



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



**RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR
PÚBLICO EN SU ACTUACIÓN COMO
AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE
INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y
CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



**RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO
AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS,
PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**

Campus Bárbula, Octubre 2015



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



**RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION
COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES
CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**

Tutor:
Esp. Elias Oswaldo Henríquez Granada

Autor:
Barreno Nieves Greta Irene

**Trabajo de Grado presentado para optar al título
de Magister en Ciencias Contables**

Campus Bárbula, Octubre 2015



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION
COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES
CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**

Tutor:
ELIAS OSWALDO HENRRIQUEZ

Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA
Por. **ELIAS OSWALDO HENRRIQUEZ**
C.I: V-5.386.999

Campus Bárbula, Octubre 2015



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



CONSTANCIA DE APROBACION

Nosotros miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo titulado: **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**, presentado por: Barreno N. Greta I C.I: V-12.145.955, para optar al título de: Magister en Ciencias Contables, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como: _____, a los _____ días del mes de _____ del año _____

Coordinador

Miembro Principal

Miembro Principal

Suplente

Campus Bárbula, Octubre 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA



AVAL DEL TUTOR

Dando cumplimiento a lo establecido en el Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo en su artículo 133, quien suscribe **Elías Oswaldo Henríquez Granado** titular de la cédula de identidad N° **5.386.999**, en mi carácter de Tutor del Trabajo de Especialización Maestría titulado:” **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA.**

Presentado por el (la) ciudadano (a) **GRETA IRENE BARRENO NIEVES**, Titular de la cédula de identidad **N° V-12.145.955**, para optar al título de **MAGISTER EN CIENCIAS CONTABLES**, hago constar que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se le designe.

En Valencia a los _____ días del mes de _____ del año dos mil _____.

Firma

C.I:



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA



VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado: "RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA". Presentado por el (la) ciudadano (a): **Barreno N. Greta I** Titular de la Cédula de identidad N° **V-12.145.955**. Para optar al título de Magister en Ciencias Contables, el mismo reúne los requisitos para ser considerado como:

Nombre, Apellido

C.I.

Firma del Jurado

Pedro Fraga 7051526 Pedro A Fraga F

Miriam Solano 5383684 [Firma]

Luis Veloz 13734315 [Firma]

Barbula, Octubre 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA



AUTORIZACIÓN DEL TUTOR

Yo, Elias Henríquez, titular de la Cédula de Identidad N° 5.386.999, en mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado del Programa de la Maestría en Ciencias Contables, titulado: **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**, presentado por la ciudadana, **GRETA IRENE BARRENO NIEVES** titular de la Cédula de Identidad N° V.- **12.145.955**, para optar al título de Magister em Ciencias Contables, hago constar que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En Valencia a los ____ del mes de _____ del año dos mil Quince

Firma: _____

DEDICATORIA

*Dedico en primer lugar a Dios por ser mi fortaleza y guía durante toda mi vida.
También dedico mi esfuerzo a mi madre por estar conmigo en cada paso que doy, por ser mi pilar dándome apoyo y confianza en cada reto que se me presentaba y lo más importante que tengo en la vida mis hijas Gabriela celeste y Crisbell Daniela y sin dudar en ningún momento de mí.*

AGRADECIMIENTO

Dios, por haberme dado la oportunidad de vivir, por estar siempre en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente, por permitirme llegar hasta este momento tan importante de mi formación profesional y por haber puesto en mi camino tantas personas maravillosas que han sido mi soporte, apoyo y compañía durante este gran sueño que es mi carrera.

A mi madre Carmen teresa Nieves, por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, por su esfuerzo, dedicación e incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo, por sus consejos, principios, valores y motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero sobre todo por el gran amor que me han dado en todo este tiempo.

A mis hijas Gabriela Celeste y Crisbell Daniela, por estar en cada momento importante de mi vida y por tenerme tanta paciencia.

A mi tutor Elías Henríquez, por ser parte fundamental en este logro que he alcanzado.

Gracias.

Barreno N Greta I



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA



RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA

Autora: Barreno Nieves Greta Irene

Tutora: Elias Oswaldo Henríquez

Fecha: Octubre, 2015

RESUMEN

La práctica de la Auditoría Forense ha pasado a ocupar un lugar importante en el mundo contemporáneo; puesto que colabora enormemente en la determinación de la verdad de hechos fraudulentos, y en la aplicación de las consecuencias jurídicas correspondientes, tanto en procesos judiciales como en procedimientos administrativos. En relación a ésta situación, la auditoría forense surge como una especialización de la Auditoría financiera. El objetivo general de esta investigación fue describir la importancia del Contador Público y la Auditoría forense como soporte en procesos legales. La investigación es de campo con base documental. Como instrumento de recolección de datos se empleó la revisión bibliográfica y documental, en cuanto al instrumento, el método seleccionado fue el cuestionario, con preguntas cerradas y abiertas. Entre las conclusiones más destacadas se tiene, que la auditoría forense es una rama de la Contaduría Pública, ejercida en forma exclusiva por dichos profesionales, los cuales deben prepararse a través de cursos y talleres en temas como criminalística, materia legal, técnicas y métodos de investigación. La auditoría forense forma parte importante en el proceso penal por hechos de fraude y/o corrupción, ya que es la encargada de recolectar las pruebas sobre la situación ocurrida, por lo tanto, ésta se rige por leyes y normas, tanto legales como contables.

Palabras Clave: Auditoría Forense, Contador Público, Proceso legal, Fraude, Corrupción



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA

Autora: Barreno Nieves Greta Irene

Tutora: Elias Oswaldo Henríquez

Fecha: Octubre, 2015

Summary

The practice of Forensic Audit has occupied an important place in the contemporary world greatly since we work in determining the truth of facts fraudulent, and the application of the relevant legal consequences, both in judicial and administrative proceedings . Regarding this situation, forensic audit emerges as a specialization of the Financial Audit The overall objective of this research was to describe the importance of the practitioner and the forensic audit to support legal proceedings. The research is based documentary field. As data collection instrument was used literature review and documentary about the instrument, the method chosen was a questionnaire with closed and open questions. Among the most important conclusions have, that the forensic audit is a branch of the Public Accounting exercised exclusively by such professionals, who must prepare through courses and workshops on topics such as criminology, legal, techniques and methods research. The forensic audit is an important part in criminal proceedings for acts of fraud and / or corruption, since it is responsible for collecting the evidence for the situation that occurred, therefore, it is governed by laws and regulations, legal and accounting.

Keywords: forensic audit, Public Accountant, legal process, fraud, corruption

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	ix
Agradecimiento	x
Resumen	xi
Índice de Cuadros	xv
Índice de Gráficos	Xvi
Introducción	17
CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	20
Formulación del Problema	23
Objetivos de la Investigación	23
Objetivo General	23
Objetivo Específico	23
Justificación e Importancia de la Investigación	23
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO REFERENCIAL	
Antecedentes	25
Bases Teóricas	29
Bases Legales	42
Bases Normativas	50
Definición de Términos Básicos	52

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Diseño de la Investigación	57
Tipo de Investigación	58
Población y muestra	59
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	59
Validez y confiabilidad del instrumento	60
Técnicas de análisis de datos	61
Cuadro Técnico Metodológico	61

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Presentación de los Resultados	62
Conclusiones	76
Recomendaciones	79
Bibliografía	80
Anexos	83

INDICE DE CUADROS/ TABLAS

CUADRO No.	Pág.
1. Representación de los resultados del ítem 1	62
2. Representación de los resultados del ítem 3	63
3. Representación de los resultados del ítem 4	64
4. Representación de los resultados del ítem 5	64
5. Representación de los resultados del ítem 7	66
6. Representación de los resultados del ítem 8	66
7. Representación de los resultados del ítem 9	67
8. Representación de los resultados del ítem 10	68
9. Representación de los resultados del ítem 11	68
10. Representación de los resultados del ítem 12	69
11. Representación de los resultados del ítem 13	69
12. Representación de los resultados del ítem 14	70
13. Representación de los resultados del ítem 15	71
14. Representación de los resultados del ítem 16	71
15. Representación de los resultados del ítem 19	73

ÍNDICE DE GRÁFICOS/ FIGURAS

GRÁFICO No.	pp.
1. Representación de los resultados del ítem 6	65

INTRODUCCIÓN

El entorno en el que interactúan las organizaciones y naciones, actualmente se caracteriza por ser dinámico y cambiante, a una velocidad tal, que obliga a estar a tono con los cambios o enfrentar las consecuencias de quedar desfasados de la realidad que circunda. Lamentablemente, en países como Venezuela, este entorno cambiante no encuentra bien preparados a los involucrados e interesados, despertando fenómenos como la corrupción y el fraude que cada vez más se convierten en situaciones de alto riesgo que los líderes de las organizaciones, privadas y públicas, deben enfrentar para evaluar y analizar la probabilidad de ocurrencia del impacto, de tal manera de administrarlas o controlarlas.

Así, la lucha contra el delito y la corrupción, término adoptado por la legislación venezolana, se convierten en referencia obligatoria tanto para los que tienen interés genuino en el tema, como para los que se ven forzados o inducidos a ellos por regulaciones imperantes en un mundo cada vez más globalizado.

Estas razones obligan a pensar en la necesidad de realizar investigaciones sobre el conocimiento y la aplicación de la auditoría forense, que se presenta como una herramienta de apoyo y fortalecimiento tanto de las instituciones públicas como privadas, procurando disuadir y prevenir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia, pues la revisión es realizada para lograr objetivos que impliquen una determinación de los hechos, ante supuestos actos fraudulentos; lo que impone la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de auditoría que permitan obtener evidencia de apoyo a estos organismos.

La aplicación de la metodología de la auditoría forense se realiza con el objeto de detectar: la correcta aplicación del control interno, transgresiones a las leyes, la presentación de pruebas documentales que amparan las conclusiones, explicar los

diferentes modus operandi utilizados para cometer los hechos denunciados y la cuantificación monetaria del daño patrimonial sufrido.

Planteamientos como el anterior son la base para presentar el trabajo de investigación, cuyo objetivo general es describir la **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**. El presente estudio se estructura formalmente en cuatro (04) capítulos, los cuales se detallan a continuación:

Capítulo I, comprende el planteamiento del problema, destacando su importancia y enfatizando la situación problemática. En base a este planteamiento se formulan los objetivos, los cuales se presentan de acuerdo a su complejidad, primero el general, luego los específicos; posteriormente se justifica la investigación.

