 consagra:

Artículo 28. Toda persona tiene el derecho de acceder a la información y a los datos que sobre sí misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados, con las excepciones que establezca la ley, así como de conocer el uso que se haga de los mismos y su finalidad, y de solicitar ante el tribunal competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectasen ilegítimamente sus derechos. Igualmente, podrá acceder a documentos de cualquier naturaleza que contengan información cuyo conocimiento sea de interés para comunidades o grupos de personas. Queda a salvo el secreto de las fuentes de información periodística y de otras profesiones que determine la ley.

Lo anterior permite señalar que todo ciudadano y ciudadana tiene derecho de acceder a la información y datos que sobre sí mismo o sobre bienes conste en registros oficiales o privados, conocer el uso que se haga de los mismos, su finalidad; y además podrá solicitar ante el tribunal competente la actualización, rectificación, y destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectasen ilegalmente sus derechos. Sin embargo, regula algunas excepciones.

Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.

3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente, por un tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad. Quien no hable castellano o no pueda comunicarse de manera verbal, tiene derecho a un intérprete.

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias, o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio sin conocer la identidad de quien la juzga, ni podrá ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas para tal efecto.

5. Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

La confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

6. Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes.

7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente.

8. Toda persona podrá solicitar del Estado el restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial, retardo u omisión injustificados. Queda a salvo el derecho del o de la particular de exigir la responsabilidad personal del magistrado o de la magistrada, del juez o de la jueza; y el derecho del Estado de actuar contra éstos o éstas.

Lo anterior lleva a señalar que el debido proceso, comporta una serie de derechos y principios tendentes a proteger a la persona humana frente al silencio, el error o a la arbitrariedad, no solo de los aplicadores del derecho, sino también bajo las pautas de lo que se ha llamado el debido proceso sustantivo o sustancial, para diferenciarlo del adjetivo, del propio legislador.

El autor mencionado indica que se trata de una garantía que no es nueva en Venezuela, lo novedoso es que fue sistematizada en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de 1999, cuyo contenido no es más que el punto de partida de una más global concepción de dicha garantía, de manera que el proceso, para ser debido, debe ser justo, como atribución inherente de un concepto de Estado al que no le basta ser catalogado como de Derecho, sino que le importa más ser entendido como un Estado de Justicia.

Es por ello que el debido proceso legal o derecho de defensa procesal, se traduce en el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera.

Artículo 253. La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.

Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias.

El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos o ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados o abogadas autorizadas para el ejercicio.

Lo anterior pone en evidencia que la potestad de administrar justicia es una competencia del Poder Judicial, quien a través de sus órganos conoce de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, ejecutando y haciendo ejecutar sus sentencias.

Artículo 257. El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia. Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptarán un procedimiento breve, oral y público. No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales.

Significando lo anterior que el proceso es un instrumento fundamental para la realización de la justicia.

Otro instrumento jurídico que fundamenta el problema estudiado es la **Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control (2010)**, al señalar:

Artículo 9. Están sujetos a las disposiciones de la presente Ley y al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República:

1. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional.
2. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Estatal.
3. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los Distritos y Distritos Metropolitanos.

4. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en las demás entidades locales previstas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.
5. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los Territorios Federales y Dependencias Federales.
6. Los institutos autónomos nacionales, estatales, distritales y municipales.
7. El Banco Central de Venezuela.
8. Las Universidades públicas.
9. Las demás personas de derecho público nacionales, estatales, distritales y municipales.
10. Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que se constituyan con la participación de aquéllas.
11. Las fundaciones, asociaciones civiles y demás instituciones creadas con fondos públicos o que sean dirigidas por las personas a que se refieren los numerales anteriores o en las cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribuciones efectuados en un ejercicio presupuestario por una o varias de las personas a que se refieren los numerales anteriores representen el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto.
12. Las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos o entidades mencionadas en los numerales anteriores o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales, o que en cualquier forma intervengan en la administración, manejo o custodia de recursos públicos.

En el artículo 9 se enuncian los sujetos que son objeto de control, vigilancia y fiscalización por parte de la Contraloría General de la República

Artículo 35. El control interno es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a esta Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover

la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas.

El anterior dispositivo jurídico establece la definición de control interno y describe sobre qué aspectos debe ejercerse.

Artículo 36. Corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

Del artículo que antecede se infiere que el control interno se debe organizar, establecer y evaluar atendiendo a la naturaleza y estructura del ente.

Artículo 37. Cada entidad del sector público elaborará, en el marco de las normas básicas dictadas por la Contraloría General de la República, las normas, manuales de procedimientos, indicadores de gestión, índices de rendimiento y demás instrumentos o métodos específicos para el funcionamiento del sistema de control interno.

Significa que un buen sistema de control interno, requiere para su aplicación de la adopción de mecanismos que coadyuven a su aplicación, como sería el caso de normas, manuales de procedimiento, indicadores de gestión. Índices de rendimiento, entre otros.

Artículo 38. El sistema de control interno que se implante en los entes y organismos a que se refieren el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley, deberá garantizar que antes de proceder a la adquisición de bienes o servicios, o a la elaboración de otros contratos que impliquen compromisos financieros, los responsables se aseguren del cumplimiento de los requisitos siguientes:

1. Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o, en su caso, a créditos adicionales.

2. Que exista disponibilidad presupuestaria.
3. Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista.
4. Que los precios sean justos y razonables, salvo las excepciones establecidas en otras leyes.
5. Que se hubiere cumplido con los términos de la Ley de Licitaciones, en los casos que sea necesario, y las demás leyes que sean aplicables.

Asimismo, deberá garantizar que antes de proceder a realizar pagos, los responsables se aseguren del cumplimiento de los requisitos siguientes:

1. Que se haya dado cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
2. Que estén debidamente imputados a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados.
3. Que exista disponibilidad presupuestaria.
4. Que se realicen para cumplir compromisos ciertos y debidamente comprobados, salvo que correspondan a pagos de anticipos a contratistas o avances ordenados a funcionarios conforme a las leyes.
5. Que correspondan a créditos efectivos de sus titulares.

Del contenido señalado en el Art. 38 se evidencia que todo sistema de control interno que se implante debe cumplir con ciertos requisitos.

Artículo 39. Los gerentes, jefes, jefas o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro organizativo específico deberán ejercer vigilancia sobre el cumplimiento de las normas constitucionales y legales, de los planes y políticas, así como de los instrumentos de control interno a que se refiere el artículo 35 de esta Ley, sobre las operaciones y actividades realizadas por las unidades administrativas y servidores de las mismas, bajo su directa supervisión.

Del anterior dispositivo se infiere la obligación que tienen las autoridades administrativas de vigilar el cumplimiento de la normativa legal sobre las actividades realizadas por las unidades administrativas.

Artículo 52. Quienes administren, manejen o custodien recursos de cualquier tipo afectados al cumplimiento de finalidades de interés público provenientes de los entes y organismos señalados en el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley, en la forma de transferencia, subsidios, aportes, contribuciones o alguna otra modalidad similar, están obligados a establecer un sistema de control interno y a rendir cuenta de las operaciones y resultados de su gestión de acuerdo con lo que establezca la resolución indicada en el artículo anterior. Los administradores o administradoras que incurran en irregularidades en el manejo de estos fondos serán sometidos a las acciones resarcitorias y sanciones previstas en esta Ley.

Se colige del contenido del Art. 52 la obligación que tienen los entes públicos que administren recursos de establecer un sistema de control interno y de rendir cuentas de sus operaciones.

También la **Ley Contra la Corrupción, publicada en** Gaceta Oficial N° 5.637 Extraordinario de fecha 07 de abril de 2003 establece:

Artículo 2. Están sujetos a esta Ley los particulares, personas naturales o jurídicas y los funcionarios públicos en los términos que en esta Ley se establecen.

Lo anterior lleva a señalar que la ley se aplica tanto a los particulares, como a los funcionarios de la administración pública, y a las personas naturales o jurídicas.

Artículo 3. Sin perjuicio de lo que disponga la Ley que establezca el Estatuto de la Función Pública, a los efectos de esta Ley se consideran funcionarios o empleados públicos a:

1. Los que estén investidos de funciones públicas, permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas, originadas por elección, por nombramiento o contrato otorgado por la autoridad competente, al servicio de la República, de los estados, de los territorios y

dependencias federales, de los distritos, de los distritos metropolitanos o de los municipios, de los institutos autónomos nacionales, estatales, distritales y municipales, de las universidades públicas, del Banco Central de Venezuela o de cualesquiera de los órganos o entes que ejercen el Poder Público.

2. Los directores y administradores de las sociedades civiles y mercantiles, fundaciones, asociaciones civiles y demás instituciones constituidas con recursos públicos o dirigidas por algunas de las personas a que se refiere el artículo 4 de esta Ley, o cuando la totalidad de los aportes presupuestarios o contribuciones en un ejercicio provenientes de una o varias de estas personas represente el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto o patrimonio; y los directores nombrados en representación de dichos órganos y entes, aun cuando la participación fuere inferior al cincuenta por ciento (50%) del capital o patrimonio.

3. A cualquier otra persona en los casos previstos en esta Ley.

A los fines de esta Ley deben considerarse como directores y administradores, quienes desempeñen funciones tales como:

- a) Directivas, gerenciales, supervisorias, contraloras y auditoras.
- b) Participen con voz y voto en comités de: compras, licitaciones, contratos, negocios, donaciones o de cualquier otra naturaleza, cuya actuación pueda comprometer el patrimonio público.
- c) Manejen o custodien almacenes, talleres, depósitos y, en general, decidan sobre la recepción, suministro y entrega de bienes muebles del ente u organismos, para su consumo.
- d) Movilicen fondos del ente u organismo depositados en cuentas bancarias.
- e) Representen al ente u organismo con autoridad para comprometer a la entidad.
- f) Adquieran compromisos en nombre del ente u organismo o autoricen los pagos correspondientes.
- g) Dicten actos que incidan en la esfera de los derechos u obligaciones de los particulares o en las atribuciones y deberes del Estado.

Las disposiciones de la presente Ley se aplican a las personas indicadas en este artículo, aun cuando cumplan funciones o realicen actividades fuera del territorio de la República.

En el anterior dispositivo jurídico se hace referencia expresa a quien son funcionarios o empleados públicos y quiénes se consideran como directores y administradores.

Artículo 6. En la administración de los bienes y recursos públicos, los funcionarios y empleados públicos se regirán por los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad.

Del anterior contenido, se observa que la administración de bienes y servicios, independientemente que sean estos del sector público o privado, deben regirse por los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad.

Artículo 33. Independientemente de la responsabilidad civil, penal, administrativa o disciplinaria serán sancionados, con multa de cincuenta (50) a quinientas unidades tributarias (500 U.T.):

1. Quienes omitieren presentar la declaración jurada de patrimonio dentro del término previsto para ello.
2. Quienes omitieren presentar en el término que se le hubiere acordado, los documentos solicitados con motivo del procedimiento de verificación patrimonial.
3. Quienes se les exija mediante resolución, presentar la declaración jurada de patrimonio y no lo hicieren.
4. Quienes no participen los nombramientos, designaciones, tomas de posesiones, remociones o destituciones.
5. Los responsables del área de recursos humanos cuando no exijan al funcionario público el comprobante que demuestre el cumplimiento de haber presentado la declaración jurada de patrimonio.
6. Las máximas autoridades a quienes se les haya solicitado la aplicación de medidas preventivas y no lo hicieren o a quienes éstos hayan encargado su aplicación.
7. Los funcionarios públicos que ordenen la cancelación de prestaciones sociales u otros conceptos con motivo del cese en el ejercicio de funciones públicas por renuncia, destitución o porque se les conceda el beneficio de jubilación, a funcionarios, sin antes haber exigido copia del comprobante donde conste la presentación de la declaración jurada de patrimonio.

8. Cualquiera que de algún modo obstaculice o entrase la práctica de alguna diligencia que deba efectuarse con motivo de la auditoría patrimonial.

9. Cualquier persona que falseare u ocultare los datos contenidos o que deba contener su declaración de patrimonio o la información o datos que se les requiera con ocasión a su verificación.

10. Los titulares de los órganos y entes a que se refieren los artículos 4 y 5 de esta Ley, que no publiquen y pongan a disposición el informe a que se refiere el artículo 9.

11. Quienes la Contraloría General de la República les haya ordenado practicar actuaciones específicas, con la finalidad de verificar el contenido de la declaración jurada de patrimonio y no las hicieren.

Lo anterior lleva a señalar las sanciones que son aplicables a quienes cometan actos de corrupción, consistiendo las mismas en sanciones por responsabilidad civil, penal, administrativa y disciplinaria.

Igualmente, la **Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público**, publicada en Gaceta Oficial N° 37.606 de fecha 09 de enero de 2003, en relación al problema estudiado señala:

Artículo 131. El sistema de control interno tiene por objeto asegurar el acatamiento de las normas legales, salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público, asegurar la obtención de información administrativa, financiera y operativa útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones, promover la eficiencia de las operaciones y lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos, en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas, así como garantizar razonablemente la rendición de cuentas.

Artículo 132. El sistema de control interno de cada organismo será integral e integrado, abarcará los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, así como la evaluación de programas y proyectos, y estará fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Artículo 133. El sistema de control interno funcionará coordinadamente con el de control externo a cargo de la Contraloría General de la República.

En los artículos 137, 132 y 133 se establecen consideraciones en relación al sistema de control interno en la administración financiera del sector público, indicando que el mismo debe asegurar el acatamiento de las normas legales, salvaguardar los recursos bienes del patrimonio público, obtención de la información para la toma de decisiones, debiendo ser integral e integrado y funcionar coordinadamente con el control externo.

En otro orden de ideas, el Código Comercio publicado en Gaceta N° 475 Extraordinaria del 21 de diciembre de 1955, señala:

Artículo 32. Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimara conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

Lo anterior lleva a señalar que la contabilidad mercantil es un requisito que cualquier comerciante, que ejerza el comercio bien como persona jurídica o natural, debe cumplir para poder operar de derecho en el mercado laboral. La contabilidad mercantil, permite registrar, clasificar y resumir todas las acciones mercantiles de un negocio con el fin de analizar e interpretar los resultados. A través de ella se puede orientar sobre cómo va el proceso del negocio mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer todo sobre la empresa como la estabilidad, la solvencia, las ventas, ingresos y egresos, etc. De manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa.

Artículo 33. El libro Diario y el de Inventarios no pueden ponerse en uso sin que hayan sido previamente presentados al Tribunal o Registrador Mercantil, en los lugares donde los haya, o al Juez ordinario de mayor categoría en la localidad donde no existan aquellos funcionarios, a fin de poner en el primer folio de cada libro nota de los que éste tuviere, fechada y firmada por el juez y su Secretario o por el Registrador Mercantil. Se estampará en todas las demás hojas el Sello de la oficina.

Artículo 34. En el libro Diario se asentarán, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién el deudor, en la negociación a que se refiere, o se resumirán mensualmente, por lo menos, los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día.

No obstante, los comerciantes por menor, es decir, los que habitualmente sólo vendan al detal, directamente al consumidor, cumplirán con la obligación que impone este artículo con sólo asentar diariamente un resumen de las compras y ventas hechas al contado, y detalladamente las que hicieran a crédito, y los pagos y cobros con motivo de éstas.

Artículo 35. Todo comerciante, al comenzar su giro y al fin de cada año, hará en el libro de Inventarios una descripción estimatoria de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio.

El inventario debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas. Se hará mención expresa de las fianzas otorgadas, así como de cualesquiera otras obligaciones contraídas bajo condición suspensiva con anotación de la respectiva contrapartida.

Los inventarios serán firmados por todos los interesados en el establecimiento de comercio que se hallen presentes en su formación.

Los anteriores dispositivo jurídicos, hacen referencia a la obligación que tiene el comerciante de llevar el libro diario y el libro de inventarios, así de cómo debe ser el procedimiento para llevarlos de forma correcta.

Artículo 36 Se prohíbe a los comerciantes:

1. Alterar en los asientos el orden y la fecha de las operaciones descritas.
2. Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.
3. Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras.
4. Borrar los asientos o partes de ellos.
5. Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros.

Artículo 37. Los errores y omisiones que se cometieron al formar un asiento se salvarán en otro distinto, en la fecha en que se notare la falta.

Artículo 38. Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio. Respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros sólo harán fe contra su dueño; pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan.

Artículo 39. Para que los libros auxiliares de contabilidad, llevados por los comerciantes, puedan ser aprovechados en juicio por éstos, han de reunir todos los requisitos que se prescriben con respecto de los libros necesarios.

En los artículos trascritos se observa las indicaciones que el legislador mercantil hace en relación a los errores y omisiones que no pueden cometerse en los libros contables, y en caso de que ello ocurriera, ofrecer una salida para tales correcciones.

También el Código Civil indica:

Artículo 1422. Siempre que se trate de una comprobación o de una apreciación que exija conocimientos especiales, puede procederse a una experticia.

Artículo 1423. La experticia se hará por tres expertos, a menos que las partes convengan en que la haga uno solo

Artículo 1424. Los expertos serán nombrados por las partes, de común acuerdo y a falta de acuerdo de las partes, cada una de ellas nombrará un experto y el Tribunal nombrará el otro

Artículo 1425. El dictamen de la mayoría de los expertos se extenderá en un solo acto que suscribirán todos y debe ser motivado, circunstancia sin la cual no tendrá ningún valor.

Si no hubiere unanimidad, podrán indicarse las diferentes opiniones y sus fundamentos.

Artículo 1426. Si los Tribunales no encontraren en el dictamen de los expertos la claridad suficiente, podrán ordenar de oficio nueva experticia por uno o más expertos, que también nombraran de oficio, siempre en número impar, los cuales podrán pedir a los anteriores expertos las noticias que juzguen convenientes.

Artículo 1427. Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción se opone a ello.

De los anteriores dispositivos jurídicos, resulta relevante el hecho que en Venezuela los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los

expertos si su convicción se opone a ello. Lo cual es una de las notas que caracterizan a la experticia como medio de prueba y una manifestación del principio racional de la valoración de las pruebas por el juez, conforme a las reglas de la sana crítica.

El **Código Penal** en relación al problema estudiado también indica en relación a la responsabilidad penal:

Artículo 60. La ignorancia de la ley no excusa ningún delito ni falta.

Artículo 61. Nadie puede ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar el hecho que lo constituye, excepto cuando la ley se lo atribuye como consecuencia de su acción u omisión.

El que incurra en faltas, responde de su propia acción u omisión, aunque no se demuestre que haya querido cometer una infracción de la ley.

La acción u omisión penada por la Ley se presumirá voluntaria, a no ser que conste lo contrario.

Artículo 77. Son circunstancias agravantes de todo hecho punible las siguientes:

1. Ejecutarlo con alevosía. Hay alevosía cuando el culpable obra a traición o sobre seguro.

2. Ejecutarlo mediante precio, recompensa o promesa.

(...)

5. Obrar con premeditación conocida.

6. Emplear astucia, fraude o disfraz.

7. Emplear medios o hacer concurrir circunstancias que añadan la ignominia a los efectos propios del delito.

(...)

9. Obrar con abuso de confianza.

(...)

Artículo 78. Las circunstancias enumeradas en el artículo anterior se tendrán en cuenta para el cálculo de la pena que ordena el artículo 37 en su primera parte, pero pueden dar lugar a la

aplicación del máximo y también a un aumento excepcional que exceda al extremo superior de los dos que al delito asigne la ley, cuando esta misma disponga especialmente que en la concurrencia de alguna o algunas de dichas circunstancias se imponga una pena en su máximo o se la aumente en una cuarta parte.

Artículo 79. No producirán el efecto de aumentar la pena las circunstancias agravantes que por sí misma constituyen un delito especialmente penado por la ley, expresado al describirlo o penarlo, ni aquellas de tal manera inherentes al delito, que, sin su concurrencia, no pudiera cometerse.

Artículo 113. Toda persona responsable criminalmente de algún delito o falta, lo es también civilmente.

La responsabilidad civil nacida de la penal no cesa porque se extingan esta o la pena, sino que durar como las demás obligaciones civiles con sujeción a las reglas del derecho civil.

Sin embargo, el perdón de la parte ofendida respecto a la acción penal, produce la renuncia de la acción civil si no se ha hecho reserva expresa.

Se prescribirá por diez años la acción civil que proceda contra funcionarios públicos por hechos ejecutados en el ejercicio del cargo.

Artículo 114. La exención de la responsabilidad penal declarada en el artículo 62 número 4 del artículo 65 y artículos 69, 72 y 73, no comprende la exención de la responsabilidad civil, la cual se hará efectiva con sujeción a las reglas siguientes:

1. Son responsables civilmente por los hechos que ejecuten los locos o dementes y demás personas comprendidas en el artículo 62, sus padres o guardadores a menos que hagan constar que no hubo por su parte culpa ni negligencia.

No existiendo estos o no teniendo bienes, responderán con los suyos propios los autores del hecho salvo, salvo al beneficio de competencia en la forma que establezca la ley civil.

2. Son responsables civilmente las personas en cuyo favor se haya precavido el mal, a proporción del beneficio que hubieren reportado.

Los Tribunales señalarán, según su prudente arbitrio, la cuota proporcional de que cada interesado deba responder.

3. Responderán con sus propios bienes los menores de quince años que ejecuten el hecho penado por la ley, salvo el beneficio de competencia.

Si no tuvieren bienes responderán sus padres o guardadores, a menos que conste que no hubo por su parte culpa o negligencia. La misma regla se observará respecto al sordomudo irresponsable criminalmente.

4. En el caso del artículo 73 responderán civilmente los que hubieren causado la omisión y en su defecto los que hubieren incurrido en ella, salvo respecto a los últimos, el beneficio de competencia.

Artículo 115. Las demás personas exentas de responsabilidad criminal lo están también de responsabilidad civil.

Asimismo, la norma sustantiva penal, en cuanto a la experticia expresa:

Artículo 238. Excusa de comparecencia sin motivo justificado. Todo individuo que llamado por la autoridad judicial en calidad de testigo, experto, médico, cirujano o interprete, se excuse de comparecer sin motivo justificado, será castigado con prisión de quince días a tres meses. El que habiendo comparecido rehúse sin razón legal sus deposiciones o el cumplimiento del oficio que ha motivado su citación, incurrirá en la misma pena.

Además de la prisión se impondrá al culpable la inhabilitación en el ejercicio de su profesión o arte por un tiempo igual al de la prisión, terminada ésta.

Las penas establecidas en este artículo no se aplicarán sino en los casos en que disposiciones especiales no establezcan otra cosa.

Igualmente, **Código Orgánico Procesal Penal**, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.078 de fecha 15 de junio de 2012 señala:

Artículo 1. Nadie podrá ser condenado sin un juicio previo, oral y público, realizado sin dilaciones indebidas, ante un Juez o Jueza, o tribunal imparcial, conforme a las disposiciones de este Código y con salvaguarda de todos los derechos y garantías del debido proceso, consagrados en la Constitución de la República, las leyes,

los tratados, convenios y acuerdos internacionales suscritos por la República.

En el anterior contenido se recoge el debido proceso y el juicio previo como garantía procesal.

Artículo 22. Apreciación de las pruebas. Las pruebas se apreciarán por el tribunal según la sana crítica observando las reglas de la lógica, los conocimientos científicos y las máximas de experiencia.

De lo anterior se observa cómo el legislador plantea que se deben apreciar las pruebas que se aportan al proceso penal.

Artículo 108. Corresponde al Ministerio Público en el proceso penal: Requerir de organismos públicos o privados, altamente calificados, la práctica de peritajes o experticias pertinentes para el esclarecimiento de los hechos objeto de investigación.

En el anterior contenido, se mencionan las atribuciones que tiene el Ministerio Público, para poder reunir elementos que le permitan ejercer la acción penal.

Artículo 197. Los elementos de convicción sólo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al proceso conforme a las disposiciones de este Código.
...ni la obtenida por otro medio que menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas. Asimismo, tampoco podrá apreciarse la información que provenga directa o indirectamente de un medio o procedimiento ilícitos.

Lo anterior lleva a señalar que el legislador establece en qué consiste la licitud de la prueba, consistiendo la misma en que no se menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas.