Capítulo II, contiene el marco teórico, los antecedentes de la investigación donde se mencionan los trabajos referentes al tema en estudio, consultando varios autores. Igualmente se incluyen las siguientes bases teóricas: auditoría, auditoría forense ampliamente desarrollada, corrupción fraude, entre otros. En este capítulo también se toma en cuenta las bases legales y normativas.

Capítulo III, comprende el marco metodológico, en el que se describe la metodología utilizada para recolectar los datos necesarios que permitirá llevar a cabo la investigación, se hace referencia al tipo y diseño de investigación, lo relativo a población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, así como las técnicas de análisis de datos que serán obtenidos mediante el mismo y finaliza con el cuadro de operacionalización de variables.

Capítulo IV, concerniente al análisis e interpretación de los resultados. Recabada la información se procesa en consistencia con las variables, objetivos y las interrogantes planteadas.

Luego se hace referencia a las conclusiones y recomendaciones que son el producto de un exhaustivo análisis de la información, que dan respuesta a los objetivos planteados en la investigación. Por último, se encuentra la bibliografía empleada para la realización de esta investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

El significado del auditor ha sido y será "persona que oye", y es apropiado desde 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. Desde tiempos medievales y durante la revolución industrial, se realizaban auditorías 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.

Vale la pena señalar lo que menciona Urbano (2005)

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 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas. Más aún 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. (P.36)

Cabe destacar que el fraude y la corrupción son la mayor preocupación en el ambiente de los negocios en la actualidad, por lo que combatir estos flagelos se ha convertido en uno de los objetivos corporativos tanto a nivel privado como gubernamental, debido a estas crecientes necesidades surge la denominada “Auditoría Forense”. Cano y Lugo (2005) la definen como “Una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas”.

Debido a esta situación, que se pudiera denominar de "sobrevivencia", es importante señalar, que el hombre inmerso en estas condiciones y en número considerable, a hecho que permanezca en una lucha constante por el poder y el afán de obtener riqueza, prestigio y posicionarse de un rol social, en casos particulares de manera maquiavélica (El fin justifica los medios), lo cual es catalogado como una actitud juzgada, señalada e inaceptable en todo el sentido de la palabra; tomando como punto de partida teórico-referencial lo dicho por Escamilla (2001) se puede decir que estas conductas inaceptables constituyen posturas ilegales y/o deshonestas intencionales que se realizan en beneficio o perjuicio de una persona, institución entre otras, lo cual llega a convertirse en delito en pequeñas y grandes proporciones, lo que ha generado, la necesidad de reglamentar constitucionalmente un marco legal que permita sancionar debidamente tales conductas en el ámbito social donde el hombre participa.

Dentro de estas conductas se incluye el fraude, el cual esta potencialmente presente tanto en entidades públicas como privadas en cualquier parte del mundo, por lo que es considerado un problema mundial. Sin embargo, el impacto que este tiene en la Administración Pública afecta a toda una nación y no solo a una parte de ella (fraude en entidades privadas) provocando la deslegitimación del sistema político, el

desperdicio de los recursos económicos, programas de desarrollo incompletos, la destrucción de la ética profesional y la segregación y desanimación de los honestos.

Según cifras estadísticas del año 2012, aportadas por la Brigada de Experticias Contables del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas Delegación Estatal Carabobo, este Estado lidera con un 30% del total de las denuncias recibidas ante este cuerpo, por fraudes y otras irregularidades cometidas en la Administración Pública.

Entonces, como el procedimiento de la auditoría forense es de tipo investigativo y lo que se persigue es la judicialización y a la postre la penalización o exoneración, debe ser planificado muy cuidadosamente, para evitar cometer errores que por insignificantes que puedan ser, llegan a anular totalmente la investigación, trayendo como consecuencia que el caso en la corte o tribunal de justicia puede ser desestimado por un juez.

Por tanto, es preciso advertir que la auditoría forense es una actividad multidisciplinaria, en donde participan diferentes profesionales o expertos, dirigidos por un investigador jefe, que conoce perfectamente su trabajo en el sistema judicial y el proceso operativo para la recopilación de evidencias que servirán para sustentar las pruebas en contra de un acusado o los acusados de los delitos que se encuentren durante la investigación. Ningún Auditor, por más experiencia que tenga, puede comenzar una investigación a título propio, ni mucho menos usurpar las funciones policiales de un investigador oficial.

Con lo anteriormente expuesto, surgen interrogantes de gran relevancia, sobre todo por la sociedad actual, algunas de esas inquietudes son, ¿Cuál es la importancia de la auditoría forense?, ¿Cuál es el marco legal, técnicas, principios, procedimientos de la auditoría forense?, ¿Cómo ayuda el Contador Público y la Auditoría forense en un proceso legal?

Formulación y Sistematización del problema

¿Cuáles son las responsabilidades del Contador Público en su actuación como Auditor forense dentro del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas de Venezuela?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Describir la importancia del Contador Público y su responsabilidad en la auditoría forense dentro del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas en Venezuela.

Objetivos específicos

- Describir la responsabilidad del Contador Público dentro del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas en Venezuela.
- Analizar los aspectos teóricos legales que enmarcan la auditoría forense.
- Establecer el proceso de la auditoría forense como una actividad inmersa dentro del esquema general del peritaje contable.
- Identificar el papel del Contador Público como soporte en procesos legales.

Justificación de la investigación

Actualmente en el mundo y en Venezuela se lleva a cabo un amplio movimiento contra la corrupción, como creación y reforma de leyes y procesos legales, entre otros. Este tipo de actividades resultan positivas y deben ser estimuladas; la sociedad está consciente de la corrupción existente tanto en el sector público como en el privado, por lo tanto exige que se tomen medidas efectivas para castigar a los culpables.

Así pues es obligación del auditor no sólo detectar los hallazgos, sino presentarlos con la debida oportunidad y soporte. Lo anterior implica que luego de realizar los exámenes pertinentes y validar los hallazgos, también deberá tramitarlos. El informe que prepara el auditor debe asimismo contar con las normas mínimas de redacción, de manera que sea claro y entendible para la comunidad en general.

A tal efecto el auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error que tenga efecto material en los estados financieros o que de haberse producido, el efecto del fraude se refleja adecuadamente en los estados financieros o que el error ha sido corregido. Es por esta razón que la auditoría forense, se convierte en una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención, ya que no solo está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos y exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa o entidad que haya sido acusada de un fraude con la intención de obtener beneficios económicos.

Con lo anteriormente expuesto el presente estudio se argumenta porque consiste, en primer lugar de un aspecto que afecta fundamentalmente al sistema judicial, por cuanto a través de las investigaciones financieras forenses se procura administrar justicia; ya que en esta investigación se presentan lineamientos en donde la auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como en el privado. En segundo lugar, porque en la formación del Contador Público no se encuentra una materia referida al tema estudiado, y es de suma importancia que éste profesional domine considerablemente y de manera amplia su área de trabajo, con la finalidad de que preste su colaboración en evitar y hacer mermer la impunidad. Y por último aportar conocimientos en la aplicación de los procedimientos a manejar en la actuación de una auditoría financiera forense.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

Los siguientes trabajos contienen conocimientos previos que constituyen la estructura teórica vinculada con la presente investigación:

Abreu, Oraá y Villareal (2010) realizaron un trabajo de investigación de Grado en la Maestría Administración de Empresas: Mención Gerencia titulado: **“Estrategias para optimizar la efectividad en la aplicación de la auditoría forense a fin de mejorar la calidad de la evidencia de los hechos generadores de responsabilidad administrativa en las contralorías municipales, caso: Contraloría municipal de Valencia”**, cuyo principal objetivo fue proponer estrategias para optimizar la efectividad en la aplicación de la auditoría forense a fin de mejorar la calidad de la evidencia de los hechos generadores de responsabilidad administrativa en la Contraloría Municipal de Valencia.

Metodológicamente la investigación se insertó en la modalidad de proyecto factible con diseño de campo. Seleccionándose una muestra donde se aplicó un cuestionario de diez (10) ítems. Los autores destacaron que las conclusiones arrojaron debilidades y fallas en el procedimiento inherente en la aplicación de la auditoría forense. Y que para un mejor desempeño de los procesos se recomienda capacitar al personal, trabajo en conjunto de la unidad de auditoría interna, dirección posterior y dirección jurídica, ampliar el nivel de participación del Contador Público y comunicación efectiva entre los funcionarios.

Al analizar este trabajo de investigación, se llega a inferir la estrecha relación existente entre las estrategias para aplicar auditoría forense, tanto en el sector público como en el privado, y el tema del presente trabajo. Puesto que como se expresa en dicha investigación: “la auditoría forense ha pasado a ocupar un lugar importante en la sociedad, en virtud de que ésta se encuentra relacionada con aspectos de suma relevancia para la sociedad, como lo son la criminalidad, la culpabilidad y la responsabilidad jurídica del cual el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas son los encargados de esclarecer los conflictos financieros y la mala administración del mismo”

Es por ello que el principal aporte de esta investigación es que afirma y resalta la importancia que tiene hoy día la formación y por ende el desarrollo en el campo laboral del Contador Público, puesto que éste colaboraría en disminuir, evitar y aclarar hechos financieros presuntamente delictuosos. Desarrollando estrategias de aplicación de auditoría forense.

De modo similar, Briceño (2010) realizó un trabajo especial de grado presentado ante la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado para optar por el título de Especialista en Contaduría, mención Auditoría; titulado: **“Metodología utilizada por los profesionales de la Contaduría Pública para practicar Auditoría Financiera Forense en el proceso penal”**, cuyo principal objetivo 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. La autora concluyó, primero, que para que los Contadores Públicos ejecuten la auditoría forense necesariamente deben

prepararse en éste área, específicamente en métodos y técnicas de investigación, en materia legal, penal, recopilación de evidencias y pruebas en materia criminalística.

También destacó que no existe una metodología estándar que oriente a éstos profesionales en la práctica de la auditoría financiera forense, en consecuencia se apoya en otras disciplinas científicas como la auditoría financiera, experticia contable, derecho penal, grafotécnica, criminalística y sus ramas auxiliares, entre otras. Por último, expuso que en el diseño metodológico para la práctica de la auditoría financiera forense en el proceso penal, ésta se exhibe como mecanismo que servirá a los Contadores Públicos al momento de ser necesitados sus servicios en dicho proceso, en igual forma, las universidades la tomen en consideración para su posible inclusión en la capacitación de los estudiantes de Contaduría.