Artículo 199. Para que las pruebas puedan ser apreciadas por el tribunal, su práctica debe efectuarse con estricta observancia de las disposiciones establecidas en este Código.

En el anterior contenido se establece el presupuesto de la apreciación de las pruebas por parte del tribunal.

Artículo 181. Los elementos de convicción sólo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al proceso conforme a las disposiciones de este Código.

No podrá utilizarse información obtenida mediante tortura, maltrato, coacción. Amenaza, engaño, indebida intromisión en la intimidad del domicilio, en la correspondencia, las comunicaciones, los papeles y los archivos privados, ni la obtenida por otro medio que menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas. Asimismo, tampoco podrá apreciarse la información que provenga directa o indirectamente de un medio o procedimiento ilícitos.

Del anterior dispositivo jurídico se infiere la licitud de la prueba, principio mediante el cual se exige que la prueba no haya sido obtenida mediante engaño, coacción, tortura física o psicológica, ni por medios hipnóticos o sugestopédicos, ni tampoco por efecto de fármacos, estupefacientes o brebajes enervantes de la voluntad de las personas.

Artículo 182. Salvo previsión expresa en contrario de la ley, se podrán probar todos los hechos y circunstancias de interés para la correcta solución del caso y por cualquier medio de prueba, incorporado conforme a las disposiciones de este Código y que no esté expresamente prohibido por la Ley.

Regirán en especial, las limitaciones de la ley, relativas al estado civil de las personas.

Un medio de prueba para ser admitido, debe referirse directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad. Los tribunales podrán limitar los medios de prueba ofrecidos para demostrar un hecho o una circunstancia, cuando haya quedado suficientemente comprobado con las pruebas ya practicadas.

El tribunal puede prescindir de la prueba cuando ésta sea ofrecida para acreditar un hecho notorio.

De esta manera la norma adjetiva penal establece la libertad de prueba, principios mediante el cual en el proceso es admisible todo tipo de prueba, y todo hecho relacionado con el juzgamiento puede ser objeto de prueba.

Artículo 174: Los actos cumplidos en contravención o con inobservancia de las condiciones previstas en este Código, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes, tratados, convenios y acuerdos internacionales suscritos y ratificados por la República, no podrán ser apreciados para fundar una decisión judicial, ni utilizados como presupuestos de ella, salvo que el defecto haya sido subsanado o convalidado.

En el anterior dispositivo jurídico se encuentra señalado el principio de legalidad de la prueba, el cual abarca dos aspectos fundamentales: el cumplimiento de las formalidades específicas establecidas por el Código o leyes especiales para la obtención de la evidencia; y la exigencia de que la prueba no haya sido obtenida mediante engaño, coacción, tortura física o psicológica, ni por medios hipnóticos o sugestopédicos, ni tampoco por efecto de fármacos, estupefacientes o brebajes enervantes de la voluntad de la persona.

Artículo 175. Serán consideradas nulidades absolutas aquellas concernientes a la intervención, asistencia y representación del imputado o imputada, en los casos y formas que este Código

establezca, o las que impliquen inobservancia o violación de derechos y garantías fundamentales previstos en este Código, la Constitución de la República, las leyes y los tratados, convenios o acuerdos internacionales suscritos y ratificados por la República Bolivariana de Venezuela.

En el anterior contenido se prevé las nulidades absolutas en las que podría incurrir la experticia como medio de prueba, si la misma no se obtiene dentro de las previsiones que al respecto indica el Código, la Constitución de la República, las leyes y los tratados, convenios o acuerdos internacionales suscritos y ratificados por la República Bolivariana de Venezuela.

Artículo 223. El Ministerio Público realizará u ordenará la práctica de experticias cuando para el examen de una persona u objeto, o para descubrir o valorar un elemento de convicción, se requieran conocimientos o habilidades especiales en alguna ciencia, arte u oficio.

El o la Fiscal del Ministerio Público podrá señalarle a los o las peritos asignados los aspectos más relevantes que deben ser objeto de la peritación, sin que esto sea limitativo, y el plazo dentro del cual presentara su dictamen.

Lo anterior permite inferir el papel que tiene el Ministerio Público en relación a la práctica de las experticias, pudiendo éste señalarles a los o las peritos asignados los aspectos más relevantes que deben ser objeto de la peritación, sin que esto sea limitativo, y el plazo dentro del cual presentara su dictamen.

Artículo 224. Los o las peritos deberán poseer título en la materia relativa al asunto sobre el cual dictaminarán, siempre que la ciencia, el arte u oficio estén reglamentados. En caso contrario, deberán designarse a personas de reconocida experiencia en la materia.

Los o las peritos serán designados o designadas y juramentos o juramentadas por el Juez o Jueza, previa petición del Ministerio Público, salvo que se trate de funcionarios adscritos o funcionarias

adscritas al órgano del investigación penal, caso en el cual, para el cumplimiento de sus funciones bastará la designación que al efecto le realice su superior inmediato.

Serán causales de excusa y recusación para los o las peritos las establecidas en este Código. El o la perito deberá guardar reserva de cuanto conozca con motivo de su actuación.

En todo lo relativo a los traductores o traductoras e intérpretes regirán las disposiciones contenidas en este artículo.

Lo anterior permite inferir las condiciones que deben tener los o las Peritos para practicar la prueba de experticia.

Artículo 225. El dictamen pericial deberá contener, de manera clara y precisa, el motivo por el cual se practica, la descripción de la persona o cosa que sea objeto del mismo, en el estado o del modo en que se halle, la relación detallada de los exámenes practicados, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto del peritaje realizado. Conformar a los principios o reglas de su ciencia o arte.

El dictamen se presentará por escrito, firmado y sellado, sin perjuicio del informe oral en la audiencia.

Se observa de lo anterior que la norma adjetiva penal no define lo que debe entenderse por dictamen pericial, simplemente se limita a indicar lo que debe contener y la forma en el que debe presentarse.

Por otra parte la norma adjetiva penal en relación a la experticia y los peritos que la deben practicar prevé:

Artículo 237. El Ministerio Público realizara u ordenará la práctica de experticias cuando para el examen de una persona u objeto, o para descubrir o valorar un elemento de convicción, se requieran conocimiento o habilidades especiales en alguna ciencia, arte u oficio...

De esta manera, la práctica de cualquier experticia sobre persona o cosa, la debe ordenar el Ministerio Público.

Artículo 238. Los o las peritos deberán poseer título en la materia relativa al asunto sobre el cual dictaminarán, siempre que la ciencia, el arte u oficio estén reglamentados. En caso contrario, deberán designarse a personas de reconocida experiencia en la materia...

Lo anterior muestra que el perito debe ser una persona con conocimientos en el área, de allí que deban tener títulos sobre la ciencia, arte u oficio que le permita dictaminar sobre determinado asunto.

Artículo 239. El dictamen pericial deberá contener, de manera clara y precisa, el motivo por el cual se práctica, la descripción de la persona o cosa que sea objeto del mismo, en el estado o del modo en que se halle, la relación detallada de los exámenes practicados, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto del peritaje realizado, conforme a los principios o reglas de su ciencia o arte.
El dictamen se presentará por escrito, firmado y sellado, sin perjuicio del informe oral en la audiencia.

En el anterior contenido se establecen las formalidades que debe cumplir el informe pericial

Artículo 240. Peritos nuevos. Cuando los informes sean dudosos, insuficientes o contradictorios, o cuando el Juez o Jueza o el Ministerio Público lo estimen pertinente, se podrá nombrar a uno o más peritos nuevos, de oficio o a petición de parte, para que los examinen, y de ser el caso, los amplíen o repitan. Podrá ordenarse la presentación o la incautación de cosas o documentos, y la comparecencia de personas si esto es necesario para efectuar el peritaje.

En el artículo transcrito se establece el nombramiento de nuevos peritos, lo cual es procedente cuando los informes sean dudosos, insuficientes o

contradictorios, o cuando el Juez o Jueza o el Ministerio Público lo estimen pertinente.

Otro instrumento jurídico vinculado con el problema estudiado es la **Ley de Protección de Víctimas, Testigos y demás Sujetos Procesales**, publicada en Gaceta Oficial N° 38.536 de fecha 04 de octubre de 2006, la cual en relación a la declaración de testigos en el juicio oral señala:

Artículo 40. Las declaraciones de testigos o los informes de peritos que hayan sido objeto de protección en aplicación de esta Ley, durante la fase de investigación o preparatoria, solamente podrán tener valor de prueba, a efectos de la sentencia, si son ratificadas en el acto del juicio oral en la forma prescrita en el Código Orgánico Procesal Penal. Si se consideran de imposible reproducción conforme a lo establecido en el artículo 307 del Código Orgánico Procesal Penal, habrán de ser incorporados mediante lectura literal, a fin de que puedan ser sometidos a contradicción por las partes.

Por su parte la **Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada**, publicada en Gaceta Oficial N° 5789E de fecha 26 de octubre de 2005 en relación a los delitos de delincuencia organizada, señala:

Artículo 27. Se consideran delitos de delincuencia organizada, además de los tipificados en esta Ley, todos aquellos contemplados en el Código Penal y demás leyes especiales, cuando sean cometidos o ejecutados por un grupo de delincuencia organizada en los términos señalados en esta Ley. También serán sancionados los delitos cometidos o ejecutados por una sola persona de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta Ley.

Luego habla de su sanción:

Artículo 28. Cuando los delitos previstos en la presente Ley, en el Código Penal y demás leyes especiales sean cometidos o ejecutados por un grupo de delincuencia organizada, la sanción será incrementada en la mitad de la pena aplicable.

Más adelante en relación a la asociación, indica en el **Artículo 37:** Quien forme parte de un grupo de delincuencia organizada, será penado o penada por el solo hecho de la asociación con prisión de seis a diez años.

Luego preceptúa en relación al procedimiento aplicable, expresa: **Artículo 63:** Para el enjuiciamiento de los delitos de delincuencia organizada y financiamiento al terrorismo, se seguirá el procedimiento establecido en el Código Orgánico Procesal Penal, los previstos en esta Ley y demás normas aplicables.

Artículo 67. el...experto...que consienta en declarar en juicio o en colaborar en una investigación, proceso judicial en el territorio del Estado requirente, no será objeto de enjuiciamiento, detención o castigo, ni de ningún tipo de restricción de su libertad personal...por actos, omisiones o por declaraciones de culpabilidad anteriores a la fecha...cuando el experto hayan tenido durante quince días consecutivos, o durante el periodo acordado por los Estados después de la fecha en que se la haya informado...que ya no requerían su presencia.

Definición de Términos Básicos

Ajustes: Se elaboran al término de un período contable o ejercicio contable. Los ajustes contables son estrictamente necesarios para que las cuentas que han intervenido en la Contabilidad de la empresa demuestren su saldo real o verdadero y faciliten la preparación de los estados financieros (Bravo, 1998, p. 52).

Balance de Comprobación: Permite resumir la información contenida en los registros realizados en el libro diario y en libro mayor, a la vez que permite comprobar la exactitud de los mencionados registros” (Bravo, 1998, p. 51).

Ciencias Forenses: Conjunto de disciplinas que utilizan sus métodos, conocimientos y técnicas para colaborar directamente y de manera científica en la administración de justicia (Méndez, 2002, p. 55)

Control Interno: El sistema por el cual, se da efecto al sistema administrativo de una institución, cual es el conjunto de actividades que se requieren para la obtención del objetivo. Los planes en conjunto así como los procedimientos que se realizan en cada fase de la institución constituyen los sistemas o métodos de su administración, en este sentido y en forma amplia se nombra sistema de control interno a la suma de todos los sistemas que se utilizan en una institución para el logro de los objetivos (Ruíz Roa, 1995, p. 149).

Cuenta Contable: Es un (nombre o denominación objetiva) usado en Contabilidad para registrar, clasificar y resumir los incrementos y disminuciones de naturaleza similar que corresponden a los diferentes rubros integrantes del Activo, el Pasivo, el Patrimonio, las Rentas, los Costos y los Gastos (Zapata, 2005, p. 34).

Derecho Financiero: Está constituido por el conjunto de normas jurídicas que permiten al Estado arbitrar los medios económicos necesarios para la satisfacción de necesidades públicas; entre esos medios figura la

pena imponible en los casos de infracción a ciertas normas de contenido fiscal (Reyes, 1980, p. 30).

Empresa: Organización, institución o industria, dedicada a actividades o persecución de fines económicos o comerciales, para satisfacer las necesidades de bienes o servicios de los demandantes, a la par de asegurar la continuidad de la estructura productivo-comercial así como sus necesarias inversiones (Torres, 2009).

Estado de Resultados: Es un estado de actividad que muestra detalles y resultados de las actividades relacionadas con las utilidades durante un período de tiempo (Meigs, 2000, p. 11).

Estados Financieros: Documentos que debe preparar la empresa al terminar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en sus actividades a lo largo del período (Gómez, 2011).

Estrategia: Conjunto de acciones planificadas sistemáticamente en el tiempo que se llevan a cabo para lograr un determinado fin o misión (Azuaje, 2008).

Evidencia: Es toda materia sólida, líquida o gaseosa, generadora de un hecho criminal o indicativa de éste, capaz de individualizar el Tetraedro de la Criminalística, así como las circunstancias de lugar, modo y tiempo, y capaz también de reproducir la información que contiene en el futuro” (López, 2008, p. 112).

Indicio: Hecho del cual se infiere lógicamente la existencia de otro. Se pasa luego a sostener que el primer hecho es indicador y debe estar probado y el segundo es un hecho indicado y por probar. Que tanto la inferencia o relación mental, que correspondería al grado de certeza, sea esta mayor o menor entre los dos hechos, así mismo será el valor del indicio (Climent Duran, 2005, p. 865).

Máxima de experiencia: Son definiciones o juicios hipotéticos de contenido general, desligados de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedentes de la experiencia, pero independientes de los casos particulares de cuya observación se han inducido y que, por encima de esos casos, pretenden tener validez para otros nuevos (Couture, 1990).

Planificación: Herramienta de gestión que permite el aprovechamiento racional de las ventajas y oportunidades de negocios así como la fijación de políticas para la protección ante eventualidades causadas por debilidades competitivas, bien sea de un producto, de una marca, del negocio como tal o del sector económico en el cuál se desenvuelve el ente que se ve abocado a formular planes estratégicos para defender una posición, consolidar un liderazgo o, simplemente para sobrevivir comercialmente (Rodríguez, 2010).

Principios de contabilidad generalmente aceptados: Cuerpo de doctrinas y normas asociado con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y así como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de sus actividades (Briceño, 2005).

Toma de Decisiones: Proceso mediante el cual se realiza una elección entre varias opciones o alternativas, estas se pueden presentar en diferentes

contextos: a nivel personal, laboral, familiar, sentimental, empresarial (utilizando metodologías cuantitativas que brinda la administración), etc. Es decir, en todo momento se toman decisiones, la diferencia entre cada una de estas etapas es el proceso o la forma en la cual se llega a ellas. La toma de decisiones no es más que elegir entre varias opciones cual es la más conveniente para nosotros en un determinado momento (García de.Leroux, 2008).

Matriz de Análisis de Información

Objetivo general: Analizar la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Objetivos Específicos	Categorías	Subcategorías	Técnica	Fuente
- Señalar las reflexiones que ofrece la doctrinaria en relación a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.	Reflexiones que ofrece la doctrina	-Experticia contable administrativa -Experto contable administrativo forense -Auditoria forense -Principios Básicos para la Práctica Profesional de la Auditoria Forense -Medios de prueba -Delitos financieros Fraude	Fichaje Análisis de Contenido	Doctrina Leyes
Indicar elementos legales y normativos que regulan la experticia contable	Elementos legales y normativos	-Elementos legales y normativos -Elementos	Fichaje Análisis de Contenido	Doctrina Leyes

administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.		jurídicos contables -Normas de auditoria -Normas profesionales relacionadas con fraudes -Normas para el ejercicio profesional de la auditoria interna		
Objetivos Específicos	Categorías	Subcategorías	Técnica	Fuente
Describir la metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros	Metodología que debe seguir la experticia contable administrativa forense	-Planificación -Trabajo de Campo -Comunicación de resultados -Monitoreo de casos -Preparación de informe	Fichaje Análisis de Contenido	Doctrina Leyes

La investigadora, 2015.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

El problema que se estudió se desarrolló metodológicamente bajo una investigación analítica, la cual Hurtado (2006), define como aquella que:

Implica más bien la reinterpretación de lo analizado en función de algunos criterios, dependiendo de los objetivos del análisis. Intenta identificar las sinergias menos evidentes de los eventos analizados. En algunos casos se manifiesta como contrastación de un evento con otro, o la medida en que un evento contiene o se ajusta a ciertos criterios (p. 106).

De esta forma, como investigación analítica se procuró entender el rol de la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Diseño de la Investigación

La investigación tuvo un diseño documental y bibliográfico; entendiendo Arias (2006), por diseño documental:

(...) un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en todo investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos (p. 25).

Como investigación documental la misma se fundamentó en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, obtenidos y registrados por otras investigaciones en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas, para de esa manera analizar y profundizar los conocimientos sobre la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

En relación a la investigación bibliográfica, Baravesco (2006) considera que:

Constituye prácticamente la investigación que da inicio a casi todas las demás, por cuanto permite un conocimiento previo o bien el soporte documental o bibliográfico vinculante al tema objeto de estudio, conociéndose los antecedentes y quiénes han escrito sobre el tema (...) esta investigación es la que permite desarrollar con más propiedad las demás investigaciones (p. 28).

En este orden de ideas, a partir de la investigación bibliográfica se utilizaron libros, manuales, tesis, trabajos de ascenso, doctrina, leyes y la jurisprudencia venezolana que hablan de la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Procedimiento de Investigación.

Metodológicamente el procedimiento que se siguió en esta investigación correspondió a la ejecución de las siguientes fases:

- Fase I: Selección y Delimitación del Tema: mediante la revisión bibliográfica y documental, se definió, y formuló el problema así como los objetivos de la investigación, su justificación y delimitación.

- Fase II: En esta fase, haciendo uso de las técnicas de investigación documental, se conformaron los aspectos teóricos del problema a estudiar.

- Fase III: Correspondió a la recolección de la Información, a partir de la aplicación de técnicas propias de la investigación documental bibliográfica, como el fichaje, la síntesis, el resumen y el análisis crítico.

- Fase IV: Esta fase se cumplió atendiendo al registro de información documental, se formularon las respectivas conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Población y Muestra

La presente investigación tuvo como material de estudio la doctrina, y la normativa jurídica que adopta el legislador venezolano con respecto a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

La información se procesó atendiendo a los objetivos de investigación propuestos; para ello, se utilizaron las técnicas del fichaje y del análisis de contenido.

La técnica del fichaje como lo indica Schwarzenberg (1997):

Consiste en la toma de notas, esquemas, resúmenes para luego hacer observaciones y desarrollar ideas. En esta técnica se requiere el uso de fichas, que este autor considera son

instrumentos de investigación donde se recogen datos para la redacción de un trabajo escrito (p. 69).

En el caso de la presente investigación, se trabajó con la ficha bibliográfica, hemerográfica y la de resumen a fin de realizar un registro preliminar de las obras que se utilizaron y que llevaron a conformar el registro de información documental.

La ficha bibliográfica es un instrumento de estudio muy importante. En ella se resume el contenido de un libro y los datos más importantes que son convenientes tener a la mano. Los datos que debe tener, según el autor antes mencionado, son:

- Nombre completo del autor comenzando por el apellido.
- Título del libro que deberá ir subrayado.
- Editorial.
- Edición.
- Lugar y año en que fue editado.
- Número de páginas (Schwarzenberg, 1997, p. 97).

La ficha hemerográfica, para Schwarzenberg (1997): “Es una anotación que contiene la información más importante del periódico o revista que se utilizó para juntar la información de un trabajo de investigación” (p. 72).

Indica este investigador que, en las fichas hemerográficas se registran los datos de la siguiente forma:

- El nombre del periódico, subrayado.
- El nombre del director, empezando por el nombre y a continuación los apellidos.
- La periodicidad.

- El país donde se publica.
- La institución que lo edita.
- La fecha. Se anotará día, mes y año, según corresponda.
- El número de páginas.
- El año y el número del periódico.

Cuando se trata de un artículo de periódico (diario o revista), los datos que se registran son los siguientes:

- Nombre del autor, empezando por los apellidos.
- Título del artículo, el cual se pone entre comillas.
- Nombre del periódico o revista, subrayado.
- País donde se publica.
- Institución que lo edita.
- Fecha de aparición.
- Número de páginas que abarca el artículo.
- Año y número del periódico o revista.

La ficha resumen contiene en forma abreviada, los aspectos más importantes de un tema estudiado, o el resumen de una lectura. Es de gran utilidad, ya que además de su fin primordial de facilitar el aprendizaje de la materia, esta puede adiestrar en la relación y jerarquización de conceptos. Esta ficha tiene los mismos datos que la textual. Se diferencia de esta en que las notas no son una copia exacta de las ideas del autor, sino un sumario o resumen.

En relación a la técnica del análisis de contenido, la misma permite dar tratamiento a la información, preservando su naturaleza textual; poniendo en práctica tareas de categorización, sin recurrir a técnicas estadísticas. La técnica del análisis de contenido, señala Hurtado (2006), integra diversos recursos que permiten abordar los eventos en estudio, hechos, situaciones, textos, autores, videos, cine, con el interés de profundizar en su comprensión lo que quiere decir que abordar el estudio más de las ideas que de las palabras. La objetividad del análisis de contenido se manifiesta en la medida que responde a ciertas normas, ello implica plantear los criterios de análisis, seleccionar las categorías y definirlos operacionalmente.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los delitos económicos, comportan una conducta que se asocia a sectores privilegiados de la sociedad, en razón que es allí donde suelen presentarse, específicamente en el seno de grandes empresas, generando perjuicios económicos significativos que han venido a desestabilizar la confianza del público en el sector financiero.

Tratándose de una dinámica delictiva, en la que se le plantea al Derecho Penal sustantivo y adjetivo la adopción de mecanismos para establecer la responsabilidad penal por estos delitos. En este sentido, será la experticia contable administrativa la que le ofrezca al Juez los medios de prueba válidos y eficaces como para que su decisión parta de un criterio objetivo y profesional garante del debido proceso y de la tutela judicial efectiva. Por cuanto la experticia contable administrativa haciendo uso de un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción, procura ofrecer medios de prueba obtenidos de ciertas rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales que en la definitiva van a informar al Juez para que éste tome una decisión basada en opiniones objetivas y así llegar al fin deseado que es la justicia. Para ello, el experto contable administrativo, deberá tener un perfil profesional en el que conjuguen los conocimientos como contador y auditor habitual con capacitaciones en aspectos de investigación legal y formación jurídica, recolección de pruebas y evidencias, para que a la postre, demuestre sus habilidades en el manejo y evaluación del control interno y procedimientos de auditoría, que lo destaquen como un

profesional de alta idoneidad y como un auxiliar de la justicia de obligada consulta.

Reflexiones que ofrece la Doctrinaria en Relación a la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.

Aún cuando la delincuencia económica, ha venido a mostrar que la legislación venezolana, no ofrece un tratamiento punitivo sancionatorio cónsono con los que realmente son los delitos financieros, este vacío ha sido objeto de algunos estudios del derecho quienes ofrecen algunas apreciaciones y observaciones sobre el tema, tal y como se indica seguidamente.

La Experticia Contable Administrativa

En Venezuela, tal y como lo expone Uzcátegui (2004), no se habla de Auditoria forense como tal, sino bajo la denominación de peritaje contable o experticia contable administrativa forense, el Código Orgánico Procesal Penal (2012), en su artículo 223, establece, la ordenación de las experticias, cuando señala que: "El Ministerio Público realizará u ordenará la práctica de experticias cuando para el examen de una persona u objeto, o para descubrir o valorar un elemento de convicción se requieran conocimiento o habilidades especiales en alguna ciencia, arte u oficio".

Igualmente según el artículo 111, numeral 3 de la norma adjetiva penal, el Ministerio Público tiene entre sus atribuciones: "Requerir de organismos públicos o privados, altamente calificados, las prácticas de peritajes o experticias pertinentes para el esclarecimiento de los hechos objetos de

investigación sin perjuicio de la actividad que desempeñen los órganos de policías de investigaciones penales".