Lo antes señalado demuestra la vinculación con el objeto de estudio, puesto que afirma la importancia que tiene el Contador Público en un proceso penal, ya que éste puede ejercer funciones de experto contable y testigo en dicho proceso; debido a que es un profesional con amplios y sólidos conocimientos en materia financiera. El aporte de esta investigación radica en el diseño de una propuesta de una metodología para los Contadores Públicos practicar auditoría financiera forense. Dicha propuesta argumentó las bases teóricas de esta investigación, pues manifiesta que la auditoría forense debe regirse por pasos para su óptima ejecución y posterior culminación.

De especial interés es el trabajo realizado por Mujica (2009) “La auditoría forense como herramienta para la detección y demostración de hechos financieros presuntamente delictuosos” presentado ante la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado para optar al título de Magister Scientiarum en Contaduría, mención Auditoría. Su principal objetivo fue analizar el enfoque de la auditoría forense como herramienta para la detección de hechos financieros presuntamente

delictuosos. La investigación estuvo enmarcada dentro de un estudio documental con carácter descriptivo.

Entre las principales conclusiones de la autora se tiene que las características principales de la auditoría forense para determinar su importancia y diferencia con respecto a las demás clases de auditoría ya empleadas, se centran básicamente en que para prevenir y detectar los hechos financieros presuntamente delictuosos debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no corrupción (delito), además que 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, así mismo la diferencia principal es que ésta descansa en la experiencia de expertos que trabajan en evidencias delicadas.

Esta investigación refleja una estrecha relación con el presente objeto de estudio, ya que expone que la auditoría forense, es base fundamental en el desarrollo de procesos judiciales, con temática de fraude y corrupción. Entre los aportes se tiene que manifiesta que la auditoría forense se basa en normas legales para su ejecución, como el Código de Comercio, Código Orgánico Procesal Penal, Normas Generales de Contabilidad y de Auditoría, entre otras. Y por último, expone que las características principales de la auditoría forense para determinar su importancia y diferencias con respecto a las demás clases de auditoría, se centran básicamente en que para prevenir y detectar hechos presuntamente delictuosos, debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia determinar si existe o no el delito.

Bases Teóricas

Para dar la solidez teórica a la investigación, a continuación se presentan los apoyos teóricos que la sustentan para así poder alcanzar una fácil visión de la misma.

Para comenzar con esta investigación es conveniente conocer lo que es una auditoría; al respecto, Alvarado (2005: 19) la define como “Un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados”

Esta conceptualización destaca dos aspectos básicos a considerar cuando se realiza cualquier tipo de auditoría: a) El conjunto de procedimientos lógicos y organizados a seguir en el examen que se va a realizar, b) y la recopilación de evidencias que le permiten al auditor obtener una base razonable para emitir su opinión. Al respecto Mantilla (2004: 6) la conceptualiza como “Un método que busca acercar una materia sujeta a un criterio, en función de un objetivo superior de control. Su carácter científico depende de las metodologías que utilice para ello”

Para este autor, existe una relación directa entre el control que es lo general, el objetivo y la auditoría que es lo específico, el método. En otras palabras, de la definición descrita en el párrafo anterior se desprende que el objetivo es el control o mejoramiento, la materia se evalúa a través de un criterio y los medios para alcanzar el objetivo son los métodos de auditoría, las metodologías de auditoría y los procedimientos de auditoría utilizados como la comprobación, verificación, análisis, pruebas, muestreo estadístico y no estadístico, para así alcanzar un resultado o desempeño eficaz.

En cuanto a la auditoría forense, Badillo (2008: 5) refiere: “Cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria,

ambiental, gubernamental) se detectan fraudes financieros significativos y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos se está incursionando en la denominada auditoría forense”.

De la definición descrita en el párrafo anterior se deduce que la auditoría forense es una especialización de la auditoría, puesto que persigue un objetivo preciso, el cual es la detección de fraudes financieros con su posterior estudio exhaustivo. Brindando así apoyo profesional en el sector público y privado en el caso de hechos delictivos.

Resulta conveniente aclarar el término forense, el cual “proviene del latín “forensis” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”. A su vez, “forensis” se deriva de “forum” que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado”, o “lugar al aire libre”. (Badillo, 2008:4). Según la historia, antiguamente en ciudades del Imperio Romano, las asambleas públicas, actividades políticas, transacciones comerciales, negocios públicos y juicios se realizaban en plazas. Entonces, cuando una profesión sirve de soporte y de ayuda a la justicia para que se le juzgue en el detenimiento de un delito se le denomina forense; y claro está en que la auditoría presta los servicios antes mencionados a la justicia.

Como se puede constatar en los párrafos anteriores, la auditoría forense gira alrededor del fraude y la corrupción. Es por ello que resulta conveniente conceptualizar y ampliar dichos términos. El fraude, es la razón de ser de la auditoría forense. Éste, según la Norma Internacional de Auditoría 240 (2004: 4), Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, numeral 6 “se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal”.

Según Badillo (2008: 9) el fraude financiero para fines de auditoría forense puede agruparse en dos grupos, fraude financiero en las organizaciones y otros fraudes financieros (corrupción financiera). Algunos ejemplos de casos de fraudes financieros en las organizaciones son pérdidas o ganancias ficticias, ocultamiento de activos, pasivos, ingresos, gastos, aprobación indebida de efectivo o activos de la empresa. En cuanto a otros fraudes financieros se cuentan, desfalco, contrabando, colusión, soborno, usura y estafa.

Ampliando un poco lo referente al fraude financiero, Badillo (2008) manifiesta

El fraude financiero en las organizaciones es la distorsión de la información financiera con ánimo de causar perjuicio a otros y puede ser clasificado de la siguiente manera:

Fraude corporativo: El que comete la organización (alta gerencia y/o consejo directivo) para perjudicar a los usuarios de estados financieros (prestamistas, inversionistas, accionistas, estado, sociedad); y

Fraude laboral: (particular, malversación de activos), el que comete unos o varios empleados para perjudicar a la organización. (P.7)

Según el autor, una empresa honesta presentará sus estados financieros reales (sin alteraciones), en cambio una empresa deshonesto dependiendo de los fines que persiga puede distorsionar los estados financieros en dos sentidos (mismos que determinaran el enfoque de la auditoría forense): aparentar fortaleza financiera o aparentar debilidad financiera.

Badillo (2008) establece unos lineamientos en los casos en los cuales las empresas fraudulentas tienden a aparentar fortaleza financiera:

1- Mercado de valores: Activo. **2- Empresas de tipo:** Cotizadas en bolsa. **3- Administración tributaria:** Fuerte. **4- Carga tributaria (costo/beneficio):** Razonable. Para aparentar fortaleza financiera las empresas fraudulentas tienen a sobrevaluar activos e ingresos y subvaluar pasivos y gastos

En cambio, cuando las empresas fraudulentas tienen a aparentar debilidad financiera, tienen estas características: **1- Mercado de valores:** Inactivo. **2- Empresas de tipo:** Familiar. **3- Administración tributaria:** Débil (o moderada). **4- Carga tributaria (costo/beneficio):** Irrazonable. Para aparentar fortaleza financiera las empresas fraudulentas tienen a sobrevaluar pasivos y gastos y subvaluar activos e ingresos (P.9).

Existen innumerables situaciones en las empresas relacionadas con los fraudes financieros de tipo laboral, puesto que estos son mayores que los fraudes corporativos. algunos ejemplos son, adquirir bienes o servicios con sobreprecio beneficiándose del mismo, incluso en complicidad con los proveedores, omitir el registro de ventas para retener el dinero, registrar facturas personales a nombre de la empresa, efectuar cobranzas y ocultarlas, realizar ventas de contado y decir que fueron a crédito y utilizar para beneficio personal activos de la empresa. Sin duda alguna que los ejemplos mencionados son alarmantes para cualquier entidad, es por ello que la auditoría forense es tan primordial en el ambiente laboral, puesto que valiéndose de ella se puede prevenir hechos ilícitos.

En cuanto a la corrupción, González (2005) indica lo siguiente

Acción u omisión de un servidor público o de una persona natural o jurídica del sector privado que usa y abusa, de su poder para favorecer a intereses particulares, a cambio de una recompensa o de su promesa, dañando así el interés público y/o el de la entidad pública que labora (P.53).

También es preciso añadir los tipos de corrupción, continuando con el autor González (2005), éste establece que la corrupción puede ser negra, blanca y gris.

La negra comprende que palmariamente transgreden la ley y unánimemente se conocen como legales. La corrupción blanca son las prácticas que lejos de ser mal vistos son justificados por unos y presumidos por los infractores... la corrupción gris son conductas acerca de las cuales los mismos ciudadanos discrepan sobre si son o no corruptas. (P. 51)

Lo anterior constata que las prácticas de la corrupción están presentes en los diferentes estratos y niveles de la sociedad, manifestándose no solo en el sector público, sino también en el privado, como se observa a partir de las diferentes categorías que existen, por lo que erradicarla se hace mucho más complejo y amerita de una estrategia integral que involucre a todos los sectores que conforman la vida del país.

González (2005: 49) manifiesta que se puede distinguir cuatro elementos que caracterizan la corrupción: “Toda acción corrupta consiste en la transgresión de una norma, se realiza para la obtención de un beneficio privado, surge dentro del beneficio de una función asignada y el individuo corrupto intenta siempre encubrir activamente su comportamiento”

Estas características hacen de la corrupción algo ilícito, fuera de las normas y leyes creadas para la convivencia y el ejercicio de funciones, en este caso públicas. La corrupción produce beneficios directos o indirectos a quienes se hacen cómplices de esta práctica. Pero hay que resaltar que lo que más preocupa y ha preocupado sobre este tema es que la corrupción cada día gana más terreno y pareciera que no se puede controlar.

Así como el fraude y la corrupción son el eje central de la auditoría forense, también lo es la ética; puesto que ésta forma parte importante en el desarrollo laboral de un profesional.

La ética, según Argueta (2010: 2) es “Una ciencia, dentro del ámbito de la filosofía, que tiende a determinar la significación de la vida humana, obliga al estudio, a la investigación y al razonamiento sobre la biología moral, en cuanto al hombre se refiere”

También presenta características, a las que la autora antes mencionada hace referencia. Las principales características de la ética son:

Teórica o General: Por tener sus conocimientos especulativos puramente racionales, sobre el criterio o norma de la moral

Práctica o Especial: Por estudiar los medios particulares, las virtudes, los deberes, etc.

Ciencia Filosófica: Que actúa en el plano de los valores y la controversia.

Forma de Conciencia: Se ocupa de algo muy abstracto “el debe ser”.

Establece principios universales: Busca formular explicaciones teóricas generales, aplicables en toda sociedad y todo tiempo.

Enfoca la moral como fenómeno: Toma en cuenta los valores, sean estos positivos o negativos, en cada época.

Orienta el Comportamiento Moral: Señala las normas adecuadas de la convivencia.

Está presente en todo acto humano: Es un elemento universal y básico de cohesión social (P.3)

Es importante señalar lo que establece el Código de Ética profesional del Contador Público venezolano (1996: 7) en el artículo 2, numeral a “El Contador Público deberá, ofrecer a quienes preste sus servicios el concurso de sus conocimientos, actuando con diligencia, confiabilidad y estricto apego a la ética”

Con lo descrito en los párrafos anteriores se pone de relevancia el uso de la ética en el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, puesto que ésta es una carrera al servicio de la sociedad. Un claro ejemplo lo representa la auditoría forense, una rama de dicha profesión; ya que este tipo de auditoría busca el esclarecimiento de un hecho presuntamente delictuoso. Por ende, si un auditor forense tiene como principio la ética, será un buen profesional. Ya que aplicaría justicia y disminuirían los índices de corrupción, y cumpliría con el código de ética de su profesión.

Continuando, e indagando más sobre la auditoría forense, Badillo (2008) expone que la auditoría forense se basa en dos enfoques para el estudio del fraude financiero. La auditoría forense preventiva y la auditoría forense detectiva.

La auditoría forense preventiva, orientada a proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones respecto de capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros, puede incluir trabajos de consultoría para implementar: programas y controles antifraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades, sistemas de administración de denuncias. Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.

La auditoría forense detectiva, orientada a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de los mismos llegando a establecer entre otros aspectos los siguientes: cuantía del fraude; efectos directos e indirectos; posible tipificación (según normativa penal aplicable); presuntos autores, cómplices y encubridores; en muchas ocasiones los resultados del trabajo de una auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva. Este enfoque es reactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado (P.5)

De lo anteriormente expuesto, se deduce que estos enfoques ayudan en gran medida a ejecutar la auditoría forense, ya que establecen qué es lo que se quiere lograr o qué objetivos cumplir, es decir, si se quiere prevenir el hecho fraudulento o se tiene alguna sospecha por lo cual hay que investigar.

Merece particular mención resaltar los objetivos de la auditoría forense, los cuales, según Lollett (2007) son los siguientes:

- Identificación de las maneras o modalidades operativas mediante las cuales se perpetran los fraudes
- Identificación de autores de la comisión de las alteraciones (ilícitos) y, secundariamente las responsabilidades por negligencia, ligereza o impericia.

- Aporte de elementos de prueba para presentar en sede administrativa o judicial
- Evitar la impunidad proporcionando los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas y corporaciones privadas (corporación) (P.3)

Resumiendo lo anteriormente expuesto, en la auditoría forense se identifica el presunto responsable del hecho irregular, se identifica el hecho ilícito, luego se determina el método utilizado por el responsable de cometer el hecho irregular, después se establece el sector donde ocurre el hecho ilícito para así cuantificar el daño patrimonial sufrido por la víctima. Y por último se expone el hecho a las autoridades administrativas y judiciales competentes para que procedan a esclarecer la situación y aplicar sanciones correspondientes.

En cuanto a las características de la auditoría forense, Badillo (2008) expone que son siete rasgos principales de este importante tópico:

1. **Propósito:** Prevención y detección de 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 se dicte sentencia.
2. **Alcance:** El período que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoría)
3. **Orientación:** Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado y prospectiva, a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos 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.
4. **Normatividad:** Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable, normas de investigación, legislación penal, disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.
5. **Enfoque:** De manera preventiva y/o detectiva combatir la corrupción financiera pública o privada

6. **Auditor a cargo (jefe de equipo):** Contador Público (auditor financiero); abogado u otro profesional de los mencionados a continuación como equipo de apoyo.
7. **Equipo de apoyo:** Abogados, ingenieros en sistemas e informática (auditores informáticos), investigadores (públicos o privados), criminalistas, agentes de oficina del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía, ejército, psicólogos, especialistas en diferentes campos (según las necesidades de investigación de cada caso). (P.14)

Con estas características se aclaran los principios y fundamentos que tiene la auditoría forense en la sociedad, puesto que el autor abarca el sector público y privado financiero. Señalando que la auditoría forense es una especialidad ejercida por profesionales como Contadores Públicos, Abogados, Ingenieros en Sistemas y Criminalistas, entre otros, según la magnitud del caso; los cuales se encargan de detectar y prevenir fraudes financieros, siguiendo normas de auditoría financiera e interna, legislación penal y en general disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.

Al mismo tiempo es importante señalar las características que en teoría deberían de tener los auditores forenses para su correcto desempeño laboral. Maldonado (2003) señala que las características del auditor forense son

Excelente salud, sereno, fuerte de carácter, trabajador a presión, seguro, personalidad bien formada, culto, gran capacidad analítica y de investigación, paciente, intuitivo, perspicaz, frío, calculador, desconfiado en el trabajo y con las personas a las cuales investiga, honesto e insobornable, objetivo e independiente, imaginativo, poseer agilidad mental, rápido en la reacción, no influenciado, ordenado, tolerante, adaptabilidad a cualquier medio. (P.48)

Las destrezas, conocimientos y experiencia del auditor 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 auditor 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, es relevante lo que Lollett (2007: 5) expone en relación a la prueba, indicando que ésta “es cualquier cosa que pueda exhibirse para demostrar la verdad acerca de un hecho dudoso o investigado; por lo que éstas son las que proporcionan los medios y técnicas para llegar a la verdad”.

Entonces, es así como se puede decir que, al conseguir la verdad se sabe la mentira. Y en la escena de un fraude o de un crimen, alguien deja algo (puesto que se manipuló el ambiente), y se lleva algo, originando así que se pueda reconstruir el hecho ocurrido, identificar a los culpables y los medios de comisión. En general, la prueba sirve para verificar un hecho.

Otro punto a tener en cuenta en relación con el tema de la auditoría forense, es el de la evidencia de auditoría, puesto que éste término está estrechamente enlazado con el tema en cuestión. De manera general, la evidencia de auditoría según Rodríguez (2002: 23) es “toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones a partir de las cuales basa la opinión de auditoría, e incluye los registros de contabilidad subyacente a los estados financieros y otra información”

Es de resaltar que el auditor obtiene evidencia de auditoría mediante pruebas a los registros contables (por ejemplo, análisis y revisiones, volver a desempeñar los

procedimientos que se siguen en el proceso de presentación de reportes financieros), también funciona como evidencia de auditoría las actas de reuniones, confirmaciones de terceros, reportes de analistas, datos comparativos sobre competidores, manuales de los controles, y por supuesto a través de procedimientos utilizados por los auditores como indagación, observación e inspección.

Hay que tener en cuenta que, en términos judiciales, también es importante la evidencia, es allí donde nace la evidencia de auditoría forense, la cual requiere estar estrictamente vinculada con los asuntos alegados. Es más exhaustiva que la evidencia tradicional de auditoría, en ésta es suficiente mostrar los hallazgos. En un tribunal, la evidencia de auditoría forense tiene que darse bajo las reglas de la misma.

En cuanto a la evidencia de auditoría que deberá manejar el auditor forense, Rodríguez (2002) reseña lo siguiente:

El auditor forense deberá recoger la información y la evidencia requeridas para soportar su conclusión, tales como análisis, entrevistas, notas, declaraciones escritas, claves y documentos de soporte. Para evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia el auditor forense considerará si tal evidencia cumple con la ley, es admisible en ley, y es suficientemente persuasiva para apoyar la conclusión. Para determinar si una evidencia es suficientemente persuasiva, el auditor forense debe considerar su calidad y cantidad, así como la cadena de causación de la evidencia. (P.25)

Es importante aclarar que el auditor forense deberá también documentar la evidencia de auditoría, de una manera clara y precisa, principalmente con papeles de trabajo, en esos papeles se explicará, entre otras cosas, los métodos utilizados, el análisis realizado, los datos recolectados, las conclusiones y en general la evidencia recogida para soportar la conclusión.

Para concretar lo relacionado con la evidencia de auditoría forense, Rodríguez (2002) describe los principios rectores de la evidencia forense. Estos son características concretas de éste término, en el cual se deduce que la evidencia forense es igualatoria, justa, precisa, que forma parte del proceso judicial y que deben ser conocidas por todas las partes de dicho proceso. Dichos principios son:

Necesidad: Toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas (Evidencia forense). Legalmente decretadas, oportuna y regularmente allegadas a los expedientes, las que deberán ser valoradas de acuerdo con la sana crítica.

Oportunidad: Hace referencia al término establecido por la ley para solicitarlas y/o aportarlas, de oficio o a solicitud de parte.

Comunidad: La evidencia forense no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso, lo que significa que una vez aportada los intervinientes pueden hacer uso de ella.

Igualdad de Oportunidades: Los sujetos procesales cuentan con igualdad de condiciones para solicitar y controvertir las evidencias o pruebas dentro de los términos previstos.

Oficiosidad: Es la facultad que tiene la administración para decretar la práctica de las evidencias forenses o pruebas que no sólo considere necesarias, sino, que además, sean conducentes y pertinentes, con las que pretende confirmar o desvirtuar los hechos objeto de investigación.

Publicidad: Significa que debe permitirse a los sujetos procesales conocer las evidencias forenses o pruebas, intervenir en su práctica, objetarlas si es del caso y discutir las en alegaciones oportunas. También significa que las conclusiones del funcionario, sobre la evidencia forense o prueba, deben ser conocidas por los intervinientes.

Contradicción de la evidencia forense o prueba: El presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la oportunidad procesal, de conocerla y discutirla.

Concentración de la evidencia forense o prueba: Pretende que las evidencias forenses de la misma naturaleza, se practiquen de manera simultánea, buscando los menores costos, en virtud de principios de economía y celeridad.

Carga de la evidencia forense o prueba: Corresponde a la autoridad respectiva la carga de la evidencia forense o prueba

para confirmar o desvirtuar los hechos objeto de la investigación.

Conducencia: Cuando la evidencia forense o prueba, siendo permitida por la ley, es perfectamente aplicable y adecuada al caso en controversia, aportando y enriqueciendo el proceso. (Se refiere al medio probatorio)

Pertinencia: Cuando el hecho que se pretende demostrar con la evidencia forense o prueba tenga una relación directa con el hecho investigado. (Se refiere al hecho por probar) (P.27)

Hay sin embargo otro punto importante, el indicio. Parra (2005: 28) indica que el indicio “es un hecho conocido y probado, que permite llegar a un hecho desconocido: el hecho punible o su autor, a través de la presunción policial, mediante un raciocinio lógico y científico (razonamiento lógico) inductivo- deductivo y científico”.