Preceptos jurídicos, que llevan a la doctrina, en los dichos de Cano (2001) a indicar que está considerado como:

Una actividad procesal, bajo un encargo judicial, elaborada por personas diferentes a las partes del proceso, altamente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante el cual se suministran al juez razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos, cuya percepción o entendimiento escapan a las aptitudes del común de las personas (En Uzcátegui, 2004, p. 38).

Los organismos oficiales venezolanos encargados de llevar a cabo esta experticia contable administrativa forense es el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) a través de su Brigada de Experticias Contables, aunque la DISIP que también cuenta con un grupo de expertos, y más recientemente la Guardia Nacional, de igual forma en la parte privada, existen firmas auditoras especializadas que realizan experticias, no obstante cuando existen denuncias por hechos fraudulentos (materia penal) el órgano principal para realizar la investigación es el CICPC, tal como lo establece la Ley de dicho cuerpo en su artículo 10.

Es importante señalar, que con motivo de la puesta en marcha del Sistema Acusatorio en Venezuela, a partir de julio de 1999, la titularidad de la acción penal corresponde al Ministerio Público que, en su carácter de tal, conduce la investigación preparatoria, esto quiere decir que el Fiscal como conductor de la investigación puede disponer de cualquiera de estos órganos según estime conveniente e incluso nombrar a un Contador Público independiente que dada su trayectoria y nivel de especialización pueda

realizar una experticia contable o Auditoria forense. En este caso el auditor asignado al caso se convierte en un funcionario con autoridad para el cumplimiento de la ley, con investidura oficial, por lo que su actuación debe ajustarse a las normas que exige el reglamento, su conducta debe ser intachable, nunca debe divulgar el desarrollo de la investigación, ni mucho menos entablar amistad o mantener relaciones de ningún tipo con personas comprometidas con la investigación y que puedan convertirse en posibles acusados.

Bajo los señalamientos realizados, Uzcátegui (2004) define la Experticia Contable Administrativa Forense como: “El examen crítico y sistemático de hechos controvertidos de índole económico - financiero, a indagarse a través de la contabilidad y de la auditoria, circunscrito a las normas establecidas en el Código de Procedimiento Penal” (p. 40).

Los elementos de juicio y evidencias contables administrativas constituyen la base fundamental de una Experticia Contable Administrativa Forense, pues a través de su examen crítico y sistemático, el perito contador llegará a conclusiones que serán de ayuda, a quién lo solicite, en la compatibilización y evaluación de evidencias en torno a lo que investiga. Luego en la medida que disponga de todos los elementos de juicio relacionados con el peritaje, su opinión tendrá la validez que el caso requiera.

Los elementos de Juicio serán: indagación, observación, inspección, confirmación. Análisis y recálculo, así como todas las técnicas de auditoria:

1. Orientados a la detección de sustracción de activos:

- Pruebas cuadradas de conciliaciones bancarias.

- Entrevistas y confirmaciones con terceros.
- Evaluación de transacciones con las condiciones de mercado.
- Examen detallado de documentos.

2. Orientados a la detección de corrupción:

- Análisis de evolución patrimonial.
- Análisis de redes de contactos y transacciones.

Además de utilizar técnicas verbales, escritas, documentales, y de Inspección física.

La importancia de la Experticia Contable Administrativa Forense, reside en que es un mecanismo legal que permite el esclarecimiento de un hecho, en este caso la ocurrencia o potencialidad del fraude, ya que esta estudia los efectos de hechos que pueden ser delictivos o no, para aportar al juzgador las pruebas periciales en donde se involucran registros de contabilidad, pruebas eminentemente técnicas científicas, de suma importancia en la época actual de pleno desarrollo científico de la investigación judicial.

El perito o sujeto investigador debe ser un verdadero experto, porque no se trata de exponerle al Juez percepciones ordinarias que efectuó sobre determinados hechos, sino de emitir conceptos u opiniones de valor técnico, artístico o científico, por lo tanto, el aseguramiento y valoración pericial está garantizado por el grado de preparación y experiencia adecuada para realizar

las tareas por parte del investigador, ya que en la selección se ha debido tener en cuenta el perfil requerido para el ejercicio de la auditoría a efectuar.

Es importante destacar, que esta disciplina es de carácter penal debido a su génesis de orden procesal y penal, porque está considerada en el marco de las disciplinas auxiliares penales y porque con su aplicación científica contribuye para conocer los hechos y llegar a las penalidades determinadas por los Jueces.

El Experto Contable Administrativo Forense

El Experto Contable Administrativo Forense analiza, interpreta, recopila y presenta complejas finanzas y los flujos de manera que sean entendibles, como correctamente sustentados con el fin ulterior de asistir a la justicia en los aspectos contables. El Contador, pues, en su capacidad de auditor forense con su experiencia cumple esta función de localizar y aportar estas pruebas documentales a los distintos procesos judiciales ya sean éstos de carácter civil, penal, de familia, comercial, fiscal, laboral, etc, es decir, todas las ramas del derecho.

Dada la naturaleza de la Experticia Contable Administrativa Forense que desarrolla su trabajo en estrecho vínculo con la justicia es importante distinguir el tipo de compromiso que el auditor debe asumir. Por ejemplo:

- Una disputa es un conflicto entre partes que puede establecerse en la corte, fuera de ella o puede llevarse a una acción judicial.

- Una disputa judicial es un conflicto potencial entre las partes que incluye la sospecha del ilícito o actividad ilegal que si se materializa puede

establecerse fuera de la corte o puede llevarse a los procedimientos judiciales.

- Una acción legal es un procedimiento judicial instituido para reajustar un mal (acción civil) o para buscar el castigo por una ofensa delictiva (acción penal).

Por otro lado, varios son los involucrados en el trabajo del auditor forense, tal es el caso de:

- Individuos o las organizaciones involucradas directamente en las disputas reales o la acción legal.

- La parte que hace las alegaciones o que tiene las sospechas, quien debe demostrar que se cometió un hecho doloso o de haber sufrido una pérdida.

- La parte contra quien se hace las alegaciones o se tienen las sospechas, quien debe defenderse contra las alegaciones o sospechas.

- Abogados y el mediador o la corte responsable de establecer la disputa o juzgar la acción legal.

De manera que, el grado de compromiso envuelto entre las partes involucradas, la conclusión y el consejo que el Experto Contable Administrativo Forense suministre producirá un impacto determinante en el resultado de una disputa o acción legal, por lo tanto el auditor forense debe ser consciente de esta responsabilidad al aceptar un compromiso de este tipo.

El Experto Contable Administrativo Forense normalmente desarrolla su trabajo en un ambiente emocionalmente cargado y conflictivo por lo tanto debe tener en cuenta este ambiente particular y debe tratar siempre a las partes involucradas con el respeto y dignidad correspondientes.

Uzcátegui (2004) recomienda que antes de aceptarse un compromiso de Experticia Contable Administrativa Forense, el experto debe asegurarse de estar libre de cualquier conflicto de intereses que podrían dañar su juicio y objetividad. Asimismo, debe determinar si posee el conocimiento necesario para el campo de especialización relacionado al compromiso y si posee la experiencia suficiente para desarrollar este tipo de trabajo.

Por otro lado, debe asegurarse de tener un claro entendimiento del objetivo del compromiso y si las condiciones del mismo son aceptables, caso contrario si existen reservas sobre la buena fe del cliente o la racionalidad de las demandas debe considerarse la posibilidad de declinar el compromiso.

Al realizar su trabajo el Experto Contable Administrativo Forense nunca debe pensar que las técnicas forenses reemplazarán a las normas, reglas o prácticas relacionadas a su especialización, por lo tanto nunca debe dejar de aplicar los conocimientos relacionados a su especialidad tales como contabilidad, finanzas, aseguramiento y control, y apoyar su análisis en la legislación pertinente.

Dada la implicancia que tendrá el trabajo del Experto Contable Administrativo Forense, la planificación de su experticia debe ser continuamente ajustada a los cambios en los compromisos asumidos, así como a los nuevos hechos que surjan. Estos cambios en la naturaleza y

dirección del trabajo deben ser comunicados inmediatamente a las personas que participan en el trabajo.

Otro aspecto importante es la conclusión que emitirá el Experto Contable Administrativo Forense, el mismo debe apoyarse en evidencias apropiadas y suficientes como son las notas de las entrevistas, declaraciones dadas por escrito, pistas, análisis y documentos de apoyo que sean admisibles por Ley.

Finalmente, el Experto Contable Administrativo Forense debe documentar adecuadamente la evidencia de su trabajo; es decir, sus papeles de trabajo que explican los métodos usados, análisis efectuado, los hechos básicos, los datos coleccionados, las asunciones aceptadas, conclusión formulada y la evidencia recaudada que apoya su conclusión.

En este sentido, refiere el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) que las características y requisitos que debe reunir el Experto Contable Administrativo Forense deben ser las de un profesional con experiencia, capaz de realizar revisiones a hechos acontecidos y además de auditorías que permitan anticipar la comisión de fraudes. El Experto Contable Administrativo Forense debe ser un profesional imparcial, la principal característica deberá ser la independencia al proceso como una persona que no reviste el carácter de parte involucrada. El Experto Contable Administrativo Forense debe tener la competencia y la preparación de un experto, con base a su opinión se tomarán decisiones y su informe debe tener la validez y veracidad para la impartición de justicia.

Señala el mencionado autor corporativo que en el desarrollo, evaluación y elaboración de una Experticia Contable Administrativa Forense se

identifican además, las nuevas habilidades y competencias demandadas a los auditores:

- Conocimiento del negocio, comprendiendo su funcionamiento y forma de planificar, administrar y controlar.

- Adoptar una mente estratégica a fin de cumplir con una función investigadora de la gestión empresarial.

- Conocimiento avanzado de tecnologías de información.

- Adopción de técnicas innovadoras de auditoría para prevenir hechos delictivos.

- Desarrollar habilidades de investigación, en especial en los tipos de fraudes y delitos que se pueden cometer en las entidades, áreas vulnerables.

Igualmente, el Experto Contable Administrativo Forense debe tener habilidad y destreza para el desarrollo de actividades en ámbitos tales como:

- Identificación de problemas financieros.

- Conocimiento de técnicas de investigación.

- Conocimiento de la evidencia.

- Interpretación de información financiera.

- Reconocimiento de riesgos y evaluación de controles.

- Presentación y trámite de hallazgos.

Las destrezas, conocimiento y experiencia del Experto Contable Administrativo Forense, evitarán que asuma riesgos que puedan implicar verse involucrado en la comisión de delitos tales como: Injurias calumniosas, arrestos ilegales, obtención indebida de pruebas, entre otras.

Producto del ejercicio profesional, el Experto Contable Administrativo Forense adquiere destrezas como las siguientes:

- Agudeza, escepticismo, análisis crítico, integridad.
- Profundidad en el análisis, generación de dudas razonables y sospechas, búsqueda de indicios.
- Visualización de riesgos.
- Observar las excepciones y explorar en la “parte oscura” de la información.

Por otra parte, el Experto Contable Administrativo Forense debe dominar las metodologías que emanan de las normas de auditoría relativas al trabajo del auditor. Para resguardar la eficiencia y eficacia de este servicio. Lo importante aquí es conocer el valor de la evidencia suficiente y competente en aras de conocer lo que se quiere probar. Es necesario tener conocimientos de aspectos legales que tipifican hechos delictuales. Esto se produce porque existen transacciones o documentos sospechosos que dan origen a una investigación de esta naturaleza. Por otro lado, es conveniente

tener una amplia experiencia en investigaciones de tipo criminal, de manera que exista el conocimiento de cómo operan diferentes formas de acción del crimen organizado.

En un inicio y aún en la actualidad las personas que realizan la Experticia Contable Administrativa Forense en su gran mayoría son Contadores Públicos ya que aún no existe una licenciatura para esta especialidad. Sin embargo, la vasta experiencia de profesionales y estudiosos en temas relacionados, han permitido que la Experticia Contable Administrativa Forense sea realizada por Abogados, Ingenieros, Informáticos solo por mencionar algunas profesiones.

Auditoria Forense

El término "forense" corresponde al latín forensis, que significa público, y complementando su significado remite su origen al fórum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; por lo que indican Cano y Castro (2012) que "lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Superior" (p. 1).

Según el Diccionario Larousse (2001), forense es "el que ejerce su función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoria Forense como "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, el cual formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia". (p. 1165).

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando se habla de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto Cano y Castro (2012) definen la Auditoria Forense como:

Una auditoria especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, lavado de dinero (p. 2).

La Auditoria Forense se realiza con la finalidad de constatar los hechos que ocasionaron el delito, así Fernández, (2004) describe que:

Es un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico – administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas (p. 162).

Para el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) la Auditoria Forense es una rama de la auditoria que se orienta a participar y coadyuvar en la investigación de fraudes, es decir de actos conscientes y voluntarios con los cuales se burlan o eluden las normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a otros sujetos, mediante el uso de mecanismos dolosos para obtener una ventaja o un beneficio ilícito.

Castillo, Figueredo y Méndez (2012) consideran a la Auditoria Forense un examen o revisión de carácter pericial objetivo, crítico, sistemático y

selectivo, por ende las actuaciones que deben realizar los profesionales que actúan como expertos designados por un juez, se encuentran regulados por el sistema jurídico, al orientar la forma de recolección y evacuación de pruebas realizadas bajo el protocolo de la debida autorización y custodia. Adicionalmente, junto al sistema jurídico de cada país, se encuentran los acuerdos bilaterales o entre bloques internacionales suscritos en torno a la lucha contra la corrupción, dentro de los cuales se ubica la justificación de la aplicación de este modelo de auditoria que constituye una herramienta para la detección de hechos fraudulentos.

En la actualidad, la Auditoria Forense es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción. La Auditoria Forense se centra en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales no en errores y omisiones. Se enfoca en los vínculos más débiles en los controles internos. Por lo que se direcciona a tres actividades principales: Prevención de Fraudes, Detección de Fraudes y Soporte a Litigio.

Los antecedentes históricos de la auditoria forense, llevan a los autores anteriormente nombrados indicar que a través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoria, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos. Significando el vocablo “auditor”, “persona que oye”, y fue apropiado en la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Refiere Fernández (2004) que desde tiempos medievales, y durante la revolución industrial, se realizaban auditorias para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentado información de forma honesta.

Explica igualmente el autor que durante la revolución industrial a medida que el tamaño de las empresas aumentaba sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados. Con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los auditores para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del año 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, incluyendo con frecuencia el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas.

A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron conciencia de la efectividad del control interno.

Dice Fernández (2004) que la profesión reconoció que las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por esto el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60 en Estados Unidos la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría. Este desplazamiento en la detección de fraude fue el resultado de: un incremento del Congreso para asumir una mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala, una diversidad de procesos judiciales exitosos que reclamaban que los informes financieros fraudulentos habían quedado inapropiadamente sin detección por parte de los auditores independientes y la convicción por parte de los contadores públicos de que debería esperarse de las auditorías la detección de fraude material.

Será en 1996 que la Junta de Normas de Auditoria, emitió una guía para los auditores requiriendo una evaluación explícita del riesgo de errores en los estados financieros en todas las auditorias, debido al fraude. Mencionan Cano y Castro (2012) que el uso de sistemas de computación no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. El Congreso y los reguladores estaban convencidos de que la clave para evitar problemas era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en el cumplimiento de las provisiones de esas leyes y regulaciones.

Como consecuencia de diversos actos fraudulentos las principales las principales organizaciones de contabilidad patrocinaron la Comisión Nacional sobre Presentación de Informes Financieros Fraudulentos, muchas de las recomendaciones a los auditores fueron reglamentadas por la Junta de Normas y Auditoria, siendo una de la más importantes, la de la efectividad del control interno y la demanda de la atestación de los auditores.

Actualmente, la Auditoria Forense se le reconoce como una metodología efectiva para profundizar la lucha contra la corrupción. Lo que le ha llevado a realizar adaptaciones a los nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros. Evolución dentro de la cual la auditoria se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, como es el caso de la “Forense” que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoria gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Esta auditoria puede ser utilizada tanto, en el sector público como en el privado.

Subraya el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) que los distintos tipos de auditorías son importantes porque proveen confiabilidad en la información financiera lo que permite a las entidades la asignación de forma eficiente de los recursos, la contribución del auditor es proporcionar credibilidad a la información, para los Accionistas, Acreedores, Clientes, Reguladores Gubernamentales, entre otros. En este sentido, las auditorias más utilizadas son: Auditorias Gubernamental, de Estados Financieros, de Cumplimiento, de Gestión y Operacionales, Internas, Especiales y de Control Interno.

La corrupción es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público. Frente a ella, la auditoria forense es una herramienta para combatirla, ya que permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal. Sin embargo, hay que tener presente que la naturaleza y alcance de la auditoria pueden verse afectados por la legislación, por lo que los reglamentos, ordenanzas y disposiciones ministeriales deben estar relacionadas con la detección de fraude. Estos requerimientos pueden afectar la capacidad de la auditoria para aplicar su criterio. Además de las responsabilidades formalmente asignadas respecto a la detección de fraude, el uso de fondos públicos tiene a imponer un nivel superior a los temas de fraudes y el auditor puede verse requerido a responder a las expectativas del público con respecto a la detección de fraudes.

El auditor debe diseñar acciones lo que en la presente investigación sería las pruebas de auditoria, de manera que ofrezca garantía razonable de que se detecten errores, irregularidades o actos ilícitos que pudiera repercutir

substancialmente sobre los valores que figuran los estados financieros. En este sentido, anotan Cano y Castro (2012) que la auditoría financiera constituye un aspecto esencial de la fiscalización, ya que persigue velar por la integridad y validez de las cuentas y el presupuesto, del mismo modo las auditorías de gestión se plantea el manejo de los recursos de conformidad con las leyes y reglamentos vigentes para lo cual el auditor está obligado a diseñar la auditoría de manera que ofrezca una garantía razonable de que se detecten actos ilícitos que pudieran afectar los resultados.

El origen de la Auditoría Forense se vincula "probablemente al funcionario del Departamento del Tesoro que se vio en la cinta los Intocables, donde un contador desenmascaró al mafioso Al Capone en los años 30 en Estados Unidos, sin embargo es posible que la auditoría forense sea algo más antiguo, tan antiguo que nació con la primera Ley conocida como el Código de Hammurabi, primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes; en ellas el legislador incluyó normas sobre el Comercio, vida cotidiana, religión, entre otros aspectos. Obviamente no existía la contabilidad por partida doble debido a que el Código de Hammurabi es de Mesopotamia, aproximadamente 1780 a.C., y en sus fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de auditoría forense: demostrar con documentación contable un fraude o una mentira y también se hacen comentarios sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para los cuales se debe utilizar un contador.

No hay que olvidar que la Contabilidad existe desde hace mucho tiempo, de hecho se encuentran en museos, documentos relacionados con registros contables pertenecientes al antiguo Egipto, Súmeros y todas las grandes civilizaciones del pasado, sin embargo, la auditoría forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer

documento legal conocido es el Código de Hammurabi, allí se expone por ejemplo que si un comerciante reclama un pago realizado debe demostrar el recibo, claro que este comerciante tendría su escriba o contador que presentaría ante el juez el recibo correspondiente al pago y demostraría que el pago fue realizado. El Código de Hammurabi condenaba entonces al fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago haciéndole pagar hasta seis veces el monto.

También hay que tener presente que existen muchos tratados e historiadores de la Contabilidad, pero no de la auditoría forense, ya que además en un momento determinado los tribunales por lo general no se enfocaban en la búsqueda de evidencias para demostrar la culpabilidad de las personas, por tal razón, afirman Cano y Castro (2012) la existencia de un vacío enorme en la auditoría forense y es entonces en los años 30 cuando surge el contador que ayudó a apresar a Al Capone.

Los principales objetivos de la Auditoría Forense de acuerdo con Maldonado (2003) son los siguientes:

1. Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas.

2. Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.

3. Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.

4. Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo

De igual modo, el autor mencionado identifica las siguientes características de la Auditoría Forense:

- Entre otros propósitos la Auditoría Forense persigue la prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.

- Por otra parte, el alcance, es el periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría) y la orientación retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectives y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros.

Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades. Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.

A lo anterior agrega Chambi (2012), las siguientes notas:

- *Integración de conocimientos.* Esta característica hace referencia a que la Auditoría Forense debe combinar áreas como: Investigación, Análisis de información financiera, Técnica criminalística, Recopilación de pruebas y evidencias legales, Declaraciones, testimonios certificados y juramentos, Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante la corte civil o criminal.

- *Admisibilidad de pruebas.* Esta característica hace referencia a que deben obtenerse diferentes tipos de evidencias como: Circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnico periciales. Para que estas evidencias se puedan habilitar como pruebas legales para acusación deben tener por lo menos tres de los cinco factores de admisibilidad.

- *Fuentes de información.* Esta característica hace referencia a que debe recurrirse a diferentes fuentes de información como: Organismos y archivos gubernamentales, bases de datos comerciales, fuentes contables (registros y otros), fuentes empresariales, industriales y comerciales, títulos valores y registros públicos.

- *Recopilación de evidencias.* Esta característica hace referencia a los documentos, archivos, valores, títulos, dinero en efectivo, fotografías, memorias móviles, microfilms, videos y otros. Toda esta evidencia recopilada debe de: marcarse y codificarse por un sistema claramente identificable, hacer una declaración de cada uno de los investigadores detallando exactamente como fueron obtenidos, elaborar un inventario de cada evidencia con datos detallados.

- *Evidencias de computadores.* Cuando existen claros indicios o sospechas con sólidos fundamentos, la mejor manera de preservar y evitar la manipulación de los equipos, es procediendo al sellado de los mismos con cinta de seguridad, protegiendo la entrada de energía y firmando con tinta indeleble en los cruces de la cinta que va en diferentes direcciones. Asimismo, se debe preparar un documento jurado con testigos, declarando las razones por las cuales se lleva a cabo este procedimiento.

- *Planes de contingencia.* La avanzada tecnología de computadores no escapa a la investigación forense, aunque para el común denominador de los auditores e investigadores sea aun enigmático el mundo de la informática y la cibernética. Sin embargo el crimen organizado y el crimen empresarial de cuello blanco la investigación de los sistemas informáticos es muy compleja debido al gran volumen de información procesada y a la variedad delictiva por medios electrónicos.

- *Testimonio del investigador en la corte.* La presentación del testimonio como experto en la corte es fundamental para el investigador, no obstante debe estar preparado para el contra interrogatorio, por parte de la defensa de los acusados y de las evidencias para ser utilizadas en la corte deben ser obtenidas por un experto certificado.

- *El contador como testigo experto.* Gran parte de los abogados no conocen de contabilidad por obvias razones, es por ello que el contador testigo debe tener cuidado de presentar su caso claro y concisamente, evitar fraseología técnica. Es evidente que, tanto el abogado como el contador de un mismo cliente deben con sumo cuidado. Asimismo, el contador debe asegurarse de que el abogado entienda exactamente lo que el contador puede y lo que no puede atestiguar.

Las características anotadas ponen en evidencia que los auditores y/contadores tienen en frente un campo de acción profesional interesante, donde se convierten en baluartes de los bienes de la sociedad común, frente a las actividades de terrorismo, fraude y corrupción.

Principios Básicos para la Práctica Profesional de la Auditoría Forense

De acuerdo a Uzcátegui (2004) en la actualidad, no se cuentan con principios y normas de auditoría forense estándares de general aceptación, sin embargo se están haciendo intentos de unificar y establecer estándares claros en el desempeño de la labor de los auditores forenses.

No obstante, existe una cantidad impresionante de profesionales (básicamente contadores) que han desarrollado una práctica profesional guiada por trece principios básicos los cuales Rozas (2009) refiere de la siguiente manera:

1. La auditoría de fraude es diferente de la auditoría financiera. Es más un conjunto mental que una metodología.

2. Los auditores de fraude son diferentes de los auditores financieros. Se centran en excepciones, rarezas, irregularidades contables, y patrones de conducta, no en errores y omisiones.