En cuanto a la clasificación de los indicios, existen los indicios contables y los indicios extracontables. Los primeros, representan los registros o documentos ubicados en los sistemas contables manuales o electrónicos y los cuales fueron utilizados como medios para esconder temporalmente una situación anormal. Al respecto Alvarado (2005), afirma que

A través del examen físico se puede detectar una irregularidad disimulada que pudo dar origen a los registros contables, por ejemplo los activos o documentación de respaldo no están completos, existen diferencias significativas en los conteos, formas o facturas utilizadas no legítimas, firmas ilegibles, rasgos de firmas diferentes al que autoriza o aprueba en algunas documentaciones. En oportunidades se hace necesario fotografiar o grabar lo inspeccionado o solicitar un pronunciamiento de inmediato de peritaje de un experto, de acuerdo al estudio necesario que se quiera determinar como prueba (P.80)

Los indicios extracontables son descritos por Lollett (2007), como banderas rojas de tipo personal, comportamientos extraños o inusuales que representan señales

de alerta que pueden identificar a las personas involucradas en fraudes, entre las características principales se encuentran:

- Nunca toman vacaciones y trabajan hasta tarde
- Mantienen un estilo de vida muy costoso
- Socializan en exceso con clientes y proveedores
- Asumen una actitud muy defensiva o protectora
- Sufren cambios en su personalidad
- Dan mucho valor al status y practican una falsa amabilidad
- Mienten continuamente
- Manifiestan excusas por no cumplir con las medidas de control interno
- No aceptan la responsabilidad de sus propias acciones
- No tienen remordimientos o sentimientos de culpa (P.10)

Por otra parte, es imprescindible mencionar las fases de la auditoría forense, puesto que a través de la ejecución de una actividad por etapas se realiza de una manera organizada, eficaz y coherente dicho trabajo, dando así mayores y mejores resultados; por ende la auditoría forense no escapa de esta realidad. Según Maldonado (2008), manifiesta que las etapas de la auditoría forense son las siguientes:

Planificación: Esta debe realizarse en forma adecuada y exhaustiva, comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse. El inicio y planificación puede derivar de una denuncia formal o informal, así como de una auditoría financiera o de evaluaciones de control interno.

Definición y reconocimiento del problema: Esta etapa es el inicio de la auditoría forense propiamente dicha, en la cual los auditores analizan si la entidad es susceptible de una declaración falsa significativa en los estados financieros.

Usualmente, el análisis involucra a los miembros más experimentados del equipo de trabajo, confrontando sus opiniones para detectar la existencia de declaraciones falsas negativas, ocasionadas por fraude.

Evaluación del Riesgo Forense: El riesgo tanto en la auditoría forense como en la auditoría general, es la incertidumbre. El riesgo consiste en que los estados financieros o el área que se está investigando, contengan declaraciones falsas o irregulares no detectadas, a pesar de que hubiera concluido el proceso de la auditoría.

Elaboración y desarrollo del programa: Los programas de auditoría se realizan para cada componente identificado y son el resultado de las evaluaciones realizadas, por tanto, se espera que sean “a la medida”, es decir, que contengan procedimientos o tareas que al ser desarrollados a través de técnicas de auditoría, permitan obtener evidencias suficientes, competente y pertinente, que demuestre las hipótesis planteadas en el programa de trabajo, teniendo en cuenta que los programas deben ser flexibles, de forma tal que de acuerdo con las circunstancias y los resultados que se vayan obteniendo, se puedan aplicar otros procedimientos de alternativas, que permitan alcanzar los objetivos planteados.

Evaluación de evidencias: El auditor forense puede tener evidencias con las siguientes características:

- ✓ Evidencia física
- ✓ Evidencia testimonial
- ✓ Evidencia documental
- ✓ Evidencia digital
- ✓ Evidencia analítica

Elaboración del informe de hallazgos: El informe forense difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en las

conclusiones, debido a que el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible, y no es permitido en muchas ocasiones que el auditor valide sus conclusiones con el auditado (ya que es el agente investigado), por lo cual no es conveniente darlas a conocer, sino hasta en determinada etapa del proceso de la investigación.

Bases Legales

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Artículo 2: Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

Artículo 3: El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución.

En atención a estos postulados, se evidencia el carácter obligante del Estado venezolano de garantizar el principio de la legalidad, justicia, equidad y probidad. Y en general del bienestar de toda la nación. Lo cual justifica la aplicación de métodos que garanticen la probidad económica de cualquier ente público o privado, saliendo a relucir con gran auge la auditoría forense.

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 expresa la competencia de acceder a la información, datos, registros oficiales o privados que sobre sí misma o sobre sus bienes existan; así como también de conocer el uso y finalidad que se haga de los mismos. Puntos claves del procedimiento de la auditoría forense, dando así el carácter legal a estos procedimientos. Uniéndose así los diferentes decretos, leyes y normas para llevar a cabo tales procesos judiciales.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010)

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.

Artículo 85: Los órganos de control fiscal procederán a formular reparo cuando, en el curso de las auditorías, fiscalizaciones, inspecciones, exámenes de cuentas o investigaciones que realicen en ejercicio de sus funciones de control, detecten indicios de que se ha causado daño al patrimonio de un ente u organismo de los señalados en los numerales 1 al 11 del artículo 9 de esta Ley, como consecuencia de actos, hechos u omisiones contrarios a una norma legal o sublegal, al plan de organización, las políticas, normativa interna, los manuales de sistemas y procedimientos que comprenden el control interno, así como por una conducta omisiva o negligente en el manejo de los recursos. Cuando se detecten indicios de que se ha causado daño al patrimonio de un ente u organismo de los señalados en los numerales 1 al 11 del artículo 9 de esta Ley, pero no sea procedente la formulación de un reparo, los órganos de control fiscal remitirán al Ministerio Público los indicios de

responsabilidad civil. Las diligencias efectuadas por los órganos de control fiscal, incluida la prueba testimonial, tienen fuerza probatoria mientras no sean desvirtuadas en el debate judicial.

Artículo 96: Si como consecuencia del ejercicio de las funciones de control o de las potestades investigativas establecidas en esta Ley, surgieren elementos de convicción o prueba que pudieran dar lugar a la formulación de reparos, a la declaratoria de responsabilidad administrativa o a la imposición de multas, el órgano de control fiscal respectivo iniciará el procedimiento mediante auto motivado que se notificará a los interesados o interesadas, según lo previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. El procedimiento podrá igualmente ser iniciado por denuncia, o a solicitud de cualquier organismo o empleado público, siempre que a la misma se acompañen elementos suficientes de convicción o prueba que permitan presumir fundadamente la responsabilidad de personas determinadas. La denuncia podrá ser presentada por escrito, firmada en original, ante el órgano competente, o a través de medios electrónicos, tales como correos de este tipo, dirigidos a dichos órganos. El Contralor o Contralora General de la República, mediante resolución que se publicará en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, establecerá las demás normas relacionadas con la presentación de denuncias ante los órganos de control fiscal.

Los anteriores artículos destacan principalmente los sujetos que deben regirse por esta ley, como personas naturales, universidades públicas, fundaciones y asociaciones civiles; así como también que los órganos de control fiscal procederán a reparar al momento de detectar en las auditorías, fiscalizaciones, inspecciones se detectan indicios de daños al patrimonio, debido a hechos que van en contraste con las leyes y normas establecidas para el funcionamiento de la actividad comercial. Es importante señalar que al detectar dichas irregularidades se procedería con una investigación formal y exhaustiva, aunque es de recalcar que dichos procedimientos empiezan con la denuncia de la irregularidad percibida.

Código Orgánico Procesal Penal (2012)

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 juramentadas por el juez o jueza, previa petición del Ministerio Público, salvo que se trate de funcionarios adscritos o funcionarias adscritas al órgano de investigación penal, caso en el cual, para el cumplimiento de sus funciones bastará la designación que al efecto le realice su superior inmediato... El o la perito deberá guardar reserva de cuanto conozca con motivo de su actuación.

Se pone de manifiesto que los auditores forenses, deben de poseer su título universitario para poder ejercer dicha profesión; también que están a la disposición del Ministerio Público o del órgano de investigación al que presten servicios para realizar el proceso de la auditoría.

Artículo 225: 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 de su arte o ciencia. El dictamen se presentará por escrito, firmado y sellado, sin perjuicio del informe oral en la audiencia.

Este artículo resalta que los auditores forenses realizan un informe de su investigación, el cual debe de ser explícito, detallado y preciso. Debidamente sellado y firmado. Siguiendo siempre las normas, leyes y procedimientos que rigen la Contaduría Pública.

Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973)

Artículo 8: El dictamen, la certificación y la firma de un contador público sobre los estados financieros de una empresa, presume, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real de la empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

Este artículo establece la fe pública que tienen los estados financieros firmados por un Contador Público, ya pues que están basados en normas y leyes vigentes. De esta manera los legisladores venezolanos delegaron a los auditores la responsabilidad de confirmar la veracidad de la información plasmada en los estados financieros, es decir, la confianza que deben tener los usuarios de esos documentos financieros cuando están suscritos por un profesional de la Contaduría Pública.

Artículo 11: Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética:

- 1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes;
- 2) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate;
- 3) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, siempre que las auditorías hayan sido efectuadas por el propio contador público o bajo su dirección inmediata o por otros contadores públicos colegiados en Venezuela.

Establece que el Contador Público debe mantener, ejecutar y trabajar con normas de ética para el ejercicio de su profesión. Para evitar cometer actos ilegales y guiarse con normas de buena conducta como honestidad y responsabilidad. También es

importante señalar que el auditor forense debe estar libre de cualquier situación que podría dañar su juicio o su objetividad, ya que es crucial para actuar como testigo especialista en la investigación que éste lleve a cabo.

Bases Normativas

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA NIA 240 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen. La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo. La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

El fraude tiene unas características las cuales se pueden interpretar de la siguiente forma:

¿Puede una afirmación errónea considerarse fraude?

¿Debe el Auditor evaluar la INTENCIONALIDAD existente en una afirmación errónea, para determinar la existencia de un fraude?

¿Es cierta la ecuación: FRAUDE = INTENCION?

- Deben establecerse las diferencias entre el fraude realizado por la Gerencia, y el realizado por el “empleado”

Dos tipos de información errónea intencional importan significativamente al Auditor, las que se derivan de:

1. Información contable fraudulenta.
2. De Malversación de activos.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, tal cual se ha dicho al comentar la NIA 200, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error. La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Existen tres condiciones que regularmente proveen pistas para la existencia de fraude. Los auditores forenses se refieren a éstas como el “triángulo del fraude” porque cuando están presentes la probabilidad de fraude es muy alta. Las condiciones son:

1. **Oportunidad:** la cultura pobre y la carencia de procedimientos inadecuados de control interno a menudo crean la confianza de que el fraude podría no ser detectado.
2. **Presión:** esto a menudo es generado por necesidades inmediatas (tales como tener deudas personales significantes o satisfacer las expectativas de utilidad de un analista o del banco) que sean difíciles de compartir con otro.
3. **Racionalización:** es la creencia de que realmente no se ha cometido fraude. Por ejemplo quien lo comete racionaliza “esto no es un gran negocio” o “yo solo estoy tomando lo que me merezco”.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquirendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad. La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos. También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, NIA se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamiento sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, la norma distingue entre fraude y error y describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir. Representaciones erróneas que resultan de malversación de activos y

representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta, requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden surgir de fraude o error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción subyacente que da como resultado la representación errónea de los estados financieros es intencional o no, El fraude implica un incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. Una persona puede tener un incentivo para malversar activos. La información financiera fraudulenta puede cometerse porque la administración este bajo presión de fuentes fuera o dentro de la entidad, para lograr una meta de utilidades esperada particularmente, ya que las consecuencias para la administración por no cumplir con los objetivos financieros pueden ser importantes, La responsabilidad primaria por la prevención y detección de fraude descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo de la entidad como en la administración. Las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno corporativo y de la administración pueden variar por cada entidad, estas pueden ser las mismas personas encargadas de la administración de la empresa

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA NIA 250
CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGULACIONES EN UNA AUDITORÍA
DE ESTADOS FINANCIEROS

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) establece la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros. Esta MA no aplica a otros compromisos de aseguramiento en los que se

contrata al auditor específicamente para probar y reportar por separado el cumplimiento con leyes o regulaciones específicas.

Efecto de leyes y regulaciones

2. El efecto de leyes y regulaciones en los estados financieros varía considerablemente. Esas leyes y regulaciones a que está sujeta una entidad constituyen el marco de referencia legal y regulatorio. Las disposiciones de algunas leyes o regulaciones tienen un efecto directo en los estados financieros, en cuanto a que determinan los montos y revelaciones en los estados financieros de una entidad. Otras leyes y regulaciones deben cumplirse por la administración o fijan las disposiciones bajo las que se permite a la entidad conducir su negocio, pero no tienen un efecto directo en los estados financieros de una entidad. Algunas entidades operan en industrias muy reguladas (como bancos y compañías químicas). Otras están sujetas sólo a las muchas leyes y regulaciones que se relacionan generalmente con los aspectos operativos del negocio (como las relacionadas con salud y seguridad ocupacional, y las de igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento con leyes y regulaciones puede dar como resultado multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material en los estados financiero.

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor considerar las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, Las leyes y reglamentos varían considerablemente en su relación con los estados financieros. Algunas leyes o reglamentos determinan la forma o contenido de los estados financieros de una entidad o los montos que se deben registrar o revelaciones que se deben hacer en los estados financieros, Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos. La responsabilidad por la prevención y detección de incumplimiento descansa en la

administración, El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación. falta deliberada de registro de transacciones, el que la administración sobrepase los controles, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor, Cuando el auditor se da cuenta de información concerniente a un posible caso de incumplimiento, el auditor debería obtener una comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias en las que ha ocurrido, y otra información suficiente para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros, El auditor debe, tan pronto sea factible, ya sea comunicarse con el comité de auditoría, el consejo de directores y ejecutivos administradores, u obtener evidencia de que están apropiadamente informados, respecto del incumplimiento que viene a la atención del auditor sin embargo, el auditor no necesita hacerlo así para asuntos que son claramente sin consecuencia y puede llegar a un acuerdo por adelantado sobre la naturaleza de los asuntos que deben comunicarse. Si el auditor es impedido por la entidad de obtener suficiente evidencia deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.

Definición de términos básicos

Auditor: Persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente, para revisar, examinar y evaluar los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia o entidad, con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.

Auditoría Gubernamental: Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos.

Error: Distorsión de la información financiera sin ánimo de causar perjuicio.

Experto: Es aquel designado por un juez o tribunal para que emita informes sobre los puntos litigiosos de un proceso que requieran un especial conocimiento.

Peritaje: Trabajo o estudio realizado por un perito o experto con la finalidad de corroborar determinadas circunstancias o hechos. Con el objeto de ilustrar al juez o magistrado que conozca de una causa civil, mercantil, laboral, penal (criminal), tributario, entre otros; sobre cuestiones que por su naturaleza requieren de conocimientos especializados que sean del dominio cultural de tales expertos, cuya opinión resulte necesaria en la resolución de una controversia jurídica.

Perito: Especialista conocedor, práctico o versado en una ciencia, arte u oficio. Quién posee título estatal de haber hecho determinado estudio de poseer experiencia en una rama del conocimiento o de una actividad cualquiera.

Perito contable: Contador Público a quien se le recomienda la realización de una pericia, generalmente en casos judiciales para que determine acerca de una cuestión controvertida de naturaleza contable.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Diseño de la investigación

De acuerdo al diseño de la investigación, corresponde al no experimental transaccional de tipo descriptivo, el cual se realiza sin manipular ningún tipo de variable. En cuanto al tipo de investigación no experimental Hernández, Fernández y Baptista (2006) señalan:

La investigación no experimental es aquella que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Es decir, es investigación donde no hacemos variar intencionalmente las variables independientes. Lo que hacemos en la investigación no experimental es observar fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos. (P. 154).

Los autores antes señalados manifiestan en cuanto a investigación transaccional o transversal: “Los diseños de investigación transaccional recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables, y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado” (2006:156)

En cuanto al tipo descriptivo, Hernández, Fernández y Baptista (2006: 157) indican que “Los estudios transeccionales descriptivos nos presentan un panorama del estado de una o más variables en uno o más grupos de personas, objetos o indicadores en determinado momento”

Lo expuesto en los párrafos anteriores se sustenta, ya que no existe manipulación intencional de variables, y el propósito de esta investigación radica en describir o detallar detenidamente una situación sin ningún tipo de alteración de la realidad

(Describir la importancia del Contador Público y la auditoría forense como soporte en procesos legales), también es de tipo transaccional.

Tipo de investigación

El presente trabajo hace referencia a una investigación de campo con base documental. En cuanto a la investigación de campo, Arias (2003) define que:

La investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir, el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes. De allí su carácter de investigación no experimental.” (P.31)

Arias (2003: 27) manifiesta que: “La investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, críticas e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónica”.

En consecuencia, la investigación es de campo por lo que se utilizan fuentes primarias de información, es decir, datos aportados por el departamento de experticia del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC), región Carabobo, específicamente por los Contadores Públicos adscritos a ese organismo.

De igual manera se dice que es documental porque se basa en el análisis de datos que ya han sido recolectados o analizados en otras investigaciones y extraídas de distintas fuentes de consulta, tales como informes, libros, monografías, fuentes electrónicas, boletines y cualquier otro tipo de documentación referida al objeto de estudio y razón de la investigación.

Población y Muestra

En cuanto a la población, Hernández, Fernández y Baptista (2006: 170) señalan que “Es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones”

En referencia a la muestra, éstos mismos autores (Hernández, Fernández y Baptista (2006) manifiestan y detallan que:

Es en esencia, un subgrupo de la población. Básicamente categorizamos a las muestras en dos grandes ramas: las muestras no probabilísticas y las muestras probabilísticas. En esta última todos los elementos de la población tienen la misma posibilidad de ser escogidos. Esto se obtiene definiendo las características de la población, el tamaño de la muestra y a través de una selección aleatoria y/o mecánica de las unidades de análisis. En las muestras no probabilísticas, la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de causas relacionadas con las características del investigador que hace la muestra. Aquí el procedimiento no es mecánico, ni en base a fórmulas de probabilidad, sino que depende del proceso de toma de decisiones de una persona o grupo de personas. (P.172)

Concretando, en esta investigación la población la compone el grupo de expertos contables que laboran en el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del estado Carabobo. Con un total de tres (03) individuos. En lo que respecta a la muestra, no es necesario su cálculo, por cuanto las investigadoras pueden trabajar con todas las unidades de análisis disponibles. Así el tamaño de la muestra es a su vez el tamaño de la población.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

La técnica de recolección de datos consiste en la revisión bibliográfica y documental, pues se hará acopio de libros, tesis, informes y apuntes que servirán de base para la extracción de datos útiles para el desarrollo de la investigación.

En cuanto al instrumento y el método a utilizar el seleccionado fue el cuestionario, al respecto, Hernández, Fernández y Baptista (2006: 233) señalan que el “Cuestionario consiste en un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir”

Por ende, se confeccionó un cuestionario contentivo de veinte ítems. De preguntas cerradas, donde el respondiente puede seleccionar una opción de respuesta; y de preguntas abiertas para profundizar o conocer las opiniones de los expertos. El cual se aplicó a través del llenado del mismo a los profesionales de la Contaduría Pública que practican auditoría forense y prestan sus servicios en el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del Estado Carabobo. Con la finalidad de verificar el cumplimiento de los procedimientos legales y técnicos que rigen dichas investigaciones, cuyos resultados a obtener permitirán a las investigadoras alcanzar los objetivos propuestos.

Validez del instrumento

Hernández, Fernández y Baptista (2006: 23) señalan que “La validez, en términos generales, se refiere al grado de que un instrumento mide realmente la variable que pretende medir”

Continuando, y haciendo referencia a Bernal (2006) la validez puede examinarse desde diferentes perspectivas, siendo para esta investigación la más idónea la validez general, la cual, según este autor

Se relaciona con el juicio que se hace respecto del grado en que el instrumento de medición mide lo que deba medir. Este juicio consiste en tener una idea clara de la variable que desea medirse y evaluar si las preguntas o los artículos del instrumento en realidad la miden (2006:214)

En esta investigación el instrumento fue avalado por un especialista en la rama de la Contaduría Pública.