3. La auditoría de fraude se aprende principalmente de la experiencia, no en los textos de auditoría o en los papeles de trabajo del último año. Aprender a ser un auditor de fraude significa aprender a pensar como un

ladrón – “¿Dónde se encuentran los vínculos más débiles en esta cadena de controles internos?”

4. Desde una perspectiva de auditoría, el fraude es la representación equivocada e intencional de hechos financieros de naturaleza material. Desde una perspectiva de auditoría del fraude, el fraude es una representación equivocada y material de hechos financieros.

5. Los fraudes se cometen por razones económicas, egocéntricas, ideológicas, y psicóticas. De las cuatro, el motivo económico es el más común

6. El fraude tiende a abarcar una teoría estructurada alrededor de motivos, oportunidades, y beneficios.

7. El fraude en un ambiente contable computarizado puede ser cometido en cualquier etapa del procesamiento -entrada, proceso, o salida. Los fraudes de entrada (ingreso de datos falsos y fraudulentos) son los más comunes.

8. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del nivel más bajo incluyen malversaciones (cuentas por pagar, nómina, y reclamos por beneficios y gastos).

9. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del más alto nivel incluyen “alteración de utilidades” (diferir gastos, registrar ventas demasiado temprano, sobrevalorar inventarios).

10. Los fraudes contables se causan más a menudo por ausencia de controles que por pérdida de controles.

11. Los incidentes por fraude no están creciendo exponencialmente, pero las pérdidas por fraude sí.

12. Los fraudes en contabilidad se descubren más a menudo por accidente que por propósito o diseño de la Auditoría Financiera. Cerca del 90 por ciento de los fraudes financieros se descubren por accidente.

13. La prevención del fraude es asunto de controles adecuados y de un ambiente de trabajo que dé alto valor a la honestidad personal y al trato justo.

Los Medios de Prueba

El autor Ruiz (2014) expresa “la Prueba es un medio de verificación, aportadas por las partes al proceso judicial, respetando los derechos y garantías constitucionales, dentro del marco de la Ley Adjetiva Penal con sus principios probatorios” (p. 16).

Igualmente, Delgado (2010), dice que la prueba es común, si tiene unidad y su función es de interés general, no debe utilizarse para ocultar la realidad, para tratar de inducir al juez a engaño, para obstaculizar o dilatar el proceso. “La lealtad y la probidad, que exigen el actuar de buena fe en todo momento, deben regir los actos de los litigantes para todo el proceso en general, para el ejercicio de acciones, interposición de recursos y muy especialmente para la aportación de pruebas” (p. 51).

Pérez (2005) considera que la prueba es:

Un estado de cosas, susceptible comprobación de contradicción y de valoración, que tiene lugar en el proceso de conformidad con la ley, para producir convencimiento sobre la veracidad o falsedad de los hechos del proceso, no solo en el juez si no en las partes y en el público y, consiguientemente, para sustentar las decisiones que deban tomarse (p. 46).

No obstante, Martínez (2005), citado por Mendoza y Moreno (20010) es del criterio que “las pruebas, son el núcleo más esencial del derecho, pues un proceso penal, cualquiera sea el sistema que lo gobierne, propende al descubrimiento de la verdad histórica, esto es, de un hecho que sucedió en el pasado” (p. 177).

En relación a los medios de prueba Delgado (2010), los define como:

La actividad del investigador o el juez para obtener el convencimiento sobre determinados hechos, o sea el procedimiento seguido para lograr un resultado conviccional. Por otra parte se le tiene como el instrumento que sirve de vehículo para llevar ese convencimiento: el testimonio, la experticia, el documento, la confesión, la inspección, entre otras (pp. 22, 23).

Destacan Mendoza y Moreno (2010) que en la práctica procesal a veces se utiliza indistintamente “medios de pruebas”, “fuente de prueba”, “elemento de prueba”, aun cuando algunos consideran que lo segundo viene a corresponder con las personas que aportan la información (órgano) y lo tercero con la información misma que aporta cada medio (objeto).

Desde el punto de vista práctico, El Giudice y El Giudice (2009) consideran que un “medio de prueba” podría tratarse igualmente, como:

La investidura jurídica revestida por la norma que se le proporciona a un informe de investigación o a una experticia criminalística o forense procesada por los órganos de investigación penal en cuyo contexto se encuentra configurado el resultado de una diligencia practicada o de un dictamen pericial (pp. 37, 38).

Ahora bien, la norma adjetiva penal en relación a los medios de prueba contemplados en los artículos 198, 326 y 358 del COPP y configurados en el segundo párrafo del artículo 198, precisa:

Un medio de prueba para ser admitido, debe referirse, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad. Los tribunales podrán limitar los medios de pruebas ofrecidos para demostrar un hecho o una circunstancia, cuando haya quedado suficientemente comprobado con las pruebas ya practicadas.

Estos medios de prueba están representados por:

1. Las experticias e informes criminalísticos y forenses.

2. Las actas de inspecciones, entrevistas, de investigaciones, de allanamiento, de aprehensión, de reconocimiento y de otros informes relacionados con las actividades probatorias que se desprenden del COPP.

- *Fuente de prueba:* Afirma Pérez (2005) que la fuente de prueba es “la información misma que aporta el medio” (p. 48). Así, el testigo no es fuente de prueba si no órgano de prueba, y ni siquiera el testimonio es fuente de prueba si no medio de prueba, en tanto que la fuente de la prueba será lo que el testigo concretamente, sobre los hechos que relate.

- *Órgano de prueba*: Según Delgado (2010), “Es toda persona portadora o formadora de la información que sirve para establecer la veracidad o falsedad de los hechos del proceso (p. 23). El testigo, el experto, el imputado, el juez, el fiscal o policía (en la inspección), el que suscribió o autorizo el documento.

Alude Pérez (2005) que es órgano de prueba, “toda persona que sea portadora o formadora de información vital para la comprobación de la veracidad o falsedad de los hechos del proceso” (p. 49). En este sentido, son órganos de prueba, los testigos, los expertos o peritos o hasta el mismo juzgador en las inspecciones judiciales.

En este sentido, dice el mencionado autor, que el sujeto de prueba aquel al que corresponde realizar una forma determinada de la actividad probatoria, ya sea promover las pruebas, practicarlas, valorarlas, etc. No existe un concepto general de sujeto de prueba si no diversos tipos de sujetos de prueba de acuerdo con las distintas formas de la actividad probatoria que existen. Así, por ejemplo, las partes son los sujetos de la proposición o promoción de prueba, los jueces son los sujetos de la ordenación, valoración o apreciación de la prueba.

- *Objeto de prueba*: Para Delgado (2010), “lo define como aquello que debe ser aportado, o sea como el tema probandum; otros como la materia, sustancia, cuerpo, persona o cosa sobre la que se practica una prueba” (p. 23). Al respecto menciona Ruiz (2014) que por objeto de prueba, “se puede considerar que son las afirmaciones de los hechos objeto del proceso en relación con lo alegado por las partes” (p. 17). El objeto de prueba, para Pérez (2005) es aquello que debe ser probado. Sustancia cuerpo o cosa

sobre la que se practica una experticia o que es por sí misma prueba material.

Los Delitos Financieros

El termino delito financiero se refiere, en términos generales, a cualquier delito, no violento que da lugar a una pérdida económica. Estos delitos, por lo tanto, comprenden una amplia gama de actividades ilegales, incluidos el fraude, pánico financiero, información privilegiada, etc.

El delito financiero, para Miranda Gallino (1979), implica:

Una estafa en el orden de la buena fe de los negocios y la confianza pública; pero sus consecuencias indirectas son igualmente dañosas, pues retrae capitales que de otro modo se invertirían en actividades honestas, los desvía hacia otros fines, y generalmente va asociado con la defraudación fiscal. Tal incidencia indirecta es, pues, incalculable sobre el mercado de capitales y las finanzas públicas (p. 17).

Por su parte, Bielsa (1952), los califica como “delitos de gente inteligente avezada en los negocios, conocedora de las leyes y reglamentos y de las artimañas para eludir sanciones, influyente por su poder corruptor, y que tiene relaciones mundanas, políticas y con los funcionarios” (p. 12).

Mientras que Landrove Díaz (1978) los considera:

Conductas antijurídicas que lesionan el tráfico comercial, mercantil o estrictamente financiero, porque atacan directamente el interés social del orden público económico, por ausencia de sumisión al deber propio de las sociedades mercantiles y el interés mismo del Estado, prevalentes en su valoración y defensa, sobre el mal quehacer, que los postergue indebidamente (p. 22).

Esta definición le permite al autor caracterizar este delito de la siguiente manera:

- a) El sujeto activo viene integrado por sociedades o grupos de personas, que actúan por medio de sus órganos de manifestación.
- b) Forman el sujeto pasivo muchas personas, unidas entre sí, generalmente, por el vínculo común del ahorro, dando lugar al delito - masa.
- c) Se produce una situación de total indefensión de los perjudicados, que constituyen la parte más débil en la relación antes descrita.
- d) El daño individual sufrido –si se pasa de la situación de riesgo– suele ser de pequeña entidad, aunque sea grande el alcance económico de la maniobra perjudicial en su integridad.

Notas a las cuales, Hernández (2011) añade:

- e). Son delitos no violentos que dan lugar a pérdidas económicas.
- f) Son complicados a raíz de los adelantos rápidos en la tecnología.
- g) Generalmente no son denunciados, ya que las instituciones optan por resolver los incidentes internamente.
- h) Existe la percepción de que se encuentran entre los delitos de más rápido conocimiento.
- i) Producen pérdida de credibilidad de las instituciones.
- j) Constituyen una amenaza a largo plazo, para el desarrollo de la economía del país.

k) Las repercusiones en países desarrollados, quizás sean más fácil de contener, por el tamaño de sus economías, en cambio en los países en desarrollo es mayor, y la capacidad de los gobiernos es limitada.

l) La complejidad dificulta la tipificación de las conductas delictivas

Asimismo, Ramos (2012), refiere que la delincuencia de índole económico y financiera, como ya se ha mencionado, es la que se desenvuelve en el ámbito del movimiento comercial, mediante operaciones ejecutadas y en las que intervienen personas naturales, empresas comerciales, industriales y las denominadas instituciones financieras. Este tipo de sujetos que en sí no aparentan presentar características sociológicas determinadas, generalmente pertenecen a las altas sociedades, por lo que en el ámbito delincencial se les denomina comúnmente “delitos de cuello blanco”, definidos por Sutherland (1961) definió este tipo de delincuencia de cuello blanco como “la violación de la ley penal por parte de una persona de alto nivel socioeconómico en el desarrollo de una actividad profesional” (p. 9).

Comúnmente el infractor de este tipo de delincuencia es un “personaje respetable” o bien de un nivel socio-económico elevado, lo que le permite ejercer, con mayor o menor éxito, suficiente influencia para impedir la intervención de la víctima o del aparato de persecución estatal; aunque el estatus económico elevado es una característica que ha sido objetada por algunos autores, pues le dan preponderancia al procedimiento ingenioso que utiliza el delincuente de cuello blanco restándole importancia a su nivel socio-económico; sin embargo, es un indicador del que no puede prescindirse, ya que en la práctica, tiene una importante influencia.

También es una delincuencia ligada a una actividad profesional, lo que incluiría la delincuencia de “cuello azul”, cuyos autores no siempre pertenecen a los estratos sociales privilegiados. Dentro de estas actividades delictivas podemos mencionar, entre otros, la de los profesionales liberales, como los médicos cuando suministran, ilícitamente, drogas o practican abortos, lo mismo ocurre con el asesoramiento que prestan los abogados en la ejecución de acciones ilícitas o delictivas. De igual forma se incluyen las acciones fraudulentas ejecutadas por los profesionales obreros, especialmente en la construcción de viviendas, carreteras, reparación de autos, electrodomésticos, etc.- Se podría hablar en este caso de un delito ocupacional, en lugar del delito de cuello blanco y que sería el que se comete en el ejercicio de una profesión civil o en estrecha relación con ella, tal como ocurre, con las actividades recién citadas y también con los delitos cometidos por las grandes corporaciones, las prácticas desleales de los comerciantes, así como la corrupción de funcionarios.

Por otro lado, anota Cruz (2000) que desde el punto de vista del objeto, también abarcaría la adulteración de alimentos y bebidas, los delitos fiscales, aduaneros y monetarios. En realidad, el delito ocupacional se integra dentro de la criminalidad económica, tal como la definió el mismo Sutherland (1961), pues al fin y al cabo son actividades profesionales mercantiles en las que se realizan actos criminales o ilícitos.

Indica Fernández (1978) que desde el punto de vista criminológico, la delincuencia económica se define como las infracciones lesivas del orden económico cometidas por personas pertenecientes a estratos altos en el ejercicio de su actividad profesional.

La trascendencia social de esta delincuencia se manifiesta, en primer término, por la cuantía de los daños ocasionales y en segundo lugar, por el reclutamiento del autor entre los miembros de la alta sociedad.- En muchas ocasiones, por el poder político o económico que ejerce, el delincuente de cuello blanco, logra que terceros o subalternos sean los autores materiales del hecho delictivo, lo que dificulta, sin duda alguna, la persecución del autor que realmente ha dominado la acción.

De manera que se trata de comportamientos que atentan contra la adecuada organización del sistema financiero, que de acuerdo a Hernández (2011),

Conspiran contra la confianza del público en sus instituciones de crédito, la seguridad de las transacciones comerciales, en particular las operaciones bancarias y las que lesionan el ahorro, constituyen el delito financiero, que como lo hemos anotado, se erige en un clásico ilícito contra el orden económico social” (p. 98).

Indica el autor en referencia que los elementos de los delitos financieros corresponden a:

1. *Sujetos*: Este puede ser activo y pasivo.

- *El sujeto activo*, sería el director, gerente, administrador, representante legal o funcionario de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público.

- *El sujeto pasivo*, es la colectividad.

2. *Bien jurídico tutelado*: El sistema crediticio.

3. *Pena*: privativa de libertad y multa.

Explica Hernández (2011) que para el caso de los delitos financieros, el Derecho Penal no protege del todo contra lo que pueda intuirse de la denominación utilizada por el Código Penal, el funcionamiento del sistema crediticio y financiero, pues este sistema puede perjudicarse por muchas razones sin que el Derecho Penal tenga que intervenir por ello. Como lo señala el profesor García Caveró (2007), que el sistema crediticio y financiero pueda reforzarse con la sanción penal o desprestigiarse si hay una absoluta impunidad, esas no son funciones que legitime al Derecho Penal. Si se acepta que este tipo de delitos lo que se lesiona o pone en peligro es el sistema crediticio y financiero, el inculpado podría argumentar que su conducta no ha lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido y en consecuencia no debería ser condenado, ello en mérito al principio de lesividad de bienes jurídicos.

www.bdigital.ula.ve

En general, en los delitos económicos, el bien jurídico colectivo tutelado de naturaleza mediata es el orden económico, orden que ha sido diseñado por la Constitución y sobre el cual hemos señalado que gira en torno a la regulación de las relaciones económicas a través del mercado, reservándose al Estado un nivel de contralor del ejercicio de las libertades económicas a fin de evitar las disfunciones del mercado, una ilustración de esto son los abusos de posición de dominio, entre otros, y así mismo le otorga una capacidad de intervención directa, a fin de satisfacer las necesidades de aquellos sectores que no han podido lograrlo a través del mercado (carácter social del régimen económico adoptado por la vigente Constitución. En ese sentido Tiedemann (1993) señala que el objeto de protección en los delitos económicos es “el orden de la economía instituido y dirigido por el Estado, es decir, la economía nacional en su totalidad y en sus diferentes sectores”.

Del mismo modo Martos Nuñez (1987) refiere: “en resumen, el interés estatal en la integridad y mantenimiento del orden económico constituye el bien jurídico protegido técnicamente por el Derecho penal económico (...)” (pp. 123, 124). Sin embargo, este bien jurídico por su carácter inmaterial y difuso, se constituye en el bien jurídico mediato de protección por el Derecho Penal Económico, por lo que para efectivizar su protección es importante distinguir y ubicar los objetos de protección con función representativa, aquellos que al ser lesionados ponen de manifiesto la puesta concreta en peligro del ordenamiento económico. Afirmando el autor mencionado, que es por eso que en la dogmática penal actual a cada grupo de delitos económicos se le suele asignar un bien jurídico determinado, que es afectado de manera directa por la conducta delictiva. Estos bienes jurídicos vendrían a ser cada uno de los instrumentos del ordenamiento económico moderno: la libertad de competencia, el sistema crediticio, el sistema de inversión de capitales, el sistema de otorgamiento de subvenciones, etc. De esta manera queda claro que en el ámbito del Derecho penal económico, el bien jurídico tutelado de naturaleza mediata es el propio ordenamiento económico, y los bienes jurídicos inmediatos u objetos de protección con función representativa, estarían constituidos por cada uno de los sectores que integran y diseñan dicho ordenamiento.

Ahora bien, para determinar cuál es ese bien jurídico inmediato que es materia de protección en los delitos financieros. En la doctrina española se puede verificar que no existe coincidencia absoluta en su determinación, así para Bramont-Arias y García Cantizano (1999), el bien jurídico protegido sería el sistema crediticio, fundamentando la intervención del Estado en la protección de dicho interés social en que el ejercicio en masa de las operaciones de crédito crea entre los clientes de la banca una comunidad de

intereses, cuya tutela trasciende los límites de la acción individual y tiende a conformarse como tutela de un interés colectivo y de orden público.

En igual sentido Abanto Vásquez (2000) señala que la protección del sistema crediticio a través de la tipificación de los delitos contra el orden financiero y monetario constituye una novedad del Código Penal. Por su parte Reyna Alfaro (2004), sostiene que en los delitos financieros, el bien jurídico tutelado está constituido por la estabilidad o funcionalidad del sistema financiero dicha posición es compartida por Salinas Siccha, que sostiene al referirse al delito de concentración de crédito, que el bien jurídico tutelado es la estabilidad del sistema financiero nacional . Por su parte Mazuelos Coello (1995), al referirse al sistema de protección penal del derecho de crédito, refiere que en el caso de los delitos financieros, el objeto de protección está dado por el correcto funcionamiento del sistema crediticio.

Finalmente, Lamas Puccio (s/f), no establece con claridad un bien jurídico común para todos los delitos financieros, así para la figura de concentración crediticia y obtención indebida de créditos, sin expresar su total acuerdo con ello, refiere que la doctrina dominante conceptúa como bien jurídico protegido a “los fondos públicos”, luego al referirse al delito de pánico financiero (art. 249 del Código penal peruano) señala que lo que se protege a través de dicha figura típica es la tranquilidad que necesita un sistema financiero que opera con fondos públicos para poder desarrollarse normalmente . Por otro lado, el autor colombiano Hernández (2011), si bien de manera general, reconoce que en los delitos financieros como el de concentración crediticia, el bien jurídico tutelado es el orden económico social, sin embargo, se puede notar que dicho autor, en el caso que nos ocupa, ubica como objeto de protección inmediato al funcionamiento del sistema financiero, así al citar un artículo de Enrique Aftalión (1966), señala

que una de las condiciones sine qua non para el adecuado funcionamiento del orden económico social es el buen funcionamiento del sistema bancario y financiero.

Por su parte Carlo Folco (2011), precisan que “el elemento técnico y económico de este derecho es el ejercicio empresarial del crédito”, señalando a continuación que “este fenómeno implica desde el punto de vista penal la existencia de un interés de la sociedad misma en la protección del crédito, pues ella en su calidad de titular del bien jurídico denominado “orden económico-social”, es la principalmente afectada y, por ende, el sujeto pasivo de las conductas constitutivas de delito que lo amenazan o lesionan.

Teniendo en cuenta el panorama doctrinario ofrecido por la doctrina española, Bacigalupo (2000) precisa que, desde su punto de vista, el bien jurídico que directamente se protege a través de la tipificación de los llamados delitos financieros es el sistema crediticio, pero el que debe ser entendido desde su perspectiva estructural y funcional como todo sistema (es decir quienes componen el sistema y como funciona éste), y no sólo restringido a ubicar al “crédito” como objeto de protección; y es a este tema que nos abocaremos a continuación.

En otro orden de ideas, Hernández (2011) anota que son varios los delitos financieros, y los mismos, por lo general se dirigen contra los bancos y las instituciones financieras, consistiendo los mismos en:

- *Kiting*: Este tipo de fraude con cheques utiliza una combinación del tiempo entre el depósito de un cheque y su presentación para su pago por el banco Y la buena voluntad del banco receptor para anticipar los fondos contra el balance no cobrado. En muchos esquemas de kiting, varias cuentas

son manipuladas cuidadosamente en diferentes bancos para hacer aparecer que el comportamiento de la cuenta es predecible y de bajo riesgo por lo que tienta al banco a anticipar los retiros contra fondos aún no cobrados. Dado que muchas de las cuentas de negocios honestos operan con balances de cuentas al descubierto ó escasos, con frecuencia es difícil detectar el verdadero esquema del kiting. Al dejarlos pasar sin detectarlos, los kitings pueden acarrear importantes pérdidas a los bancos.

- *Falsificación:* Para un negocio, la falsificación típicamente tiene lugar cuando un empleado expide un cheque sin la adecuada autorización. Los delincuentes roban un cheque, lo endosan y lo presentan para su pago en una compra local ó en el banco en la ventanilla del cajero, utilizando probablemente una falsa identificación personal. La falsificación también puede significar la fabricación completa de un cheque utilizando equipo de impresión de escritorio actualmente disponible, consistente en una computadora personal, scanner, software sofisticado y una impresora láser de alto grado ó simplemente duplicando un cheque con fotocopadoras de color avanzadas.

- *Alteración:* Principalmente se refiere a la utilización de químicos y solventes tales como acetona, líquido de frenos y removedor de manchas ó modificando la escritura a mano y la información del cheque. Cuando esto se realiza en lugares específicos en el cheque tales como el nombre del beneficiario ó la cantidad, se llama alteración de un lugar, cuando se intenta borrar la información de la totalidad del cheque, se llama “lavado del cheque”.

- *Robo de Cheques:* Una manera de atacar la cuenta de cheques de otra persona es robar, ó de alguna otra manera apropiarse indebidamente del cheque correspondiente a la cuenta. Esto puede ocurrir mediante la

búsqueda de cheques en el correo, ó mediante la infiltración en una casa ó negocio, en el lugar en donde se guardan los cheques. A veces, unos cuantos cheques son utilizados como base de la falsificación. Sin métodos de detección apropiados, los cheques pasan sin ser descubiertos hasta que el cuenta habiente lo advierte al revisar su estado de cuenta al final del mes.

- *Colgado de Papeles*: Este problema principalmente tiene que ver con las personas que intencionalmente emiten cheques contra cuentas que ya están cerradas (propias ó de otros).

- *Lavado de Dinero*: Es el dinero que se ha obtenido por actividades ilegales y que necesita ser incorporado al sistema bancario de manera que pueda ser movilizado eficientemente de un lugar a otro y guardado en forma segura. Efectivo (dinero en efectivo, órdenes de pago, cheques de viajero, etc.) solamente puede ser depositado en cantidades inferiores a \$10,000 para evitar que sean reportados. Una variedad sin fin de esquemas se ha desarrollado con el propósito de “estructurar” y “lavar” dinero en el proceso de convertir los fondos de “sucios” a “limpios”. El mayor riesgo para un banco está en el potencial para la complicidad y violación de los requerimientos de la Ley del Secreto Bancario.

- *Fraudes con Cuentas Nuevas*: Las cuentas de cheques se abren fácilmente debido a que la mayoría de los bancos están ansiosos de tener más clientes. La facilidad con la que los documentos de identidad pueden ser falsificados, las limitaciones impuestas por las disposiciones de la Ley de Privacía y el costo de investigar los antecedentes ó la confiabilidad de los cheques contribuyen a facilitar que se lleven a cabo los fraudes con cuentas nuevas. Una vez que una nueva cuenta es abierta y se establece un bajo

perfil de riesgo de esta actividad, el delincuente defraudador puede llevar a cabo una amplia variedad de diferentes esquemas de fraudes.

- *Malversación*: Cualquiera que tenga un fácil acceso a las cuentas financieras tiene el potencial para llevar a cabo la malversación. Las cuentas del banco ó la cuenta de los clientes del banco pueden ser atacadas. Los métodos usados para la mal.

Indica Jiménez (2010). Que en la legislación venezolana los delitos financieros se tipifican como delitos bancarios, la legitimación de capitales, delitos aduaneros, delitos tributarios, delitos cambiarios, delitos contra el consumidor y el usuario, delitos informáticos, la quiebra fraudulenta, los delitos contra la seguridad alimentaria y el acaparamiento.

www.bdigital.ula.ve **El Fraude**

El fraude lo define Urbina (2005) como:

El engaño del cual se vale una persona para hacerse de un objeto de procedencia ajena en perjuicio de otra, y de acuerdo con la legislación penal indica una acción tendiente a alcanzar un lucro u obtener ilícitamente una cosa a través del aprovechamiento de un error cometido por otras personas (p. 33).

En relación al engaño, la mencionada autora los describe como: “cuando un sujeto despliega una serie de maquinaciones y artificios con la finalidad de hacer que una o varias personas, tengan una falsa apreciación de la realidad para lograr la entrega de cosas o derechos patrimoniales ajenos” (p. 34).

Así, los defraudadores afectan el patrimonio de las instituciones financieras, y de paso el de sus clientes.

El glosario de términos de las Normas Internacionales de Auditoría (2005), define al fraude de la siguiente manera: "... el término fraude se refiere a un acto intencional por uno o más individuos dentro de la administración, empleados, o terceras partes, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros" (p. 16).

Menciona Urbina (2005) que de acuerdo a "un estudio realizado en los Estados Unidos, aproximadamente el 27% de los fraudes se cometen hoy en día contra bancos, el 29% contra individuos y el resto contra empresas (21%), Gobiernos (19%) y otros" (p. 34). De otra parte, sólo un 10% de todos los casos son reportados a las autoridades, ya sea porque la empresa no sabe cómo reaccionar ante el fraude, o bien porque quiere evitar exponer un fraude erróneamente ante la opinión pública.

De acuerdo a Matheus (2006), el fraude frecuentemente involucra de manera simultánea tres elementos, que en su conjunto conforman el denomina "triángulo del fraude", uno de los conceptos fundamentales de la Declaración sobre Normas de Auditoría DNA (SAS) de 1999, el cual es una ayuda para que el auditor entienda y evalúe los riesgos de fraude en la organización. Los elementos que conforman dicho triangulo corresponden a:

- *Motivo*: Presión o incentivo (necesidad, justificación, desafío) para cometer el fraude (la causa o razón). Ejemplos de motivos para cometer fraude pueden ser: alcanzar metas de desempeño (como volúmenes de venta), obtener bonos en función de resultados (incremento en las utilidades

o rebaja en los costos), mantener el puesto demostrando ficticios buenos resultados, deudas personales.

El Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) señala que las presiones para cometer fraude pueden ser

a) Económicas (Pérdida de dinero por apuestas, nivel de vida fuera de sus posibilidades, gastos extraordinarios, malas inversiones, etc.)

b) Personales (Fracasos personales, estatus social, relaciones sociales); y

c) Familiares (Varias familias, exigencia económica mayor por parte de algún miembro de la familia)

- *Oportunidad Percibida*: El o los perpetradores del fraude perciben que existe un entorno favorable para cometer los actos irregulares pretendidos. La oportunidad para cometer fraude se presenta cuando alguien tiene el acceso, conocimiento y tiempo para realizar sus irregulares acciones. Las debilidades del control interno o la posibilidad de ponerse de acuerdo con otros directivos o empleados para cometer fraude (colusión) son ejemplos de oportunidades para comportamientos irregulares.

Menciona el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) que la oportunidad tiene dos componentes:

a) Información General: La persona, usando y abusando de su posición de confianza planificará el fraude; y

b) **Habilidades Técnicas:** La persona piensa o planifica como cometer el fraude, con la idea de que el riesgo de ser sorprendido es muy bajo, sabe, que debe actuar de manera secreta, individual (en algunos casos), y muy consciente de la probabilidad de cometer con gran éxito un fraude. Podemos considerarlo como la capacidad requerida para poder cometer el fraude. Definir el tipo de fraude: un contador puede modificar la información financiera, un vendedor retiene depósitos de los clientes, un comprador recibe sobornos o altera precios, etc.

- *Racionalización:* Es la actitud equivocada de quien comete o planea cometer un fraude tratando de convencerse a sí mismo (y a los demás si es descubierto), consciente o inconscientemente, de que existen razones válidas que justifican su comportamiento impropio; es decir, tratar de justificar el fraude cometido. Ejemplos de racionalización para justificar el fraude cometido pueden ser: alegar baja remuneración (convencerse de que no es fraude sino una compensación salarial, un préstamo), falta de reconocimiento en la organización (convencerse de que es una bonificación), fraude cometido por otros empleados y/o directivos (convencerse de que si otros cometen fraudes el fraude propio está justificado).

Este elemento sucede antes de realizar el fraude, no se refiere a la justificación ex post, sino que trata de no verse como un delincuente. Después de que la acción fue cometida, este elemento tiende a desaparecer, pues solo la primera vez que el ser humano realiza un acto contrario a sus valores le molesta, posteriormente se convierte en algo fácil y común.

El Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011) refiere la existencia de ciertas áreas críticas en las cuales pueden generarse fraudes, que deben ser identificadas por el Experto

Contable Administrativo Forense, sobre la base de técnicas de auditoría y de investigación:

- Contratación pública o administrativa
- Licitaciones y concursos
- Evaluación y calificación de propuestas dentro de licitaciones y concursos
- Adjudicación de contratos
- Negociación de contratos
- Ejecución contractual
- Fiscalización de contratos administrativos de obra pública
- Asignación de recursos para programas de apoyo

Igualmente, el mencionado autor corporativo indica que entre las formas más comunes para detectar una actividad fraudulenta pueden considerarse:

- Informantes internos o externos
- Detecciones accidentales
- Auditorías internas
- Controles internos

- Auditorías externas
- Otros mecanismos formales

Tanto la Administración como los especialistas en fraude pueden guiarse para la detección de actividades ilícitas, por señales de alerta que se presentan en la entidad en áreas y proceso críticos o que son inherentes a la operación.

Estas señales pueden identificarse de distintas formas, a través de auditorías internas o externas, análisis comparativos, estadísticos, financieros, entrevistas, etc.

- Indicadores que señalan que el administrador principal, pasa por alto los más importantes controles internos contables.

- Falta de controles en áreas o procesos críticos.

- Señales de que el personal de finanzas tiene problemas con el administrador principal.

- Alta influencia del administrador principal sobre la organización, en lo que respecta a condiciones y compensaciones de remuneración y su estatus en la misma.

- Compleja estructura organizacional cuya sofisticación no aparenta ser lo mejor para las operaciones y tamaño de la entidad.

- Poco personal y que requiera que los empleados trabajen más de lo normal, que no les permita vacaciones y se produzcan excesos de pago por horas extras.

- Alta rotación del personal clave en el área de finanzas, como es el caso del tesorero y del contralor.

- Cambios constantes en los auditores externos y asesores legales.

- Pocos conocimientos en materia de control interno y debilidad del mismo en algunas áreas que requieren reforzamiento,

- Funciones incompatibles en personal clave.

- Revisión analítica que detecta saldos que no pueden ser razonablemente explicados

- Transacciones importantes y poco usuales, particularmente al cierre del ejercicio

- Dificultad en la obtención de evidencia de auditoría

- Presión porque se concluya la auditoría en un tiempo menor a lo normal y bajo condiciones difíciles.

- Presencia constante de situaciones que provocan retrasos.

- Evasivas o respuestas poco razonables por parte de la administración a requerimientos de los auditores.

- Uso indebido de medios de la empresa para actividades personales
- Uso no autorizado de activos de la empresa: negligencia, bajo rendimiento laboral, incumplimiento de labores u horarios asignados, desperdicio intencional de material e inventarios.
- Bajos controles en la salvaguarda de activos, inventarios
- Manipulación, falsificación o alteración documental por miembros de la empresa y/o con la participación de terceras partes.
- Extravío de documentos originales
- Uso indebido de políticas contables
- Relaciones con proveedores con mala reputación.

Para hablar de los tipos de fraude financiero, Matheus (2006), parte de que el mismo “es la distorsión de la información financiera con ánimo de causar perjuicio a otros” (p. 23), lo que le lleva a clasificarlo en: Corporativo y Laboral. Mientras que Urbina (2005), lo categoriza en interno y externo.

- *El Fraude Corporativo:* Es el que comete la empresa (alta gerencia), para perjudicar a los usuarios de estados financieros (prestamistas, inversionistas, accionistas, Estado, sociedad).

- *El Fraude Laboral:* Se encuentra vinculado a la malversación de activos, por lo que consiste en aquel fraude que cometen los empleados para perjudicar a la empresa.

- *El Fraude Interno*: Consiste en la participación directa de un empleado para obtener ganancias personales, en estos casos el empleado si es el perpetrador del fraude. Sus manifestaciones más comunes son la malversación de fondos y la apropiación indebida de bienes o servicios. Explica Urbina (2005), que a diferencia del atacante externo, los empleados de una empresa poseen conocimiento y disponen de mayores oportunidades para explotar vulnerabilidades existentes. Por esta razón, el fraude interno sigue siendo altamente costoso y difícil de identificar, el ambiente de control interno, la cultura organizacional de prevención y la ejecución rápida de acciones asertivas al presentarse situaciones de este tipo, son fundamentales para su minimización.

- *El Fraude Externo*: Consiste en la participación indirecta de un empleado por negligencia, ignorancia o por el pensamiento negativo del perpetrador, en estos casos el empleado no está involucrado directamente. Indica Urbina (2005) que este fraude va dirigido directamente contra la compañía por individuos o diversas entidades como los propios clientes, proveedores o criminales, sean individuales u organizados.

Elementos Legales y Normativos que Regulan la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.

De acuerdo a Castillo y otros (2012) la Experticia Contable Administrativa Forense es un examen o revisión de carácter pericial objetivo, crítico, sistemático y selectivo, por ende las actuaciones que deben realizar los profesionales que actúan como expertos designados por un Juez, se encuentran regulados por el sistema jurídico, al orientar la forma de recolección y evacuación de pruebas realizadas bajo el protocolo de la

debida autorización y custodia. Adicionalmente, junto al sistema jurídico de cada país, se encuentran los acuerdos bilaterales o entre bloques internacionales suscritos en torno a la lucha contra la corrupción, dentro de los cuales se ubica la justificación de la aplicación de este modelo de auditoría que constituye una herramienta para la detección de hechos fraudulentos dentro de los entes públicos.

Subrayan los autores en referencia que, los basamentos legales que sustentan la Experticia Contable Administrativa Forense pertenecen al sistema jurídico exclusivo de cada país y es en este marco como se debe ejecutar la labor de la Experticia Contable Administrativa Forense. Igualmente, anotan que con respecto a los aspectos técnicos que caracterizan la Experticia, estos se fundamentan en las normas y procedimientos de auditoría emanados de los entes fiscalizadores que regulan esa materia. Indicando la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (2002):

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos que guían o deben observarse en el trabajo de auditoría, referidas no sólo a las cualidades personales del auditor, sino también, al ejercicio de su juicio en el desarrollo del examen y a la información relativa a él, cuyo propósito es mejorar la calidad en la ejecución de los trabajos, pues con estas normas, se busca asegurar el desempeño de las labores de auditoría, estas normas también se apoyan o complementan en las normativas de las asociaciones federativas del gremio de contadores públicos, como por ejemplo en Venezuela.

Ahora bien, para los investigadores en referencia al hacer una comparación entre las normas de Auditoría Financiera y las normas de Auditoría Forense, resulta notable las semejanzas en sus estructuras, debido a que la primera dio origen a las demás modalidades de auditoría, sin embargo, en las normas relativas al informe, se presenta una notable

distinción, pues en la Auditoría Financiera se pueden expresar cuatro tipos de informe, en función al resultado de la labor del auditor; mientras que en la Auditoría Forense, la última norma se refiere a la presentación detallada de un informe escrito, en donde se incluya los resultados, conclusiones y recomendaciones, debidamente sustentados independientemente del resultado de la investigación.

Explican que la Auditoría Forense o auditoría de estado, se realiza con el propósito de demostrar o esclarecer uno o más hechos deshonestos, pues cuando una investigación de este tipo se lleva a cabo es porque se intenta hallar las causas y los responsables de tales hechos, para así aplicar las medidas correctivas, disciplinarias o de denuncia ante los órganos competentes, quienes establecerán sanciones a quienes infrinjan sus deberes, y de alguna forma causen daño al patrimonio del Estado o de la organización.

En este sentido, la Auditoría Forense se lleva a cabo bajo los lineamientos de una auditoría oficial en razón de constituir una investigación objetiva, tendente a efectuar un examen de las actividades del conjunto de instituciones relacionadas con la nación, donde se realizan diversas acciones que incluyen investigaciones, averiguaciones, análisis e inspecciones e incluye también, todo tipo de operaciones que realicen los órganos del Estado, tanto financieras como de cualquier otra índole propia de sus funciones.

De manera que, la Auditoría Forense es un medio para combatir la corrupción, constituye un importante modelo de control y de investigación gubernamental, que ayuda a detectar y combatir los delitos cometidos contra

los bienes del Estado, por parte de empleados públicos y así, contribuir a proteger la economía del país.

1. Elementos Legales y Normativos

Tal y como se indicó en las bases teóricas de esta investigación, en atención a lo expuesto por Uzcátegui (2004), cuando afirma que en la actualidad, no se cuentan con principios y normas de Auditoría Forense estándares de general aceptación; dentro de la investigación se ha recurrido a la normativa legal que regula los peritajes o experticias. En Venezuela es el Código Orgánico Procesal Penal (2012), el que rige en esta materia, al expresar en el artículo 224: "Los o las peritos deberán poseer título en la materia relativa al asunto sobre el cual dictaminarán, siempre que la ciencia, el arte u oficio estén reglamentados. En caso contrario, deberán designarse a personas de reconocida experiencia en la materia". Por esta razón todos los funcionarios adscritos a la Brigada de Experticias Contables del CICIPC cuentan con el título de Licenciados en Contaduría Pública.

El Fiscal del Ministerio Público debe señalarle a los peritos asignados, los aspectos más relevantes que deben ser objeto de la peritación, sin que esto sea limitativo y el plazo dentro del cual presentaran su dictamen. De acuerdo a este marco legal Cabrera y Rojas (2002) señalan que la prueba pericial es una prueba de naturaleza personal, pues el medio de prueba se integra por la opinión a dictamen de una persona y al mismo tiempo una prueba indirecta, pues proporciona conocimientos técnicos para valorar los hechos controvertidos pero no un conocimiento directo sobre cómo ocurrieron los hechos; por esta razón, los delincuentes se esfuerzan en ocultar o desfigurar las evidencias de sus delitos y la justicia necesita ciertas garantías como la reserva de pruebas y la detención preventiva para evitar que aquello ocurra una vez que se les identifica.

Es por ello que el Código Orgánico Procesal Penal (2012) en el artículo 181, establece la licitud de la prueba, cuando señala que "los elementos de convicción solo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al proceso conforme a las disposiciones de este Código". De igual manera el artículo 182, establece la libertad de prueba, cuando señala: "salvo previsión expresa en contrario de la ley, se podrán probar todos los hechos y circunstancias de interés para la correcta solución del caso y por cualquier medio de prueba".

Lo que lleva a inferir que un medio de prueba, para ser admitido, debe referirse, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad. Los Tribunales podrán limitar los medios de prueba ofrecidos para demostrar un hecho o una circunstancia, cuando haya quedado suficientemente comprobada con las pruebas ya practicadas.

2. Elementos Jurídicos y Contables

Para desarrollar este apartado, es necesario dejar claro que los elementos jurídicos contables a los que se está haciendo referencia corresponden a aquellos que son obtenidos durante el examen forense, para la obtención de la evidencia, y que ésta sea válida y aceptada en los tribunales judiciales. Indicando Rozas (2012) que los Expertos Contables Administrativos Forenses tienen que obtener evidencia para apoyar una investigación relacionada con un crimen económico, asunto que a menudo conlleva mucho tiempo y esfuerzo.

De manera que, en términos judiciales, la evidencia puede ser de cualquier tipo, solamente requiere estar vinculada con los asuntos tipificados

por la ley. Por consiguiente, va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoria.

La evidencia, se diferencia de la prueba, ya que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. La evidencia se clasifica como directa y circunstancial:

- *La Evidencia directa* Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de sus sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la corte (tribunal).

- *La Evidencia circunstancial:* Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros, tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

Tanto la evidencia directa como la circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada.

Indica Roza (2012) que otra forma de clasificar la evidencia, es en documental y secundaria:

- *La Evidencia documental:* Es aquella que está contenida por escrito y en documentos, diferenciándola claramente de la *evidencia oral*. La regla de

evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo.

Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero éstos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba.

El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.

- *La Evidencia secundaria*: Es aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilms, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.). De hecho tiene que tener una vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

3. Normas de Auditoria

Tal y como lo plantean Castillo y otros (2012) en la actualidad no existe un cuerpo definido de principios y normas de Auditoria Forense, sin embargo, dado que este tipo de auditoria en términos contables es mucho más amplio que la Auditoria Financiera, por extensión debe apoyarse en principios y normas de auditoria generalmente aceptadas y de manera especial en normas referidas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, tales como las normas de auditoría SAS N° 82 y N° 99 y la Ley Sarbanes Oxley.

3.1. Normas de Auditoría SAS N° 82 “Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros”

Esta norma entró en vigencia a partir de 1997 y clarificó la responsabilidad del auditor por detectar y reportar explícitamente el fraude y efectuar una valoración del mismo. Al evaluar el fraude administrativo se debe considerar 25 factores de riesgo que se agrupan en tres categorías:

1. Características de la administración e influencia sobre el ambiente de control (seis factores);
2. Condiciones de la industria (cuatro factores); y
3. Características de operación y de estabilidad financiera (quince factores).

De manera especial se debe resaltar que el SAS N° 82 señala que el fraude frecuentemente implica:

- (a) una presión o incentivo para cometerlo; y
- (b) una oportunidad percibida de hacerlo. Generalmente, están presentes estas dos condiciones.

3.2. Normas de Auditoría SAS N° 99 “Consideración del fraude en una intervención del estado financiero”

Esta declaración reemplaza al SAS N° 82 “Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros” y enmienda a los SAS N° 1 “Codificación de normas y procedimientos de auditoría” y N° 85

“Representaciones de la Gerencia” y entró en vigencia en el año 2002. Aunque esta declaración tiene el mismo nombre que su precursora, es de más envergadura que el SAS N° 82 pues provee a los auditores una dirección ampliada para detectar el fraude material y da lugar a un cambio substancial en el trabajo del auditor.

Este SAS acentúa la importancia de ejercitar el escepticismo profesional durante el trabajo de auditoria. Asimismo, requiere que un equipo de auditoria:

1. Discuta en conjunto cómo y dónde los estados financieros de la organización pueden ser susceptibles a una declaración errónea material debido al fraude.

2. Recopile la información necesaria para identificar los riesgos de una declaración errónea material debido al fraude.

3. Utilice la información recopilada para identificar los riesgos que pueden dar lugar a una declaración errónea material debido al fraude.

4. Evalúe los programas y los controles de la organización que tratan los riesgos identificados.

5. Responder a los resultados del gravamen.

Finalmente, este SAS describe los requisitos relacionados con la documentación del trabajo realizado y proporciona la dirección con respecto a las comunicaciones del auditor sobre el fraude a la gerencia, al comité de auditoría y a terceros.

Expone Rozas (2012) que el descubrimiento de que existe el fraude también tiene implicaciones en el informe del auditor de la compañía pública referente al control interno sobre los informes financieros. El Estándar 2 del PCAOB indica que el fraude de cualquier magnitud por parte de la administración principal es al menos una deficiencia importante y puede ser una debilidad material en el control interno sobre los informes financieros. Esto incluye el fraude por parte de los niveles más altos de la administración que incluso ocasiona errores no importantes. Si el auditor decide que el fraude por parte de los altos niveles de la administración es una debilidad material, el informe del auditor del control interno sobre los informes financieros contenía una opinión adversa.

A veces los auditores identifican riesgos de errores materiales debidos al fraude, que tienen implicaciones de control interno. También puede haber casos en los que la consideración del auditor de los programas y controles contra el fraude de la administración, identifiquen deficiencias que no disminuyen estos riesgos de fraude.

El auditor debe comunicar estas cuestiones al comité de auditoría si se consideran como deficiencias importantes o debilidades materiales. Cuando se auditan los estados financieros de una compañía pública, el auditor debe considerar esas deficiencias cuando audite los controles internos sobre los informes financieros.

La revelación de un posible fraude a las partes que no sean los niveles administrativos altos del cliente y su comité de auditoría, por lo general, no es la responsabilidad del auditor. Dicha revelación se estipula en el código de conducta profesional del auditor y puede violar las obligaciones legales de confidencialidad. Los resultados de los procedimientos del auditor pueden

indicar un riesgo tan importante de errores materiales resultado del fraude que el auditor debe considerar retirarse de la auditoría.

El retiro puede depender de la integridad de la administración y la diligencia y cooperación de la administración y consejo directivo en la investigación del fraude potencial e implementar las acciones adecuadas.

Algunos elementos clave desarrollados por esta norma, son:

- Énfasis creciente en el escepticismo profesional. Los auditores deben considerar diferentes posibilidades u oportunidades de ocurrencia de fraude a fin de diseñar pruebas de auditoría específicas en respuesta a los riesgos identificados.

- Honestidad, teniendo en cuenta el ambiente de control y las características o entorno sobre el cual puede desarrollarse el fraude. Algunos elementos a tener en cuenta podrían ser los incentivos gerenciales, las oportunidades que generan las debilidades de control, y las justificaciones racionales del fraude.

- Discusiones con la gerencia. Deben mantenerse reuniones e indagar activamente sobre el riesgo asociado al fraude y el conocimiento que el personal pudiera tener sobre la ocurrencia de dichos eventos.

- Es importante brindar a los empleados la oportunidad de denunciar las prácticas fraudulentas que pudieran ocurrir en la organización. El auditor es ahora responsable de proveer una seguridad razonable que los estados financieros se encuentran libres de errores materiales, sean éstos causados por error o fraude. Por lo tanto, deben encarar cada compromiso de auditoría

con escepticismo profesional y jamás asumir que la gerencia es honesta. La posibilidad de ocurrencia de fraude siempre debe estar presente en las consideraciones y acciones que tome el auditor en el curso de su trabajo.

3.3. Ley Sarbanes-Oxley

En el mes de julio de 2002, el presidente de los Estados Unidos promulgó la Ley Sarbanes-Oxley. Esta ley incluye cambios de amplio alcance en las reglamentaciones federales sobre valores que podrían representar la reforma más significativa desde la sanción de la Securities Exchange Act de 1934. La Ley dispone la creación del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) para supervisar las auditorías de empresas que cotizan y que están sujetas a las leyes sobre valores de la Securities and Exchange Comisión (SEC).

Asimismo, se establece un nuevo conjunto de normas de independencia del auditor, nuevos requisitos de exposición aplicables a las empresas que cotizan y a sus miembros, y severas sanciones civiles y penales para los responsables de violaciones en materia de contabilidad o de informes. También se imponen nuevas restricciones a los préstamos y transacciones con acciones que involucran a miembros de la empresa.

Para las empresas que cotizan valores de los Estados Unidos de Norteamérica, los efectos más destacados de la Ley se refieren a la conducción societaria; la ley obligará a muchas empresas a adoptar cambios significativos en sus controles internos y en los roles desempeñados por su comité de auditoría y la gerencia superior en el proceso de preparación y presentación de informes financieros.