Técnicas de análisis de datos

Al obtener los resultados del instrumento a aplicar (cuestionario), se procedió a su ordenación y tabulación, con la intención de verificar la exactitud o precisión de los mismos. Estos se examinaron a través de la construcción de gráficos y frecuencias estadísticas, para generar la representación gráfica de dichos resultados, lo que posteriormente permitió la obtención de información para concluir y recomendar en el tema seleccionado tratado en la presente investigación.

Cuadro técnico Metodológico				
Objetivo General	Objetivos Específicos	Indicadores	Técnicas de Instrumentos	Fuentes
Describir la importancia del Contador Público y su responsabilidad en la auditoría forense dentro del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas en Venezuela.	Describir la responsabilidad del Contador Público dentro del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas en Venezuela.	Funciones del Contador Público como Auditor Forense dentro del CICPC Procedimientos de auditoria	Cuestionario	Experto Contables del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalística Delegación Estatal Carabobo
	Analizar los aspectos teóricos legales que enmarcan la auditoría forense.	Procedimiento de Auditoria Responsabilidad del Auditor	Cuestionario	Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela Ley Orgánica de la Contraloría General de la Republica Código Orgánico Procesal Penal
	Establecer el proceso de la auditoría forense como una actividad inmersa dentro del esquema general del peritaje contable.	Proceso de Auditoria Forense dentro del CICPC Responsabilidad del Auditor	Cuestionario	NIA 240 NIA 250
	Identificar el papel del Contador Público como soporte en procesos legales.	Responsabilidad del Auditor Técnicas de Auditoria	Cuestionario	Código de Ética del Contador Publico

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Análisis de la información

Luego de compilados, ordenados y clasificados los datos derivados de las fuentes bibliográficas así como de la aplicación del cuestionario a los expertos contables adscritos al Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC), región Carabobo, se procedió a la tabulación para ordenar el razonamiento de los mismos y poder evidenciar los datos que se presentan en esta investigación.

Este trabajo tiene una gran importancia debido a que se fundamenta en las actividades de los expertos para llevar a cabo una auditoría forense, además que se crea un conocimiento que pueda ser utilizado por los profesionales de la Contaduría Pública en la práctica de este tipo de auditoría.

A continuación se presentan las veinte preguntas del cuestionario y el análisis correspondiente.

1- ¿En la auditoría forense qué se denuncia? Hecho___ Persona___

Categoría	Numero de respuesta	Porcentaje
Hecho	3	100
Persona	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 1. Representación de los resultados del ítem 1

Con los resultados de esta pregunta se concluye que, cuando se comete un hecho de fraude o corrupción y acuden al organismo competente las personas agraviadas a formular la denuncia, el hecho es lo que se denuncia; el organismo competente lo

forman varios sujetos, como la Contraloría General de la República, de los estados del país y de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana. El hecho es lo que corrobora la situación irregular, ya que comprende la parte tangible o que se puede cuantificar, es decir, las pruebas que se recolectan a través de información financiera como estados financieros, facturas, comprobantes, entre otros.

2- ¿Con qué ramas o términos se relaciona la auditoría forense?

La respuesta obtenida de los expertos contables fue la siguiente:

Experto 1: Criminalística, derecho, investigación.

Experto 2: Investigación, criminalística, corrupción, leyes

Experto 3: Sistemas, criminalística, leyes, investigación.

Queda aclarado que la auditoría forense trabaja en conjunto con otras especialidades. Como bien lo afirman los expertos contables. Siempre con la finalidad de dar solución a la problemática que se presenta. Por lo tanto se infiere que la auditoría forense es una actividad que necesita de otras ramas para su ejecución y colabora para el esclarecimiento de hechos de fraude o corrupción. Puesto que lo primero que se debe hacer en este tipo de investigaciones es la denuncia antes los organismos encargados, como la Contraloría General de la República, ya que son hechos fraudulentos de tipo administrativo.

3- ¿La auditoría forense se soporta en documentos que dan fe pública de hechos o acciones acontecidas? SI___ NO___

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 2. Representación de los resultados del ítem 3

Esta pregunta arroja que generalmente la auditoría forense se soporta en documentación que da fe pública a hechos o acciones acontecidas. Sucede porque se investiga una situación de índole financiero que ya sucedió donde se detectaron irregularidades y se busca determinar la magnitud monetaria y los infractores del hecho, a través de pruebas; teniendo como fin la aplicación de la justicia correctamente, por medio de la solución de la situación irregular y el castigo a los culpables.

4- ¿Se aplican las normas de auditoría en la práctica de la auditoría forense?

SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 3. Representación de los resultados del ítem 4

La respuesta de los expertos contables establece que siempre se aplican las normas de auditoría en la ejecución de la auditoría forense. Hay que tener presente que la Auditoría Forense es practicada por Contadores Públicos, por tanto, deben éstos deben regirse por las normas y leyes implantadas por los organismos competentes. Al hablar de auditoría, es mencionar que se basa en la obtención y evaluación de pruebas relacionadas con informes de actividades económicas.

5- ¿La planificación de la investigación se inicia con la denuncia?

SI__ NO__

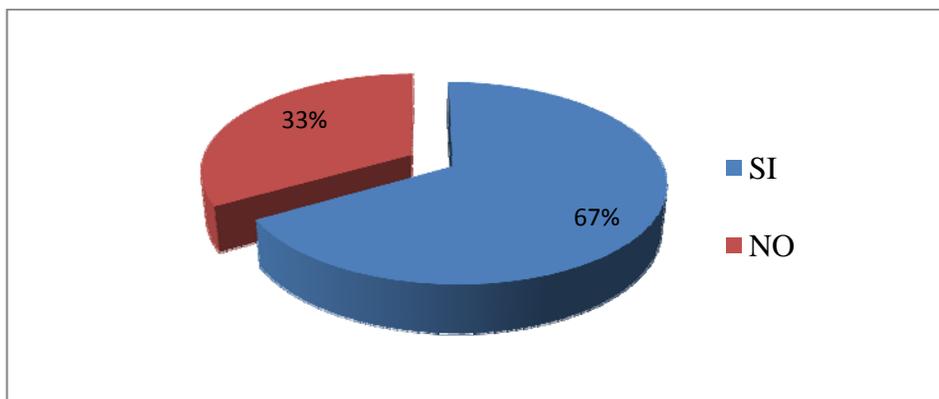
Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno N Greta I 2015

Cuadro 4. Representación de los resultados del ítem 5

Los resultados de esta pregunta indican que siempre para iniciar una investigación forense por un hecho de fraude o corrupción debe existir la denuncia ante los organismos encargados. En este caso, los adscritos a la Contraloría General de la República. Esto es porque es una actividad especializada y en conjunto con un proceso legal.

6- ¿Cree usted que el estilo de vida, las presiones financieras y el nivel de gastos son señales para identificar que la persona está cometiendo fraude o corrupción? SI__ NO__



Fuente: Barreno 2015

Gráfico 1. Representación de los resultados del ítem 6

Esta pregunta trajo como conclusión que el estilo de vida, las presiones financieras y el nivel de gastos son señales relevantes para indicar que la persona está cometiendo fraude o corrupción. Puesto que son situaciones que pueden suceder en cualquier momento y causan descontrol en la conducta de las personas, que incluyen cambios de ánimo y de pensamientos o ideologías; logrando que éstos puedan cometer delitos fraudulentos.

7- ¿Uno de los objetivos de la investigación es la determinación en términos monetarios del daño causado debido al fraude financiero? SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 5. Representación de los resultados del ítem 7

Entonces la auditoría forense tiene como uno de sus objetivos el conocer en términos monetarios el daño causado por el fraude o la corrupción cometida. Es relevante, puesto que determina las condiciones en que se encuentra la entidad afectada después del hecho. Si la cantidad monetaria es importante, la organización se vería más perjudicada, puesto que disminuirían las ganancias y en un plazo mediano existiría la posibilidad del cese de las actividades de dicha entidad. Merece particular mención que dicha situación sería relevante también a los proveedores y la sociedad en general; en el caso de los primeros, tendrían un cliente menos, lo cual disminuiría su actividad empresarial y económica y en cuanto a la sociedad, al no existir dicha entidad, los productos o servicios que ésta realiza desaparecerían y la colectividad no disfrutaría de recurso.

8- ¿Cómo se recopila la evidencia de los hechos denunciados?

Por oficio__ Por evidencia__ Ambas__ Otras__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
Por oficio	0	0
Por diligencia	0	0
Ambas	3	100
Otras	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 6. Representación de los resultados del ítem 8

Las respuestas indican que los auditores forenses recopilan la evidencia por oficio y por diligencia. Los expertos contables tienen que valerse de todas las formas posibles para llevar a cabo su trabajo. La recolección de las pruebas es muy importante para su investigación y su recolección, tiene que ser oportuna y precisa, ya que si son encontradas en el tiempo adecuado el proceso la investigación forense tendría los resultados esperados, el castigo a los culpables, y por ende, el esclarecimiento del hecho delictuoso. Sin embargo, el auditor forense tiene que ser lo más objetivo posible con la evidencia encontrada, tiene que analizarlas y constatar la veracidad de dicha documentación, manejando cabalmente las leyes y normas establecidas por los organismos competentes, con la finalidad de obtener resultados lo más representativos posibles de la realidad.

9- ¿La documentación contenida en contratos, registros y reportes de administración se consideran soportes de verificación documental?

SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 7. Representación de los resultados del ítem 9

Se evidencia que, la documentación como contratos, registros y reportes de administración son soportes de verificación documental, que a la postre se convertirán en pruebas y/o evidencias que darán soporte a la investigación. La búsqueda, ubicación y comprobación de veracidad de las pruebas es la razón de ser de la auditoría forense, ya que con ellas se ejecuta dicho proceso.

10- ¿En la auditoría forense los documentos se consideran pruebas que se presentarán ante un tribunal para soportar la investigación realizada?

SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 8. Representación de los resultados del ítem 10

Se deduce que los documentos que se logren recabar en la investigación forense se consideran pruebas que validarán la investigación y por ende en el proceso penal colaborarán para que el Juez dictamine su sentencia. Puesto que, a pesar de ser investigaciones financieras, igualmente se llevan a cabo juicios o procesos legales, por lo cual y para tener una sentencia justa se requieren de pruebas que evidencien el hecho fraudulento.