En este sentido, la ley otorga mayores facultades a los Comités de Auditoría que deben estar conformados en su totalidad por directores independientes, donde al menos uno de los cuales debe ser un experto financiero. Este Comité es responsable de supervisar todos los trabajos de los auditores externos, incluyendo la pre-aprobación de servicios no relacionados con la auditoría y a la cual los auditores deben reportar todas las políticas contables críticas, tratamientos contables alternativos que se hubieran discutido para una transacción específica, así como toda comunicación escrita significativa que se haya tenido con la Gerencia. La ley también impone nuevas responsabilidades a los Directores Ejecutivos y Financieros y los expone a una responsabilidad potencial mucho mayor por la información presentada en los estados financieros de sus empresas ya que, entre otros, éstos requieren mantener y evaluar la efectividad de los procedimientos y controles para la exposición de información financiera, debiendo emitir regularmente un certificado al respecto. La ley también impone severas penas por preparar información financiera significativamente distorsionada o por influir o proporcionar información falsa a los auditores.

3.4. Normas Profesionales Relacionadas con Fraudes

3.4.1. Norma Internacional de Auditoría 240: “Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros”

Estas normas brindan una orientación sobre la responsabilidad del auditor para considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros, consideración que debe realizar en términos del riesgo de equivocaciones materiales en los estados financieros y que sean resultantes de fraude y error.

Indica Rozas (2012) que la diferencia entre fraude y error, consiste en:

- El término *fraude* se refiere a un acto intencional realizado por uno o más individuos, ya se trate de administradores, empleados, o terceros, que da como resultado una representación equivocada en los estados financieros. Puede involucrar:

(a) manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos;

(b) malversación de activos;

(c) supresión u omisión, en registros o documentos, de los efectos de las transacciones;

(d) registro de transacciones sin sustancia;

(e) aplicación equivocada de las políticas de contabilidad.

- El término *error* se refiere a equivocaciones no intencionales contenidas en los estados financieros, tales como:

(a) errores matemáticos o de oficina en los registros y en los datos de contabilidad subyacentes;

(b) descuido o interpretación equivocada de los hechos;

(c) aplicación equivocada de las políticas de contabilidad.

La Norma Internacional de Auditoría 240 agrega que la prevención y detección son responsabilidad de la administración, asunto que debe hacer

mediante la implementación y operación continuada de sistemas adecuados de contabilidad y de control interno los cuales reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error. Por consiguiente, el auditor no puede hacerse responsable de tal prevención, y la auditoria anual actúa como fuerza que disuade.

El trabajo del auditor gira, entonces, alrededor de la valoración del riesgo de que el fraude y el error puedan originar que los estados financieros contengan equivocaciones materiales. Con esa base, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoria para obtener seguridad razonable de que se detectan las equivocaciones provenientes de fraude y error y que son materiales para los estados financieros tomados como un todo. En consecuencia, la auditoria tiene limitaciones que le son inherentes.

Por último, el auditor debe comunicar los hallazgos derivados de ello, ya sea mediante comunicaciones dirigidas a la administración, a los usuarios del reporte de auditoria, o a las autoridades reguladoras y a las que obligan el cumplimiento.

Al interior de la profesión contable (auditores independientes) existe un entendimiento profesional respecto de qué es fraude, se asume la responsabilidad por detectarlo e informar sobre el mismo, y se tiene especialmente en cuenta su caracterización cuando se utiliza computador para cometerlo:

Fraude se define como una tergiversación de un hecho material o importante por parte de una persona, del cual esa persona sabe que es falso o inexacto o ha sido obtenido con indiferencia imprudente con respecto a la

veracidad del hecho, con la intención de engañar a la otra parte y, como resultado, la otra parte se ve perjudicada.

La regla 102 del Código de Conducta Profesional del AICPA establece que un miembro del AICPA no debe tergiversar a adrede los hechos. Un profesional que haya sido encontrado violando esta disposición de la regla 102 podría ser demandado por el cliente por fraude o por otra parte perjudicada.

3.4.2. Auditing Standard N° 2 de la PCAOB: “Auditoria del control interno sobre el proceso de presentación de reportes financieros desempeñada junto con una auditoria de estados financieros” (Junio 2004)

El PCAOB Auditing Standard No. 2 describe una auditoria integrada de estados financieros y del control interno sobre la presentación de reportes financieros. De acuerdo con ello, es un estándar integrado que:

1. Direcciona tanto el trabajo que se requiere para auditar el control interno sobre la presentación de reportes financieros y la relación que esa auditoria tiene con la auditoria de estados financieros, y

2. Se refiere a la atestación de la valoración que realiza la administración respecto de la efectividad del control interno como la auditoria del control interno sobre la presentación de reportes financieros.

La Junta PCAOB decidió que esas auditorias se deben integrar a causa de que los objetivos de, y el trabajo implicado en el desempeño, de una

auditoria del control interno sobre la presentación de reportes financieros y de una auditoria de estados financieros están estrechamente relacionados. Además, la Sección 404(b) de la Sarbanes-Oxley Act provee que la atestación que el auditor hace de la valoración que realiza la administración respecto del control interno no debe ser sujeto de un contrato separado.

Cada auditoria provee al auditor con información relevante para la evaluación que el auditor hace de los resultados de la otra auditoria. Por ejemplo, el descubrimiento que el auditor hace de declaraciones equivocadas en los estados financieros mientras desempeña los procedimientos de la auditoria de estados financieros señala que pueden existir debilidades en el control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía. Dada la significancia de estas interrelaciones, la Junta clarificó que, para conducir y reportar sobre los resultados de una auditoria del control interno sobre la presentación de reportes financieros buscando cumplir el Auditing Standard No. 2, el auditor también tiene que auditar los estados financieros de la compañía.

No obstante el hecho de que las dos auditorías están interrelacionadas, la auditoria integrada deriva en dos objetivos separados: expresar una opinión sobre la valoración que realiza la administración respecto de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía y expresar una opinión respecto de si los estados financieros están declarados de manera razonable.

En las compañías más pequeñas, o en las compañías con operaciones menos complejas, el comportamiento ético y los valores nucleares de un grupo de la administración principal que está involucrada directamente en las interacciones diarias con las partes internas y externas puede reducir la

necesidad de elaborados sistemas de control interno. La Junta espera que el auditor ejerza razonable juicio profesional al determinar la extensión de la auditoría del control interno y desempeñará solamente aquellas pruebas que son necesarias para determinar la efectividad del control interno de la compañía.

Se requiere que la administración base su valoración de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía en una estructura conceptual confiable, reconocida, establecida por un cuerpo de expertos que siguió procedimientos de debido proceso para desarrollar la estructura conceptual. En los Estados Unidos, el Committee of Sponsoring Organizations («COSO») de la Treadway Comisión publicó Interna. Control - Integrated Framework.⁶ La publicación de COSO (a la que simplemente se le refiere como COSO) provee una estructura conceptual confiable para los propósitos de la valoración que realiza la administración.

Una auditoría del control interno sobre la presentación de reportes financieros es un proceso extensivo que incluye algunas etapas, incluyendo planeación de la auditoría, evaluación del proceso que usó la administración para desempeñar su valoración de la efectividad del control interno, obtención de un entendimiento del control interno, evaluación de la efectividad tanto del diseño como de la operación del control interno, y formación de una opinión sobre si es efectivo el control interno sobre la presentación de reportes financieros.

El objetivo del auditor es expresar una opinión sobre si la valoración, o conclusión de la administración, respecto de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros está declarada de manera razonable, en todos los aspectos materiales. Para soportar su opinión, el

auditor tiene que obtener evidencia respecto de si es efectivo el control interno sobre la presentación de reportes financieros.

De diversas maneras el auditor obtiene esta evidencia, incluyendo la evaluación y prueba del proceso de valoración que usa la administración; el trabajo de evaluación y prueba que respecto del control interno desempeñan otros tales como los auditores internos; y la prueba de la efectividad de los controles que realiza el mismo auditor.

3.5. Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoria Interna

El marco para la práctica profesional de la auditoria interna emitido por el The Institute of Internal Auditors «IIA» (Instituto de Auditores Internos), a través de una serie de normas internacionales, consejos para la práctica de la auditoria interna y otros documentos, orienta el accionar del auditor interno cuando se enfrenta a la posibilidad de fraudes en la organización. Otros documentos e informes técnicos también constituyen valiosos parámetros y referencias autorizadas para el desarrollo de la Auditoria Forense; entre estos se pueden mencionar los siguientes:

- *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, de la National Commission on Fraudulent Financial Reporting, más conocida como Comisión Treadway

- *Report of the Nation on Occupational Fraud and Abuse* de la Association of Certified Fraud Examiners - ACFE

Metodología Seguida en la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros.

En el desarrollo de una Experticia Contable Administrativa Forense, independientemente de su modalidad, se siguen por lo general los mismos pasos, los cuales son: diagnóstico del ente a examinar, formulación de programas, realización de pruebas, obtención de evidencias, evaluación del control interno, la elaboración del pre-informe y del informe final.

Anotan Castillo y otros (2012) que en el caso específico de la Experticia Contable Administrativa Forense, el auditor debe armonizar lo procedimental con las normas legales sustantivas y procesales aplicables en cada caso particular y que fortalecen al proceso investigativo.

Según Badillo (2005) las fases de la Experticia Contable Administrativa Forense corresponden a:

- *Planificación:* En esta fase el Experto entre otros, obtiene un conocimiento general del caso a investigar, analizar los indicadores de fraude existentes, evalúa el control interno, de ser posible definir los programas de Auditoría Forense para la siguiente fase que es la de “ejecución del trabajo” y en caso que sea procedente, continuar con la investigación.

- *Trabajo de Campo:* En esta fase se ejecutan los procedimientos de Auditoría Forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.

- *Comunicación de Resultados:* La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente.

- *Monitoreo del caso*: Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido.

Guardando relación con lo señalado, Soto y Paillacar (2002) ven en la Experticia Contable Administrativa Forense, una alternativa para combatir la corrupción, dado que permite que un profesional desarrolle un trabajo riguroso con los objetivos principales de prevención y la emisión, ante la materialización del riesgo, de conceptos u opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión de la empresa y de las organizaciones en general.

Es por ello que, para establecer un método de investigación en Experticia Contable Administrativa Forense, es necesario tener un marco de referencia, en el contexto de qué tipo de transacciones deben ser objeto de una Experticia Contable Administrativa Forense, esto puede provenir de un catálogo de tipos de transacciones susceptibles de ser investigadas o por muestreo a transacciones que se tipifican.

Por otro lado, el conocimiento relativo al *modus operandis* de los actores que provocan acciones fraudulentas permite al Experto establecer ciertas rutinas de recorrido en su investigación. En esta investigación se han efectuado indagaciones de tipo bibliográficas y entrevistas, pero no se tienen conocimientos relativos a normas que señalen claramente los pasos a seguir en este tipo de Experticia, razón por la cual se estima pertinente señalar las normas relativas a las auditorías internas, que son las que se asemejan en mayor medida a una Experticia Contable Administrativa Forense.

Explican Soto y Paillacar (2002) que para efectuar una evaluación preliminar, desde el punto de vista de una Experticia Contable Administrativa Forense, se debe tener en primer lugar, claridad en cuanto a los riesgos que presentan el cumplimiento de los lineamientos estratégicos de la organización definidos en su visión, misión, filosofía, políticas y metas institucionales.

En esta fase para la evaluación preliminar de los riesgos, el Experto Contable Administrativo Forense debe conocer los modelos de negocios que ha desarrollado la empresa, a fin de dar atención en su examen a aquellos aspectos irregulares que afecten el cumplimiento de los objetivos corporativos. Por lo tanto, en una primera instancia se debe partir por conocer los objetivos en cada nivel de la organización, los cuales deben ser coherentes entre sí. Posteriormente efectuar la evaluación de riesgos que consiste en la identificación y análisis de los factores internos y externos que podrían afectar la consecución de los objetivos. La identificación y análisis de los riesgos es un proceso interactivo continuo y constituye un componente fundamental de un sistema de control interno eficaz.

Siguiendo la metodología de una Auditoria Interna establecida para la evaluación de los riesgos, en una Experticia Contable Administrativa Forense, se deben identificar los problemas y los riesgos que enfrenta la organización, dándoles un orden de acuerdo a las prioridades institucionales, considerando básicamente las tres formas de proceder:

- Clasificación de los riesgos de delitos y fraudes, de acuerdo al impacto que podría tener en la actividad examinada.

- Clasificación de riesgos de acuerdo a la factibilidad de gobernar el riesgo, es decir, la posibilidad o condiciones que estos ofrezcan para su control.

- Clasificar los riesgos de acuerdo a su probabilidad de ocurrencia.

Posteriormente se debe proceder desarrollando las siguientes etapas:

- Asociar riesgos con áreas o procesos del negocio

- Determinar áreas o procesos más expuestos a riesgo

- Determinar áreas o procesos responsables de la gestión de los riesgos

Considerando que el Control Interno es parte del proceso de gestión de la empresa y dado que sus componentes se analizan en el contexto de las acciones que la administración desarrolla cuando gestiona su negocio, se deben desarrollar acciones por parte de la gerencia, durante y después de la evaluación del Control Interno, que son:

- Planificación Estratégica

- Establecimiento de Objetivos

- Gestión de los Riesgos

- Correctivas: El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus

componentes de manera de identificar los puntos débiles que posibiliten la ocurrencia de fraudes o delitos, enfocando los riesgos tanto a los niveles de la organización (internos y externos) como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquellos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo. Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución. Una vez identificados, el análisis de los riesgos de delitos o fraudes incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse
- Definición de las condiciones necesarias para la prevención
- Una definición de responsabilidades

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados delitos y fraudes.

Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en una Experticia Contable Administrativa Forense, en función de las probabilidades por cambios e impacto potencial que plantean:

- Frente a los cambios en el entorno.
- En la redefinición de la política institucional.
- En reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ante el ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- En la incorporación de nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Frente a la aceleración del crecimiento.
- Ante la incorporación de nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más

significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

Destacan Soto y Paillacar (2002) que en esta primera parte del trabajo y con respecto a la importancia y el aprovechamiento que se puede realizar para la identificación y evaluación de los riesgos de delitos y fraudes, en la fase preliminar de una auditoria forense. El diagnóstico preliminar es posible realizarlo desde dos perspectivas:

- Para el conocimiento de los riesgos que presenta el entorno general y específico

- Para el conocimiento de los riesgos internos

Puntualmente, el conocer y comprender el término “riesgo” ha sido una preocupación creciente para los auditores, no obstante que esta preocupación ha estado fuertemente arraigada a la gestión empresarial, principalmente por la agresividad del entorno en el que tienen que actuar. Esta preocupación en la auditoria interna ha llevado a definir el término “riesgo” en la sección “Glosario de los estándares para la práctica profesional de la Auditoria Interna”. La definición para el concepto riesgo es la siguiente: “Riesgo es la incertidumbre de que ocurra un evento que podría tener un impacto en el logro de los objetivos. El riesgo es medido en términos de consecuencias y probabilidades” (p. 27)

En el caso de la Experticia Contable Administrativa Forense, el riesgo es la ocurrencia de delitos o fraudes.

Naturalmente que el interés en el concepto “riesgo” por parte de los Expertos experimenta un cambio desde el riesgo de control, pasando por el riesgo de negocio, hasta el punto de evaluar la probabilidad de riesgo de ilícitos. Cabe señalar que el riesgo del negocio no es necesariamente una consecuencia de la existencia de controles deficientes o que no estén bien definidos, sino que es algo que debe ocurrir en la actividad cotidiana del empresario y que deben enfrentar día a día, ya que la gestión de los negocios requiere asumirlos para obtener una mayor rentabilidad y eficiencia. Por lo tanto, el trabajo del Experto Contable Administrativo Forense no se sustenta solamente en la evaluación del funcionamiento adecuado de un sistema de control interno, sino que debe desarrollar en forma conjunta una búsqueda y evaluación de riesgos que comprometan la seguridad y la gestión de la empresa.

Para lo anterior, la actuación del Experto Contable Administrativo Forense, y en particular, por el rol que le corresponde desempeñar en la búsqueda y análisis de los riesgos, es del todo relevante. Dentro de las funciones de examen de hechos ocurridos y de prevención del Experto Contable Administrativo Forense y que le corresponde realizar, está la de cumplir con una labor de vigilancia del cumplimiento correcto de las políticas, normas e instrucciones de la dirección, asegurando de esta manera, el flujo de la información y la comunicación interna y externa.

Otra de las funciones es la de garantizar la seguridad de las personas y de los activos de la sociedad.

Además de los roles ya enunciados, y dada la importancia que ha adquirido la gestión del riesgo, el Experto Contable Administrativo Forense debe proporcionar un producto adicional a su actividad tradicional de examen

de hechos fraudulentos acontecidos, que debe ser uno de los resultados más relevantes en su actividad, esto es “dar confianza al funcionamiento de la empresa para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la empresa”, constituyéndose, la función de la Experticia Contable Administrativa Forense en un instrumento que apoya a la dirección de la empresa.

En el trabajo del Experto Contable Administrativo Forense identifican los puntos débiles que tengan la actividad o área examinada, descubriendo de esta manera los problemas que debe solucionar la empresa. Junto con la identificación del problema, corresponde deducir los riesgos inherentes que se encuentran asociados a dicho problema y para cada uno de ellos, corresponde involucrarse en la definición de medidas que permitan responder a los riesgos detectados.

1. Conocimiento del Entorno General y Específico: Dado que en la primera etapa de la Experticia están comprendidas las actividades que le deben permitir al experto conocer y comprender el entorno empresarial desde perspectivas macro y micro, se presenta una gran oportunidad para identificar aspectos perjudiciales a la actividad de la organización auditada. El entorno se examina desde diversas vertientes:

Identificación de indicios de presencia del crimen organizado en el medio, que puede ser responsable en la gran mayoría de los fraudes externos, teniendo presente que por general, éstos sólo pueden ser exitosos con la complicidad de uno más empleados de la empresa. Posibilidad de participación deshonestas de empleados de la empresa, quienes ante la posibilidad de enriquecimiento u obtención de recursos en forma ilícita, colaboran con personas externas o actúan individualmente en la defraudación a la empresa

La actuación de gente técnicamente bien preparada, muy conocedora de los negocios y de los mercados, que actúa sin escrúpulos para lograr su objetivo de obtener dinero sin importar la forma en cómo lo obtenga.

El avance tecnológico proporciona las condiciones para la falsificación de todo tipo de instrumentos financieros o documentos que posibiliten la obtención dolosa de dinero. De igual manera, los sistemas informáticos permiten que se produzca una mayor velocidad en el movimiento de fondos posibilitando la realización de un fraude en tiempos ínfimos.

En general, el entorno competitivo en el que actúa la empresa, la agresividad y la velocidad que requiere la gestión de las empresas, proporciona nuevas oportunidades de fraude por errores propios de la operación y gestión empresarial.

Indican Soto y Paillacar (2002) que producto de la globalización, se genera un tipo de fraude internacional, en el cual se involucran personas que participan en la administración de las empresas y que transfieren fondos y gastos obtenidos y realizados en un país para registrarlos en la misma empresa situada en otro país que ofrece ventajas o tratamientos más beneficiosos.

La gestión financiera de las empresas se ha desarrollado a través de instrumentos que presentan una alta complejidad en su manejo y en su administración. Este aspecto asociado al desconocimiento y falta de controles permite la ocurrencia de hechos fraudulentos.

Entre otros, los elementos mencionados deben formar parte del conocimiento preliminar que requiere el auditor forense, en lo relativo al entorno actual de la empresa, siendo importante además examinar no sólo

su relación con los clientes y los competidores, sino que es preciso examinar también en detalle las relaciones con los proveedores, ya que a través de sus precios, manipulación de la calidad de producto y calidad de servicio se genera la posibilidad de hechos fraudulentos.

Por otra parte el experto no puede prescindir en su examen de la posición del ciclo de vida de los productos y de la posible aparición de productos sustitutivos directos o indirectos. De estos elementos se pueden identificar situaciones de riesgo empresarial, que afecten la tendencia general de crecimiento, estancamiento o disminución de la demanda que aún respondiendo a múltiples causas de origen delictivo, se pueden determinar de forma precisa y concluyente.

El objetivo que ha de tener el Experto Contable Administrativo Forense en la realización del análisis externo es el diagnóstico o descubrimiento de las amenazas y oportunidades que el entorno ofrece para el avance de delitos y fraudes, tanto en el ámbito general como específico. Aportar estos elementos le debe permitir además, como parte su evaluación preliminar, identificar los riesgos inherentes que pueden afectar a la empresa auditada.

El examen preliminar que realice el Experto debe permitir la identificación de las áreas críticas para el funcionamiento de la empresa, con las cuales, por medio de su actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, pueda agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. De esta manera el Experto puede, además, contribuir a que la organización cumpla con sus objetivos, aportar un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Para el conocimiento preliminar que debe tener el Experto Contable Administrativo Forense, adquiere gran importancia la identificación de las áreas estratégicas críticas, ya que su conocimiento debe permitir identificar riesgos de delitos y fraudes para la empresa. Tomando como base lo establecido por Morrissey (1995) que propone, a modo de ejemplo, las áreas estratégicas críticas de una institución son las siguientes:

- Estructura y funcionamiento empresarial
- Gestión financiera
- Gestión externa
- De innovación
- Gestión productiva
- En su proyección futura
- Estratégico

2. *Conocimiento y Evaluación Interna:* En la fase preliminar de una Experticia Contable Administrativa Forense se debe conocer, comprender y adquirir una visión global del funcionamiento de la empresa, en sus diferentes perspectivas funcionales y operativas, a través de lo cual debe ser capaz de identificar los puntos fuertes y débiles que, para el tema que nos ocupa, posibilita la ocurrencia de delitos y fraudes. Conociendo estos aspectos, el Experto debe estar en condiciones de prevenir riesgos que afecten la gestión empresarial. La observación preliminar que realiza el

auditor, y en la que debe identificar las amenazas de riesgos, son las siguientes:

- Estudio de los objetivos y la estructura de la organización
- Análisis de información financiera, presupuestaria y operativa
- Análisis funcional de las operaciones; modelos comerciales y operacionales
- Estudio del marco normativo jurídico de la empresa

En esta etapa el Experto Contable Administrativo Forense procederá a un diagnóstico interno con el que podrá comparar los recursos y los medios de la Compañía, con los distintos escenarios del entorno en el que se deben haber identificado las oportunidades y amenazas de la empresa, con los puntos fuertes y débiles que la Compañía tiene para afrontarlos. Con este conocimiento de la entidad, el auditor debe estar en condiciones de identificar los aspectos críticos de operación, es decir los riesgos inherentes de la empresa.

En la etapa de evaluación del control interno, que corresponde realizar para dar una estructura al plan de Experticia es necesario comprender la administración de riesgos que realiza la empresa ya que este elemento introduce un mayor grado de responsabilidad al proceso de toma de decisiones, debiendo los gerentes considerar que tienen un margen más estrecho a la hora de adoptarlas.

Del mismo modo, se enfrentan a una mayor presión para evitar que las cosas salgan mal, debiendo estar permanentemente alertas para encontrar soluciones que permitan mejorar el desempeño de la empresa y el valor que esta tiene para los accionistas.

El Informe Turnbull (Reino Unido 1999) enfatiza los elementos que deben estar presentes en la incorporación de un sistema de control en la empresa, estableciendo:

- El control debiera estar incorporado dentro de la cultura y procesos de la empresa.

- Todos los funcionarios tendrán su cuota de responsabilidad frente a los riesgos y control interno.

- La empresa deberá contar con los conocimientos, habilidades, información y autoridad necesaria para operar y monitorear el sistema de control interno.

- La comunicación es fundamental.

Para operar y mantener un adecuado sistema de control interno, se requiere un enfoque basado en los riesgos. De acuerdo a lo establecido en el Informe Turnbull (Reino Unido 1999), se insta a los directivos y propietarios de empresas a desarrollar dos acciones relevantes:

- Identificar los riesgos significativos para el cumplimiento de los objetivos comerciales

- Implementar sistemas de control interno que permita administrarlos. Por lo anterior, el directorio, los dueños y gerentes de las empresas deben tener claridad de las metas estratégicas de la empresa. De acuerdo a lo expresado en el Informe, se debe propender a administrar los riesgos, aunque se debe dejar en claro que no se pretende motivar su eliminación, ya que asumir riesgos en la gestión dinámica de una empresa, es necesario para captar más oportunidades, debiendo por esto, asumir mayores riesgos si se desea que el negocio tenga éxito en el largo plazo. Por lo tanto, se requiere entonces controles inteligentes y baratos. Para la identificación de riesgos se debe recurrir a la clasificación de ellos, considerando todos los tipos de riesgos, que pueden ser: estratégico, operacional, financiero y cumplimiento normativo.

En la tarea de identificación de riesgos desarrollados en una Experticia Contable Administrativa Forense, las clasificaciones o tipologías que pueden presentarse, entre otras son: fraudes, desfalcos, delitos informáticos, fraude contable, lavado de activos, fraude con tarjetas de créditos, operaciones en cajeros automáticos, y en general, delitos económicos y financieros.

En la actualidad, la revisión de los controles internos se realiza mediante un marco desarrollado en el informe COSO5, modelo que es aplicable en una Auditoría Forense, y por ende que sea recomendable para una Experticia Contable Administrativa Forense. El marco integrado de control que plantea el informe consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control

- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno. Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

Los factores del ambiente de control, según COSO (reconocido por SAS N° 78) que, además de su razón original de evaluación del control interno, contribuyen a la prevención de fraudes y delitos, son los siguientes:

- Integridad y Valores Éticos
- Compromiso de Competencia Profesional

- Consejo de Administración y Comité de Auditoría

- La Filosofía de Dirección y el Estilo de Gestión

- Estructura Organizativa

- Asignación de Autoridad y Responsabilidad
- Políticas y Prácticas en materia de Recursos Humanos.

Refieren, igualmente Soto y Paillacar (2002) en relación al riesgo en la planificación de la Experticia Contable Administrativa Forense que en la fase de planificación de la misma y en la delineación de los programas de auditoría se seleccionan los procedimientos que permitirán lograr un nivel apropiado de riesgo de detección, riesgo basado en nuestras evaluaciones del riesgo inherente y de problemas detectados en el examen al control interno. En el examen de auditoría, principalmente en la aplicación de los procedimientos, tanto las pruebas de cumplimiento como las pruebas sustantivas, respaldan esas evaluaciones y recomendaciones para la prevención de riesgos.

Una vez realizada la identificación, una clasificación y priorización de los riesgos, siguiendo la propuesta especificadas en los puntos anteriores, se deberán decidir sus estrategias para el control a fin de mitigar o evitar los impactos en cada caso examinado. Para adoptar una postura frente a los riesgos clasificados y priorizados teniendo en cuenta una relación clave: Identificar y evaluar el riesgo para adoptar las medidas de control, las cuales pueden ser:

- Identificar en forma anticipada los problemas que generan riesgos de fraudes y delitos, para adoptar las medidas necesarias para su prevención.

- Eliminar los riesgos, solucionado el problema que lo origina.

- Controlar los riesgos en forma total o parcial, construyendo dispositivos o adoptando medidas que permitan asegurar un dominio adecuado por parte del personal que debe administrarlo. Con la identificación de riesgos se debe construir un Mapa de Riesgos que aporte una Visión Integral de la exposición a los riesgos y de la importancia de ellos, logrando con ello lo siguiente:

- Facilita un proceso de auto evaluación y prevención en la empresa.

- Proporciona una base sólida para elaborar el Plan de trabajo, orientando la experticia al examen de áreas críticas de riesgo de fraudes y delitos.

- Se unifican conceptos, criterios y escala de evaluación para el análisis de riesgos.

- Exámenes enfocados hacia los procesos claves del negocio en los cuales existe el riesgo de ilícitos.

- Mayor cultura de riesgo y control en la empresa.

- Se facilita la comunicación con las áreas.

El examen del control interno establecido por la entidad, ayudará al Experto Contable Administrativo Forense a determinar la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución de las pruebas sustantivas y de cumplimiento que deba realizar, sentando las bases sobre las que razonará la evidencia obtenida.

Lo anterior lleva a señalar que las tareas que va a desarrollar el experto se planifican con anterioridad al comienzo del trabajo, fijándose unos criterios objetivos y constantes sobre los que basa la planificación y programación de la auditoria. Dicha planificación y programación de la Experticia Contable Administrativa Forense especificará los procedimientos de auditoria que se van a emplear, la extensión que se dará a las pruebas, el momento en que éstas se van a aplicar, y los papeles de trabajo donde se registrarán los resultados.

La planificación y programación inicial debe ser objeto de un seguimiento continuo durante la ejecución del trabajo, con el fin de adaptarla a las circunstancias cambiantes -sobre todo en la mente del auditor forense-, debido a que, a medida que va introduciéndose en el núcleo de la entidad auditada, va descubriendo problemas, defectos e inconvenientes, así como nuevas necesidades y riesgos que su programa de trabajo que debe ir agregando y corrigiendo.

Plantean Soto y Paillacar (2002) que para la ejecución de una Experticia Contable Administrativa Forense, se han de observar las siguientes etapas:

- 1. Evaluación Preliminar de la Empresa*

- Estudio del Plan Estratégico, los objetivos y la estructura de la organización.

- Evaluación de los riesgos del entorno empresarial

- Evaluación de los sistemas de información financiera, presupuestaria y operativa.

- Control Interno: Análisis funcional de las operaciones, modelos comerciales y operacionales.

- Estudio del marco normativo jurídico.

- Identificación de las amenazas y debilidades que originan riesgos de fraude o acciones ilícitas.

- Conocimiento de sus aspectos operacionales críticos con problemas y riesgo de acciones ilícitas.

2. Evaluación de Riesgos

- Definición de procesos riesgosos

- Evaluación preliminar de riesgos

- Factores críticos de riesgos

- Indicadores claves para la identificación de riesgos

- Identificación y evaluación de factores o áreas de riesgos.

3. Planificación de la Experticia Contable Administrativa Forense

- Construcción de la Matriz de Foco Estratégico para relacionar los procesos con los objetivos estratégicos de la empresa.

- Construcción de una Matriz de Criterio de Riesgos.

- Mapa Integral de Procesos y Riesgos

- Mapa de la Experticia

- Planificación de la Experticia

- Programación de la Experticia

En relación a la etapa de planeación Canon (2001) señala que esta etapa consiste en establecer los objetivos específicos, determinando los varios pasos a ser tomados, y definir el trabajo para controlar la conducta del compromiso dado a tiempo y con fijación de los costos, la información y personas del recurso disponible, y la libertad concedida para llevar a cabo el trabajo.

Los hechos y circunstancias de cada compromiso de contabilidad forense son únicos y deben repasarse para desarrollar un plan de acción conveniente que parta de los objetivos del compromiso y los métodos a utilizar. La planificación adecuada le impedirá al Experto dirigir en la dirección equivocada o con errores de compromiso la auditoria, pues muchos estudios

de operaciones en proyecto, por ejemplo, requieren un mayor conocimiento de contabilidad de costos o de presupuestos, que de auditoría.

De inmediato que existe una orden judicial para adelantar la investigación, la Fiscalía nombra al ente que va a realizar la experticia. El contador encargado y los ayudantes más experimentados asignados al trabajo, deben entender claramente su propósito, y cada procedimiento que se adopte debe encaminarse directamente hacia ese fin. Si la experticia se va a realizar en un ente público los organismos fiscalizadores deben tener independencia tanto del poder legislativo como del ejecutivo para la realización de su actividad fiscalizadora y la credibilidad de sus resultados, con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de auditoría, lo cual significa que los organismos fiscalizadores no deben responder a los deseos de intereses políticos concretos.

Explica Uzcátegui (2004) que el plan de trabajo de la Experticia Contable Administrativa Forense debe contener:

a) *Determinación del periodo a investigar:* Teniéndose en cuenta que el delito económico presupone un periodo determinado y una actividad o actividades específicas, se debe definir el periodo a investigar, lo que plantea ventajas como facilidades y agilidad en el trabajo de las personas y entidades que van a suministrar información.

b) *Identificación de las personas o grupo de personas cuyo movimiento económico se va a investigar:* El investigador puede ir ampliando el círculo de personas naturales y jurídicas a investigar tales como familiares, amigos, socios, sociedades o firmas que se puedan identificar mediante el análisis de documentos como declaraciones de renta, extractos de cuentas bancarias,

escrituras de constitución de sociedades y de compra de bienes inmuebles, entre otros.

c) Determinación de las fuentes y clases de información necesaria para la investigación. Es conveniente definir la fuente y clase de información que se utilizara en el proceso investigativo, para proceder a solicitarla en forma ordenada, completa y oportuna.

4. Desarrollo de la Experticia Contable Administrativa Forense

- Análisis profundo de las operaciones y de la efectividad de sus sistemas, controles e informes operativos.
- Aplicación de procedimientos de revisión y obtención de evidencias.
- Documentación con los papeles de trabajo de la experticia.

De acuerdo a Canon (2001) los Expertos Contables Administrativos Forenses deben presumir la posibilidad de deshonestidad a diferentes niveles de la administración, incluyendo colusión, anulación de controles internos y falsificación de documentos, por lo que deben hacer pruebas de confirmación para detectar fraude utilizando los conceptos sobre escepticismo profesional. Esta técnica incluye:

- Solicitud de registros y controles que se tengan establecidos.
- Confirmaciones escritas con documentos de soporte.

- Solicitud de información con el uso de formatos, para obtener datos completos y precisos.

- Establecimiento de fuentes alternas con el propósito de analizar si el implicado o los implicados se encuentran registrados en la cámara de comercio u otro tipo de entidades financieras.

- Prueba de cuentas que los auditores no prueban normalmente por considerarse de bajo riesgo o inmateriales.

- Entrevistas.

Esta información puede ser obtenida en:

www.bdigital.ula.ve

- Organismos y archivos gubernamentales.

- Base de datos comerciales.

- Fuentes financieras (extractos, créditos, inversiones)

- Fuentes empresariales, industriales y comerciales.

- Títulos Valores (acciones, fondos de inversión, operaciones a futuro, certificados)

- Registros Públicos (registros de propiedad, licencias, etc.)

Señala Uzcátegui (2004) que para que las pruebas puedan ser habilitadas como evidencia legal para acusación deben cumplirse con los siguientes factores de admisibilidad:

- Orden del Juez competente para investigar y recopilar evidencia.
- Deben ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- No haber cometido divulgación de la información con las personas comprometidas.
- No haber cometido mala manipulación y contaminación de las evidencias, borrar información por descuido.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias, puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la Fiscalía, el Juez o la Defensa que puede interponer una contrademanda o pedir una anulación del juicio. En este sentido, la Declaración Sobre Normas y Procedimientos de Auditoría N° 10 declara: "Para ser adecuada, la evidencia tiene que ser válida y relevante. La validez de una evidencia depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene". Para evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia, el auditor forense debe

considerar si tal evidencia obedece a la ley, es admisible por la Ley, y es suficientemente persuasiva para apoyar la conclusión, considerando su calidad y cantidad, así como la cadena de causalidad de la evidencia.

5. Evaluación de Resultados de la Experticia

- Identificación de los problemas a solucionar
- Identificación de las mejoras a reportar
- Evaluación de los riesgos y sus efectos
- Análisis de las causas y posibles soluciones a los problemas que dan origen a riesgos

6. Preparación de Informes

- Redacción de las observaciones y recomendaciones específicas y conclusiones de la Experticia Contable Administrativa Forense.
- Identificación de recomendaciones de ampliación de criterios y parámetros de evaluación.
- Determinación de los indicadores de riesgos
- Recomendaciones para la reformulación del modelo operativo de la entidad.
- Informe de Experticia Contable Administrativa Forense.

Anota Canon (2001) que los análisis y conclusión del Experto Contable Administrativo Forense deben ser basadas sobre todo en los conceptos teóricos válidos sujetos a las reglas, prácticas o normas y en la ley aplicable. El Código Orgánico Procesal Penal establece en su artículo 239 las características del informe, el cual deberá contener, de manera clara y precisa, el motivo por el cual se practica la experticia, la descripción de la persona que sea objeto de la misma, la relación detallada de los exámenes practicados, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto del peritaje conforme a los principios o regla de su ciencia o arte.

Al formar una conclusión, el Experto Contable Administrativo Forense debe apoyar la conclusión con la evidencia apropiada suficiente, el o ella debe recoger la información y la evidencia exigida para apoyar su conclusión, como los análisis, notas de la entrevista, declaraciones por escrito, pistas y los documentos de apoyo, generalmente se expresan las conclusiones a través de un informe escrito.

Al expresar una conclusión, el informe del Experto Contable Administrativo Forense debe ser entendible, bien organizado, documentado y consistente. Según The Canadian Institute of Chartered Accountants este debe:

a. Describir los hechos que se relacionan con el propósito del compromiso;

b. Describir el mandato;

c. Proporcionar información necesaria para entender la materia y ambiente específico al compromiso;

d. Especificar la naturaleza y alcance del trabajo realizado y la evidencia recopilada;

e. Los hechos pertinentes, y las asunciones usadas;

f. Descripción de los acercamientos usados y los métodos aplicados;

g. Explicación de los factores importantes considerados para formular la conclusión;

h. Labores pertinentes, los horarios, el informe del documento y otra información útil;

i. Comunicación de los resultados del trabajo y por parte del contador investigador- forense los resultados y/o opinión en los problemas sometidos;

j. Identificación del nombre de contador investigador-forense.

k. Especificación de las restricciones en el uso del informe y las limitaciones de la conclusión.

Finalmente, el Experto Contable Administrativo Forense no debe expresar una conclusión en un párrafo y contradecirse en el siguiente. Sin embargo, la descripción escrita del pro y el contra del problema en cuestión puede, a menudo ser una excelente guía para quienes reciben el informe. Inclusive hacer uso de gráficas y cuadros, especialmente en los casos de valuación. Estos deben presentarse en el informe como anexos y pueden emplearse para reflejar tendencias en producción o en ventas, para mostrar el impacto sobre el volumen de negocios, del tiempo, las restricciones

gubernamentales, la inflación y muchas otras circunstancias fuera del control de la administración de los negocios, así como de aquellas que están bajo su control.

Estos, son útiles para presentar hechos y estimaciones basadas sobre tales hechos, a personas que no entiendan fácilmente la significación de Estados Financieros. Las gráficas se usan a veces eficazmente en los juzgados, donde crean una impresión sobre el jurado que no puede lograrse fácilmente mediante una narración de hechos en terminología contable convencional.

7. Seguimiento de Recomendaciones y Compromisos de Auditoría

- Planificación para el seguimiento de las recomendaciones y de los compromisos de Auditoría.

- Revisión de cumplimiento de recomendaciones.

- Evaluación de compromisos de auditoría

- Informe final de Experticia

- Actualización del mapa de riesgos

- Resguardo de la información de respaldo.

Canon (2001) al referirse a las etapas de la Experticia Contable Administrativa Forense agrega la etapa correspondiente al Testimonio ante la Corte, indicando que además del informe escrito, las Cortes normalmente

exigen al contador que comunique la conclusión oralmente como parte de su testimonio, en este momento los clientes o los jueces generalmente aprecian las opiniones precisas.

Habitualmente el título de Contador Público acredita a su tenedor como un experto en asuntos relacionados con la contabilidad. Sin embargo, en la mayor parte de los casos ventilados en un Tribunal, el testimonio del contador se restringirá a aquella parte del trabajo de contabilidad que hubiere sido realizada por él, o bajo su directa supervisión y en su presencia. En ningún otro sector de la experiencia profesional, llega a ser tan significativa la independencia del contador como cuando es llamado como testigo experto. Cualquier indicio de parcialidad que deje adivinar su testimonio, desacreditara sus declaraciones y puede ser descalificado como testigo competente.

La posibilidad de que se requiera dar testimonio ante los tribunales después de una investigación especial, enfatiza aún más el extremo cuidado requerido en la ejecución del trabajo, así como la precaución necesaria en la preparación del informe. En muchos casos ventilados en el Tribunal, se ha observado que los abogados contrarios se interesan, no tanto en examinar rigurosamente cada detalle del informe del contador, sino en tratar de destruir su testimonio por medio de dos estratagemas:

- Tratando de restarle importancia argumentando que está basado en alguna presunción del contador (tal como la aceptación como exacto, de un inventario inicial de algún año anterior, obviamente no presenciado por el contador atestiguante).

Enfatizando exageradamente algún pequeño error de parte del testigo y, por ese medio, desacreditando su informe entero bajo la teoría de que probablemente contiene otros errores.

- La mayor parte de los abogados no conocen de contabilidad, y la mayor parte de los jurados malinterpretan completamente el testimonio contable. El contador testigo debe tener cuidado de presentar su caso clara y concisamente, y de evitar fraseología técnica.

En otro orden de ideas, pero en relación a la metodología que debe seguirse en la Auditoría Forense, Soto y Paillacar (2002), considera importante el aspectos de la administración de la actividad de Auditoría Forense, lo que les lleva a señalar que como en toda actividad profesional deben existir claras reglas respecto a las prioridades, recursos y resultados que se espera, en abierta consideración de los objetivos propuestos, que en nuestra opinión pueden ser de carácter preventivo y de investigación de hechos de alto riesgo. En este sentido adecuan algunas de las normas establecidas para el desempeño de la auditoría interna:

1. Planificación: Deberá existir un director o encargado de este servicio de auditoría, quien debe establecer planes basados en riesgos y prioridades. Dichos planes deberán ser consistentes con los objetivos propuestos por la investigación.

2. Comunicación y Aprobación: El director o encargado de la auditoría debe comunicar los planes y requerimientos de recursos de la actividad de auditoría incluyendo los cambios provisorios significativos, a quienes contratan el servicio y en abierta coordinación con otras unidades y equipos interesados en el resultado de la investigación. No olvidar que en la mayoría

de los casos, se trabaja con unidades policiales de órganos gubernamentales.

3. *Administración de Recursos:* El director o encargado de la auditoria debe asegurar que los recursos para desarrollar el servicio, sean adecuados, suficientes y efectivamente asignados para cumplir con el plan aprobado.

4. *Políticas y Procedimientos:* El director o encargado de la auditoria debe establecer políticas y procedimientos para guiar la actividad de auditoria forense.

5. *Coordinación:* El director o encargado de la auditoria debe compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos relevantes para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

6. *Informe al consejo y a la Dirección Superior:* El director o encargado de la auditoria debe tener claridad de la información que se debe entregar en forma interina o anticipada, de acuerdo a las necesidades y requerimientos del caso. El informe también debe incluir exposiciones de riesgo relevantes.

7. *Naturaleza del Trabajo:* La actividad de Auditoria Forense recoge, evalúa y contribuye con evidencias que soportan la investigación, con el objeto de prevenir transacciones ilícitas o para detectar las pruebas necesarias para tipificar un hecho de carácter delictual.

8. *Atención a los Riesgos:* En su carácter de actividad preactiva y preventiva debe asistir a la organización mediante la identificación y evaluación de las exposiciones significativas a los riesgos de fraude y

corrupción, y la contribución a la mejora de los sistemas de gestión de riesgos y control. Por tanto, la Auditoria Forense debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas a fraudes e irregularidades, especialmente en aquellos que puedan vulnerar los sistemas de información, colocando gran atención en lo siguiente:

- Confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa,
- Protección de activos, y
- Cumplimiento de leyes, regulaciones y contratos.

9. Registro de la Información: Los auditores forenses deben registrar información relevante que les permita soportar las conclusiones y los resultados del trabajo.

El director o encargado de la auditoria debe controlar el acceso a los registros del trabajo, deberá obtener aprobación de la autoridad que corresponda o de consejeros legales antes de dar a conocer tales registros a terceros.

El director o encargado de la auditoria debe establecer requisitos de custodia para los registros del trabajo. Estos requisitos de retención deben ser consistentes con las guías de la organización y cualquier regulación pertinente u otros requerimientos.

10. Supervisión del Trabajo: Los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo, y el desarrollo profesional del personal.

11. Criterios Para la Comunicación: Las comunicaciones deben incluir los objetivos y alcance del trabajo así como las conclusiones correspondientes, las recomendaciones, y los planes de acción. La comunicación final de resultados debe incluir, la opinión general del auditor forense.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De acuerdo a la revisión documental y bibliográfica realizada sobre la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros, se observa:

Para el objetivo específico **señalar las reflexiones que ofrece la doctrinaria en relación a la experticia contable administrativa forense como medio de prueba en los delitos financieros**, se concluye

- Los delitos económicos, comportan una conducta que se asocia a sectores privilegiados de la sociedad, en razón que es allí donde suelen presentarse, específicamente en el seno de grandes empresas, generando perjuicios económicos significativos que han venido a desestabilizar la confianza del público en el sector financiero.

- Un mecanismo para poder establecer la responsabilidad penal por estos delitos es la experticia contable administrativa, la cual haciendo uso de un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción, procura ofrecer medios de prueba obtenidos de ciertas rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales que en la definitiva van a informar al Juez para que éste tome una decisión basada en opiniones objetivas y así llegar al fin deseado que es la justicia.

- El experto contable administrativo, deberá tener un perfil profesional en el que conjuguen los conocimientos como contador y auditor habitual con

capacitaciones en aspectos de investigación legal y formación jurídica, recolección de pruebas y evidencias, para que a la postre, demuestre sus habilidades en el manejo y evaluación del control interno y procedimientos de auditoría, que lo destaquen como un profesional de alta idoneidad y como un auxiliar de la justicia de obligada consulta.

- En Venezuela la experticia contable administrativa encuentra su fundamento legal en el Código Orgánico Procesal Penal (2012), específicamente en:

Artículo 223: "El Ministerio Público realizará u ordenará la práctica de experticias cuando para el examen de una persona u objeto, o para descubrir o valorar un elemento de convicción se requieran conocimiento o habilidades especiales en alguna ciencia, arte u oficio".

Artículo 111, numeral 3, el Ministerio Público tiene entre sus atribuciones: "Requerir de organismos públicos o privados, altamente calificados, las prácticas de peritajes o experticias pertinentes para el esclarecimiento de los hechos objetos de investigación sin perjuicio de la actividad que desempeñen los órganos de policías de investigaciones penales".

Por lo que se trata de una actividad procesal, bajo un encargo judicial, elaborada por personas diferentes a las partes del proceso, altamente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante el cual se suministran al juez razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos, cuya percepción o entendimiento escapan a las aptitudes del común de las personas.

En este sentido, los organismos oficiales venezolanos encargados de llevar a cabo esta experticia contable administrativa forense es el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) a través de su Brigada de Experticias Contables, aunque la DISIP que también cuenta con un grupo de expertos, y más recientemente la Guardia Nacional, de igual forma en la parte privada, existen firmas auditoras especializadas que realizan experticias, no obstante cuando existen denuncias por hechos fraudulentos (materia penal) el órgano principal para realizar la investigación es el CICPC.

- Dentro de la experticia contable administrativa, la auditoria forense es una herramienta significativa para el aporte de medios de prueba en los delitos financieros, por tratarse de una auditoria especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. Realizándose con la finalidad de constatar los hechos que ocasionaron el delito, por lo que se le reconoce como una metodología efectiva para profundizar la lucha contra la corrupción. Lo que le ha llevado a realizar adaptaciones a los nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros.

- La experticia forense contable como medio de prueba debe ofrecer el convencimiento sobre determinados hechos, por lo que debe referirse, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad. Tomando en cuenta que los delitos financieros, comprenden una amplia gama de actividades ilegales, incluidos el fraude, pánico financiero, información privilegiada, etc, de allí que su incidencia sea incalculable sobre el mercado de capitales y las finanzas públicas, por

lesionar el tráfico comercial, mercantil o estrictamente financiero, atacando directamente el interés social del orden público económico.

Para ello haciendo uso del fraude afectan el patrimonio de las instituciones financieras, y de paso el de sus clientes, por lo que se considera comporta un acto intencional de uno o más individuos dentro de la administración, empleados, o terceras partes. De allí que frecuentemente involucre de manera simultánea tres elementos, que en su conjunto conforman el denomina “triángulo del fraude”:

- *Motivo*: Presión o incentivo (necesidad, justificación, desafío) para cometer el fraude (la causa o razón).

- *Oportunidad Percibida*: El o los perpetradores del fraude perciben que existe un entorno favorable para cometer los actos irregulares pretendidos.

- *Racionalización*: Es la actitud equivocada de quien comete o planea cometer un fraude tratando de convencerse a sí mismo (y a los demás si es descubierto), consciente o inconscientemente, de que existen razones válidas que justifican su comportamiento impropio; es decir, tratar de justificar el fraude cometido.

En otro orden de ideas, para el objetivo específico **Elementos Legales y Normativos que Regulan la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros**, se concluye que ciertamente son varios los elementos que regulan a la experticia contable administrativa, aun cuando los basamentos legales que la sustenta pertenecen al sistema jurídico exclusivo de cada país y es en este marco como se debe ejecutar la labor de la Experticia Contable Administrativa

Forense. Igualmente, anotan que con respecto a los aspectos técnicos que caracterizan la Experticia, estos se fundamentan en las normas y procedimientos de auditoría emanados de los entes fiscalizadores que regulan esa materia.

Realizándose la Auditoría Forense o auditoría de estado, con el propósito de demostrar o esclarecer uno o más hechos deshonestos, pues cuando una investigación de este tipo se lleva a cabo es porque se intenta hallar las causas y los responsables de tales hechos, para así aplicar las medidas correctivas, disciplinarias o de denuncia ante los órganos competentes, quienes establecerán sanciones a quienes infrinjan sus deberes, y de alguna forma causen daño al patrimonio del Estado o de la organización.

En este sentido, la Auditoría Forense se lleva a cabo bajo los lineamientos de una auditoría oficial en razón de constituir una investigación objetiva, tendente a efectuar un examen de las actividades del conjunto de instituciones relacionadas con la nación, donde se realizan diversas acciones que incluyen investigaciones, averiguaciones, análisis e inspecciones e incluye también, todo tipo de operaciones que realicen los órganos del Estado, tanto financieras como de cualquier otra índole propia de sus funciones.

De manera que, la Auditoría Forense es un medio para combatir la corrupción, constituye un importante modelo de control y de investigación gubernamental, que ayuda a detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado, por parte de empleados públicos y así, contribuir a proteger la economía del país.

Dentro de los elementos que regulan la Experticia Contable Administrativa como medio de prueba en los Delitos Financieros se encuentran:

1. Elementos Legales y Normativos, pues aun cuando no se cuentan con principios y normas de Auditoria Forense estándares de general aceptación; dentro de la investigación se ha recurrido a la normativa legal que regula los peritajes o experticias y que en Venezuela corresponde al Código Orgánico Procesal Penal (2012), regular esta materia, al expresar en el artículo 224: "Los o las peritos deberán poseer título en la materia relativa al asunto sobre el cual dictaminarán, siempre que la ciencia, el arte u oficio estén reglamentados. En caso contrario, deberán designarse a personas de reconocida experiencia en la materia". Por esta razón todos los funcionarios adscritos a la Brigada de Experticias Contables del CICIPC cuentan con el título de Licenciados en Contaduría Pública. Debiendo el Fiscal del Ministerio Público señalarles a los peritos asignados, los aspectos más relevantes que deben ser objeto de la peritación, sin que esto sea limitativo y el plazo dentro del cual presentaran su dictamen.

Asimismo la norma adjetiva penal en el artículo 181, establece la licitud de la prueba, cuando señala que "los elementos de convicción solo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al proceso conforme a las disposiciones de este Código". De igual manera el artículo 182, establece la libertad de prueba, cuando señala: "salvo previsión expresa en contrario de la ley, se podrán probar todos los hechos y circunstancias de interés para la correcta solución del caso y por cualquier medio de prueba". Lo que lleva a inferir que un medio de prueba, para ser admitido, debe referirse, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad. Los Tribunales podrán limitar los medios de

prueba ofrecidos para demostrar un hecho o una circunstancia, cuando haya quedado suficientemente comprobada con las pruebas ya practicadas.

2. Elementos Jurídicos y Contables, son los obtenidos durante el examen forense, para la obtención de la evidencia, y que ésta sea válida y aceptada en los tribunales judiciales. De allí que los Expertos Contables Administrativos Forenses deban obtener evidencia para apoyar una investigación relacionada con un crimen económico, aplicando técnicas y procedimientos de tipo contable, significando que se trata de una evidencia que va mucho más allá de la evidencia tradicional de auditoría.

3. Normas de Auditoría, aun cuando no existe un cuerpo definido de principios y normas de Auditoría Forense, la misma debe estar apoyada en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas y de manera especial en normas referidas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, tales como las normas de auditoría SAS N° 82 (responsabilidad del auditor por detectar y reportar explícitamente el fraude y efectuar una valoración del mismo), y N° 99 y la Ley Sarbanes Oxley (provee a los auditores una dirección ampliada para detectar el fraude material y da lugar a un cambio substancial en el trabajo del auditor)

4. Normas Profesionales Relacionadas con Fraudes, dentro de estas se encuentra:

- Norma Internacional de Auditoría 240: “Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros”, la cual brinda una orientación sobre la responsabilidad del auditor para considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros, consideración que

debe realizar en términos del riesgo de equivocaciones materiales en los estados financieros y que sean resultantes de fraude y error.

- Auditing Standard N° 2 de la PCAOB: “Auditoria del control interno sobre el proceso de presentación de reportes financieros desempeñada junto con una auditoria de estados financieros” (Junio 2004), hace referencia a la auditoria integrada de estados financieros y del control interno sobre la presentación de reportes financieros.

5. Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoria Interna, se refiere a un conjunto de normas para la práctica profesional de la auditoria interna emitido por el The Institute of Internal Auditors «IIA» (Instituto de Auditores Internos), a través de una serie de normas internacionales, consejos para la práctica de la auditoria interna y otros documentos, orienta el accionar del auditor interno cuando se enfrenta a la posibilidad de fraudes en la organización.

Cambiando de tema, y haciendo referencia al objetivo específico **Metodología Seguida en la Experticia Contable Administrativa Forense como Medio de Prueba en los Delitos Financieros**, se concluye que en el desarrollo de una Experticia Contable Administrativa Forense, independientemente de su modalidad, se siguen por lo general los mismos pasos, los cuales son: diagnóstico del ente a examinar, formulación de programas, realización de pruebas, obtención de evidencias, evaluación del control interno, la elaboración del pre-informe y del informe final. Por ello que el experto deba armonizar lo procedimental con las normas legales sustantivas y procesales aplicables en cada caso particular y que fortalecen al proceso investigativo. La razón de ello es que la experticia contable administrativa es una alternativa para producir medios de prueba en los

casos de delitos financieros, además que es una herramienta efectiva para combatir la corrupción, dado que permite que un profesional desarrolle un trabajo riguroso con los objetivos principales de prevención y la emisión, ante la materialización del riesgo, de conceptos u opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión de la empresa y de las organizaciones en general.

Es por ello que, para establecer un método de investigación en Experticia Contable Administrativa Forense, es necesario tener un marco de referencia, en el contexto de qué tipo de transacciones deben ser objeto de una Experticia Contable Administrativa Forense, esto puede provenir de un catálogo de tipos de transacciones susceptibles de ser investigadas o por muestreo a transacciones que se tipifican.

Por otro lado, el conocimiento relativo al modus operandis de los actores que provocan acciones fraudulentas permite al Experto establecer ciertas rutinas de recorrido en su investigación. En esta investigación se han efectuado indagaciones de tipo bibliográficas y entrevistas, pero no se tienen conocimientos relativos a normas que señalen claramente los pasos a seguir en este tipo de Experticia, razón por la cual se estima pertinente señalar las normas relativas a las auditorías internas, que son las que se asemejan en mayor medida a una Experticia Contable Administrativa Forense.

Recomendaciones

Siguiendo los resultados de la investigación, se recomienda a la Maestría en Derecho Procesal Penal dictada por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Los Andes, profundizar sobre el tema de la experticia contable administrativa frente a la práctica delictiva financiera.

A la policía científica adoptar un procedimiento estandarizado para minimizar los errores que puedan contaminar o vulnerar los medios de prueba obtenidos a partir de la experticia contable administrativa.

A la comunidad jurídica venezolana, que se conjuga en los distintos colegios de abogados establecidos a lo lar y ancho de la república realizar jornada de formación y capacitación para los profesionales del derecho en relación a la experticia contable administrativa y su importancia para la producción de medios de prueba eficaces como consecuencia de los delitos financieros.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abanto Vásquez, M. (2000). **Derecho Penal Económico. Parte Especial**. Lima: Idemsa.
- Aftalión. (1966). "El bien jurídico tutelado por el Derecho Penal Económico", en **Revista de Ciencias Penales**, T. XXV, N° 2, Instituto de Ciencias Penales, Santiago de Chile
- Alsina, H (1956). **Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial**. Buenos Aires, Ediar S. A. Editores.
- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Guía Para su Elaboración**. Caracas: Editorial Episteme.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela .**Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2635**. (Extraordinaria).
- Azuaje, R. (2008). **Propuesta de Plan de Estrategias de Motivación para el Personal Académico de la Universidad Nacional Abierta. Caso: Centro Local Metropolitano**. Universidad Nacional Abierta. Centro Local Metropolitano. Ingeniería Industria. Caracas.
- Bacigalupo, E. (2000). **Derecho Penal Económico**. Buenos Aires: Hammurabi.
- Badillo, J. (2005). **Auditoría Forense**. Documento en línea. Disponible en: www.isaca.org.ec/docdown/.Auditoría_Forense_Fundamentos.pdf.
- Bajo, M., y Bacigalupo, S. (2002). **Derecho Penal Económico**. (2da. ed.). España: Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Barreto, H., y Barreto, B. (1997). **Principios de Derecho penal. Límites a las Funciones Legislativa y judicial**. (2da. ed.). Santa Fé de Bogotá, Colombia: ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- Bavaresco, A. (2006). **Proceso Metodológico en la Investigación: Cómo hacer un Diseño de Investigación**. (5ta ed.). Maracaibo, Venezuela: Ediluz.

- Bielsa, R. **Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal**. Buenos Aires: Roque Depalma Editor.
- Bramont-Arias, L., y García Cantizano, M. (1999). **Manual de Derecho Penal Económico. Parte General**. (4ta ed.). Lima: Editorial San Marcos.
- Briceño, Y. (2009). **Metodología utilizada por los Profesionales de la Contaduría Pública para Practicar Auditoría Financiera Forense en el Proceso Penal**". Trabajo de grado presentado como requisito previo para optar al título de Especialista en Contaduría, mención Auditoría. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela.
- Briceño, L. (2005). **Evaluación del sistema de control interno tributario de la organización avícola y pecuaria Granja La Rosa, C.A. Municipio San Francisco estado Zulia**. Trabajo Especial de Grado presentado para optar al Grado de Especialista en Contaduría, Mención Auditoría. . Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado y Universidad del Zulia. Convenio UCLA-LUZ. Maracaibo, Venezuela.
- Cabrera, J. y Rojas, A. (2002). "El Papel de la Auditoría Forense en el Saneamiento de las Funciones Gubernamentales". **Ponencia presentada en el X Congreso Venezolano de Contaduría Pública**. Carabobo: Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo.
- Cafferata, J. (1998). **La prueba en el proceso penal, con especial referencia a la ley 23.984**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Calvo Piña, L. (2010). **Implementación de un Sistema Contable Computarizado en la Fábrica Alfarera ubicada en el Valle de Tumbaco Provincia de Pichincha para el Periodo del 01 Al 31 de Enero del 2008**. Tesis presentada previa a la obtención del Título de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA. Universidad Técnica de Cotopaxi. Unidad Académica de Ciencias Administrativas y Humanísticas. Carrera Ingeniería en Contabilidad y Auditoría. Latacunga, Ecuador.
- Cano, M., y Castro, R. (2012). **Auditoría Forense**. Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana, INC.
- Cano, M. (2001). **La Auditoría Forense Como Herramienta Contra la Corrupción**. Trabajo presentado en el II Congreso Nacional de

- Contaduría Pública. Núcleo Universitario "Rafael Rangel. **Universidad de Los Andes**. Trujillo, Estado Trujillo, Venezuela.
- Carnelutti, F. (1961). "La Lucha del derecho Contra el Mal. Publicado en el libro de Miguel Fenech. **Derecho Procesal Penal**. Tomo V. Barcelona, España: Editorial Labor.
- Castillo, L., Figueredo, C., y Méndez, E. (2012). "La Auditoria Forense en América Latina (Casos Colombia, Venezuela y Ecuador)". **Gestión y Gerencia**. Vol. 6, N° 1, enero-abril. 26-46.
- Climent Durán, C. (2005). **La Prueba Penal**. España: Editorial: Tirant lo Blanch
- Código Penal (2000). **Gaceta Oficial N° 5.494 Extraordinario**, de fecha 20 de octubre de 2000.
- Código Civil. (1982). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990 Extraordinario**, de fecha 26 de julio de 1982.
- Couture, E. (1990). **Las Reglas de la Sana Crítica**. Montevideo: Editorial Ius
- Cruz, F. (2000). "Discriminación e Ineficiencia en la persecución del Delito Económico". **La Inevitable Perversión del Sistema Penal**. España.
- Chambi, G. (2012). **Auditoria Forense, Características Principales**. Documento en línea. Disponible en: http://www.mailxmail.com/auditoria-forense-caracteristicas-principales_h
- Delgado, R. (2010). **Las Pruebas En El Proceso Penal Venezolano**. (4ta. ed.) aumentada y puesta al día conforme a la reforma del COPP del 4 de septiembre de 2009 y jurisprudencia del TSJ. Caracas: Vadell Hermanos Editores, C.A.
- Devis Echandia, H. (1993). **Teoría General de la Prueba Judicial**. Medellín, Colombia: Editorial Diké.
- Devis Echandia, H. (1967). **Tratado de Derecho Procesal Civil**. Tomo V. Bogotá: Temis.
- Diccionario Práctico de la Lengua Española Larousse (2001).

- El Giudice, M., y El Giudice, L. (2009). **La Investigación Penal, Criminal y Criminalística en el Código Orgánico Procesal Penal**. Caracas: Vadell Hermanos Editores, C.A.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2002). **Declaración de Normas de Auditoría (DNA), Publicaciones Técnicas (PT) y Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP), de Aceptación General en Venezuela**. TOMO II. 5º Edición. Caracas: Fondo Editorial de Contador Público Venezolano.
- Fernández, J. (2004). **Corrupción y Fraude**. México, D.F: Roca Editorial,
- Fernández, M. (1978). **Derecho Penal Económico**. España: Ed. Civitat.
- Florián, E. (1933). **Elementos del Derecho Procesal Penal**. Traducción de Leonardo Prieto Castro. Barcelona, España: Bosch Casa Editorial.
- García de Leroux, R. (2008). "El Conocimiento Para la Toma de Decisiones". **Gerentia**. Documento en línea. Disponible en: http://www.uft.edu.ve/postgrado/gerentia/Documentos_Gerentia_8/Archivos%20PDF%20GERENTIA%208/GERENTIA-8_4_RG.pdf
- García Cavero, P. (2007). **Derecho Penal Económico**. (2da ed.). Perú: Editora Jurídica Grijley.
- García, C., y Díaz, E. (2005). **Competencias del Contador Público en el Peritaje Contable Judicial**. Trabajo de grado presentado como requisito previo para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela
- Gómez, G. (2011). **Estados Financieros**. Documento en línea. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/estados-financieros-basicos/>
- Guerrero, M. (2013). **Aplicación de la Sana Crítica en la Valoración de la Prueba de Experticia Científica**. Proyecto de Trabajo especial de Grado presentado para optar al título de Especialista en Derecho Procesal General. Universidad Católica Andrés Bello. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela.
- Hernández, H. (2011). **Delitos Financieros y Política Criminal**. Documento en línea. Disponible en:

http://www.uac.edu.co/images/stories/publicaciones/revistas_cientificas/es_cenarios/volumen-9-no-1/art09.pdf

- Horgren, C. (1994). **Contabilidad Financiera**. (1994). (5ta ed.) México.
- Hurtado, J. (2006). **Metodología de la investigación holística**. Caracas: Sipal.
- Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS (2011). **Introducción a la Auditoría Forense**. Documento en línea. Disponible en: http://www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf
- Kieso, D., y Weygandt, J. (1986). **Introducción a la Contabilidad**. (3ra ed.). México: Editorial Limusa.
- Lamas Puccio, L. (s/f). **Derecho Penal Económico Aplicado al Código Penal**. Lima.
- Landrove Díaz, G. (1978). **Los fraudes Colectivos**. Barcelona, España: Bosch, Casa Editorial, S.A.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control. (2010). **Gaceta Oficial N° 6.013** Extraordinario del 23 de diciembre de 2010.
- Ley de Protección de Víctimas, Testigos y demás Sujetos Procesales. (2006). **Gaceta Oficial N° 38.536** de fecha 04 de octubre de 2006.
- Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada. (2005). **Gaceta Oficial N° 5789E** de fecha 26 de octubre de 2005.
- Ley Contra la Corrupción. (2003). **Gaceta Oficial N° 5.637 Extraordinario**, de fecha 07 de abril de 2003.
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. (2003). **Gaceta Oficial N° 37.606** de fecha 09 de enero de 2003.
- López, P. (2008). **Investigación criminal y criminalística**. (3ra ed.). Bogotá: Editorial Temis.
- Maldonado, M. (2003). **Auditoría Forense: Prevención e Investigación de la Corrupción. Financiera**. (1ra. ded.). Editora Luz de América.

- Martos Núñez, J. (1987). **Derecho Penal Económico**. Madrid: Edit. Montecorvo.
- Matheus, E. (2006). **La Auditoría Forense como Herramienta de Control de la Corrupción en Entes Gubernamentales**. Trabajo de Grado para optar al Grado de Especialista en Contaduría Mención: Auditoría. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela.
- Mazuelos Coello, J. (1995). "Abuso de Poder Económico". En: **Control Social y Dogmática Penal**. Lima: Editorial San Marcos.
- Meigs, W. (2000). **La Base de Decisiones Gerenciales**. Colombia: Ed. McGraw – Hill Interamericana S.A.
- Meigs, R., y Meigs, W. (1992). **La Base de Decisiones Gerenciales**. (8va ed.). Colombia: Ed. McGraw – Hill Interamericana S.A.
- Méndez, S. (2002). **Propuesta de una Metodología Para la Práctica de Experticias Contables en el Cuerpos de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del Estado Mérida**. Trabajo de grado para optar al título de Magíster en Ciencias Contables. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Mendoza, F., y Moreno, L. (2010). **Analizar el Valor probatorio de la Experticia en el Proceso Penal Venezolano**. Trabajo Especial de Grado presentado para optar al título de Abogado. Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, Estado Zulia, Venezuela.
- Mendoza, J., Ardila, G., Ramírez, S., y Salas, N. (2010). **Proceso Penal Venezolano. Estudio Jurídico**. Programa de Formación de Grado. Universidad Bolivariana de Venezuela. Caracas.
- Miranda Gallino, R. (1979). **Delitos contra el orden económico**. Buenos Aires: Ediciones Pannedille.
- Molina, H. (2007). **Teoría General de la Prueba**. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Documento en línea. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/109/dtr/dtr7.pdf>

- Montoya, R. (2011). **La manipulación de la experticia utilizada como herramienta principal al momento de una investigación criminal.** Trabajo de grado presentado como requisito previo para optar al título de Abogado. Universidad José Antonio Páez, San Diego, Estado Carabobo, Venezuela
- Moras Mon, J. (1997). **Manual de Derecho Procesal Penal.** (4ta ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Normas Internacionales de Auditoría (2005). **Fraude y Error.** Ecuador.
- Ovalle Favela, J. (2013). **Teoría General de la Prueba.** Documento en línea. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/93/dtr/dtr13.pdf>
- Pérez Sarmiento, E. (2005). **La Prueba en el Proceso Penal Acusatorio.** Caracas: Editorial Vadell Hermanos.
- Pyle, W. y Larzon, K. (1985). **Contabilidad Básica.** (1ra ed.). Ed. Voluntad;
- Reyna Alfaro, L. (2004). **Fundamentos de Derecho Penal Económico.** México: Ángel Editor.
- Reyes, A. (1980). **Derecho Penal.** Bogotá. Universidad Externado de Colombia.
- Pérez, E. (2005). **Comentarios al Código Orgánico Procesal Penal.** (4ta. Ed.). Caracas: Editorial Vadell hermanos.
- Presidencia de la República. (2012). Código Orgánico Procesal Penal. **Gaceta Oficial N° 6.078** de fecha 15 de junio de 2012.
- Quintero Hernández, H. (2010). **Los Delitos en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.** Colombia.
- Ramos, C. (2012). **Delitos Financieros y Económicos.** Instituto de Investigación Jurídica. Universidad Nacional Autónoma de Honduras. Honduras.

- Rodríguez, G. (2011). **Valoración de la Experticia en el proceso penal Venezolano**. Trabajo de grado presentado como requisito previo para obtener el título de Abogado. Universidad José Antonio Páez. San Diego, Valencia, Estado Carabobo, Venezuela.
- Rodríguez, G. (2010). **La planificación tributaria del impuesto sobre la renta como estrategia de gestión empresarial en la Comercializadora Venezolana de Electrodomésticos, C.A.** Trabajo Especial de Grado presentado como requisito previo para optar al título de Especialista en Tributación. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela.
- Rozas, A. (2012). "Auditoria Forense". **UIPUKAMAYOC** | Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 16 N° 32, pp. 73-101 (2009) UNMSM, Lima – Perú ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica)
- Ruíz, W., y Ruíz, J. (2014). **Medios de Prueba y Criminalística**. (3ra ed.). actualizada con el Código Orgánico Procesal Penal. Barquisimeto, Venezuela: Editorial Horizonte, C.A.
- Ruíz Roa (1995). **El Análisis de la Gestión Administrativa**. México: Editorial MacGrawHill Interamericana.
- Sarmiento, R. (2004). **Contabilidad General Actualizada**. (10ª ed.). Quito, Ecuador: Editorial Voluntad.
- Schwarzenberg, C. (1997). **Las Técnicas de Estudio para un Aprendizaje Efectivo**. Ediciones de la Universidad Ezequiel Zamora. Barinas, Venezuela: Colección Docencia Universitaria.
- Sentis Melendo, S. (1985). **La Prueba**. Buenos Aires: Editorial Ejea.
- Serra Domínguez, M. (1991). **Comentarios al Código Civil y Complicaciones Forales**. Tomo XVI. Madrid. Editorial EDERSA.
- Soto, G., y Paillacar, C. (2002). **Auditoria Forense Una Nueva Especialidad**. Departamento de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago. Santiago de Chile.

- Tiedemann, K. (1993). **“Parte General del Derecho Penal Económico”**. Documento en línea. Disponible en: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_1993_02.pdf
- Torres, G. (2009). “Derecho Internacional de la Empresa”. En **GestioPolis**. Documento en línea. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/economia/derecho-internacional-de-la-empresa.htm> [Consulta: 2014, octubre 29]
- Urbina, V. (2005). **Auditoría de Fraudes en el Sector Financiero Privado. Período 2000 - 2003**. Tesis de grado previa a la obtención del título de Auditoría en Gestión de Control. Escuela Superior Politécnica del Litoral. Guayaquil, Ecuador.
- Uzcátegui, L. (2004). **Auditoria Forense: Práctica Contables para Detectar el Fraude en la Administración Pública**. Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito para optar al Título de Licenciada En Contaduría Pública. Departamento de Ciencias Económicas y Administrativas. Núcleo “Rafael Rangel”. Universidad de Los Andes. Trujillo, Estado Trujillo, Venezuela.
- Vásquez, J. (1992). **Contabilidad: Siglo XXI**. (3ra. Ed.). Quito, Ecuador: Editorial McGraw – Hill Interamericano.
- Velasco, A. (2010). **Guía breve para la elaboración del anteproyecto y desarrollo del proyecto de investigación**. Mérida, Venezuela.
- Villafranca, D. (2002). **Bases Legales**. Documento en línea. Disponible en: <https://bianneygirald077.wordpress.com/2013/01/22/bases-legales/>
- Vivas, F. (2010). **El Sistema Procesal Penal en Venezuela**. Documento en línea. Disponible en: <http://abogadoespecialista.blogspot.com/2010/05/el-sistema-procesal-penal-en-venezuela.html>