11- ¿Las pruebas documentales en el proceso de auditoría forense permiten detectar irregularidades? SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 9. Representación de los resultados del ítem 11

Los resultados de esta pregunta determinan que los documentos que se logren recabar en la auditoría forense permiten o colaboran en la detección y/o descubrimiento de irregularidades, a partir de allí procedería el hecho de fraude o corrupción. El trabajo del experto contable es muy minucioso, debe cerciorarse y en lo posible comparar documentos, sobre todo sus cifras, para lograr una mejor conclusión de su trabajo. Ya pues que dicha comparación sería la conclusión de su

trabajo y a su vez tendría mucho valor en el proceso penal, pues sería parte fundamental en la decisión del Juez.

12- ¿En el proceso de auditoría forense la evidencia física se obtiene mediante la inspección de actividades, bienes, documentos y registros? SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 9. Representación de los resultados del ítem 12

Es así, como en el proceso de auditoría forense la evidencia física se obtiene mediante la inspección de bienes, documentos y registros; para luego determinar la magnitud del fraude o la corrupción, en caso de existir. Lo más importante para el auditor forense es la evidencia física, ya que con ellas tendría una mejor conclusión y sería lo más acertada posible, colaborando aún más en el proceso penal.

**13- ¿La inspección de hechos se soportan en fotografías, gráficos, muestreos, entre otros como base para el auditor forense?
SI__ NO__**

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 10. Representación de los resultados del ítem 13

Los resultados manifiestan que en el proceso de auditoría forense la inspección de los hechos se soporta en fotografías, gráficos, muestreos, logrando que el auditor

forense realice un informe acertado de su investigación. De esta manera colaboraría adecuadamente en el proceso penal, y en la administración de justicia que es uno de los principales objetivos de dicha profesión, pues su trabajo sería lo más ajustado a la realidad.

**14- ¿El principal obstáculo en la evidencia documental es la falsificación?
SI__ NO__**

Categoría	Nro Respuesta	%Respuesta
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 11. Representación de los resultados del ítem 14

Se infiere que el principal obstáculo o problema que tienen los auditores forenses en la recolección de la evidencia documental es la falsificación, puesto que al tratarse de evidencia física existe la posibilidad de manipular dicha información por parte de los imputados o implicados. Siendo esta situación muy delicada, ya que distorsionaría la realidad de la situación, llegando a términos como no castigar debidamente a los culpables o simplemente no poder concluir la auditoría. Los expertos contables evitarían tal situación, siendo más cautelosos, intuitivos, objetivos e independientes en su trabajo. Lo único que deben validar son las pruebas que ellos mismos recolectan. No deben aceptar influencias de ningún tipo, como, dinero, bienes materiales de las partes involucradas, mucho menos de los presuntos culpables.

15- ¿Cuándo una persona solicita de sus servicios le pide el soporte del origen de los fondos investigados para poder verificarlos? SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 12. Representación de los resultados del ítem 15

Las respuestas radican en que el auditor forense le pide a la persona que solicita de sus servicios el soporte del origen de sus fondos para verificarlos y descartar el grado de implicación que tenga en el hecho de fraude o corrupción. Es una estrategia con la finalidad de ir descartando culpables. Es preciso aclarar que al hablar de personas se hace referencia también a la entidad que solicita la investigación, entonces, serían los dueños de dicha organización los que tendrían que poner a disposición de los expertos contables su información financiera. Igualmente sucede con los organismos públicos, los encargados también deben de dar sus soportes financieros a los auditores forenses.

16- ¿Permite la contabilidad la detección del fraude en las organizaciones? SI__ NO__

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 13. Representación de los resultados del ítem 16

Se deduce que la contabilidad permite o colabora en la detección de hechos de fraude y /o corrupción en las organizaciones. Puesto que hay que tener presente que son los empleados de las empresas los que descubren los procedimientos irregulares o que no están dentro del margen de la ley; esto es debido a que los empleados manejan

ampliamente el desarrollo o funcionamiento de la entidad y poseen conocimientos contables sólidos.

17- ¿Qué operadores intervienen en el proceso penal?

La respuesta obtenida de los expertos contables fue la siguiente:

Experto 1: Juez, expertos, testigos, víctima, abogado defensor y acusador, secretarios.

Experto 2: Fiscales del Ministerio Público, defensoría, imputado, abogados

Experto 3: Jueces, abogados defensores y acusadores, imputado, testigos

Como se puede constatar son varias las personas que intervienen en el proceso penal. Por lo tanto, la auditoría forense es una actividad complementaria, que trabaja en conjunto con otras áreas. Teniendo como objetivo principal la solución de un hecho presuntamente fraudulento.

18- ¿Cuáles son los roles del Contador Público en el proceso penal?

La respuesta obtenida de los expertos contables fue la siguiente:

Experto 1: El objetivo del Contador Público es explicar en forma clara durante el juicio el trabajo realizado en la experticia financiera.

Experto 2: Experto Contable

Experto 3: Experto contable financiero y asesor técnico

Las respuestas de los expertos contables fueron muy precisas, porque establecen que el Contador Público en el proceso penal se encargará de explicar y consolidar la investigación financiera realizada, a través de su informe sobre dicho proceso, es decir, el Contador Público es el encargado exclusivo de la validez y veracidad de la información financiera en una investigación donde se pretenda descubrir un hecho de corrupción; utilizando técnicas como búsqueda, verificación y análisis de dicha información.

19- ¿La experiencia forma parte importante en el curso de las labores del auditor forense?

SI___ NO___

Categoría	Número de respuesta	Porcentaje
SI	3	100
NO	0	0

Fuente: Barreno 2015

Cuadro 14. Representación de los resultados del ítem 19

Se afirma entonces que la experiencia es muy importante para los auditores forenses, puesto que les proporciona conocimientos que aplicarán en posteriores investigaciones, también les permite agilizar su trabajo, ya que al dominar distintas situaciones tendrían una mejor perspectiva y serían capaces de resolver casos complejos por diversas circunstancias, como por ejemplo, situaciones en que exista falta de pruebas.

20- ¿Cuáles son los principales problemas que se presentan en relación a las pruebas aportadas por los Contadores Públicos?

La respuesta obtenida por los expertos contables fue la siguiente:

Experto 1: En ocasiones no nos dan respuesta a tiempo de la información y documentación contable que pedimos

Experto 2: Negación de información contable esencial para la investigación

Experto 3: No culminar el proceso, principalmente por falta de pruebas

Es de gran relevancia conocer que los principales problemas que tienen los auditores forenses en relación a las pruebas aportadas por los Contadores Públicos, ya que estos son los que proporcionan la información que se utilizará en la investigación,

son que no dan respuesta a tiempo de la información solicitada o que simplemente no la facilitan, siendo la principal consecuencia no poder culminar con el proceso.

A continuación se presentan los hallazgos obtenidos de la aplicación del instrumento

Al analizar los resultados del instrumento aplicado a los tres (03) expertos contables adscritos al Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) se interpreta, que en la auditoría forense se denuncia el hecho y no el fraude, los términos relacionados con la auditoría forense son la criminalística, la investigación el derecho, y los sistemas y la investigación forense se inicia con la denuncia, ya que si no hay sospecha de un hecho fraudulento no sería necesaria la investigación.

Continuando, la auditoría forense se soporta en documentos que dan fe pública a hechos acontecidos, dichos documentos se basan en contratos, registros, reportes de administración, siendo el principal obstáculo la falsificación; es por ello que la evidencia física del auditor forense se basará en la inspección de bienes, documentos registros, fotografías y gráficos. La evidencia documental es muy importante puesto que permite detectar irregularidades y porque serán presentadas ante el tribunal como evidencia.

Por otra parte, en la auditoría forense también se aplican normas de auditoría integral. El estilo de vida, las presiones financieras y el nivel de gastos son señales relevantes para identificar a la persona que está cometiendo el fraude. Otro punto importante es el que uno de los objetivos de la investigación es la determinación en términos monetarios del daño causado debido al fraude financiero.

Cabe destacar que la evidencia de los hechos denunciados se recopila por oficio y por diligencia. El auditor forense le solicita al cliente el soporte de sus fondos para

verificarlos, esto es con la finalidad de determinar el grado de implicación que tenga dicha persona en la investigación. Es relevante mencionar que los Contadores Públicos o el personal administrativo que laboran en las organizaciones detectan el fraude en las organizaciones. Puesto que ellos conocen el curso de la entidad.

En cuanto al proceso penal, los operados que intervienen en dicho proceso son el juez, los abogados (defensor y acusador), los expertos contables, los testigos y los imputados. Los roles del Contador Público en dicho proceso son el de experto contable y asesor técnico, es el especialista del área contable.

Por último, se deduce que la experiencia es muy importante en los auditores forenses, puesto que proporciona conocimientos sobre este tipo de investigaciones y los principales problemas que se presentan por las pruebas aportadas por los Contadores Públicos se resumen en algunas veces no son entregadas a tiempo o que

Conclusiones

Con respecto al objetivo determinar los aspectos teóricos legales que enmarcan la auditoría forense, se puede concluir que la auditoría forense es una rama de la Contaduría Pública, ejercida en forma exclusiva por dichos profesionales; que se rige por leyes y normas, tanto legales como contables. Por tanto, los auditores forenses o expertos contables deben prepararse en temas como técnicas y métodos de investigación, materia legal, recopilación de pruebas y evidencias y en criminalística.

Con referencia al objetivo establecer el proceso de la auditoría forense como una actividad inmersa dentro del esquema general del peritaje contable, se concluye que la auditoría forense forma parte importante en un proceso legal por hechos de fraude y/o corrupción, ya que es la encargada de recopilar y constatar las pruebas sobre la situación ocurrida, puesto que esas evidencias serán fundamentales en la decisión que tome el Tribunal.

Entre las utilidades generadas por la auditoría forense, resalta el ser concebido como uno de los dispositivos de reconocida efectividad contra el flagelo de la corrupción, tan generalizada en las últimas décadas. En este sentido, se observa que la corrupción del Sector Público, comúnmente conocido como “corrupción administrativa”, constituye una justificación para el más profundo abordaje científico de la auditoría forense. En este caso es el Ministerio Público el que coordina las investigaciones, pero el mismo muchas veces no posee la habilidad para la detección de cuáles son las experiencias que se necesitan y deja en manos de los contadores públicos de las experiencias necesarias para el esclarecimiento de los hechos, y los indicios que conducen a determinar que es necesaria la implementación de una experticia contable ante la presunción de algún fraude o corrupción, lavado de dinero

en una institución que haya sido denunciada o cualquier otro hecho de carácter económico.

El objetivo exclusivo del peritaje, es un hecho concreto, donde se conjugan elementos físicos y psíquicos, conductas humanas, sucesos naturales y aspectos de la realidad material. El perito o sujeto investigador debe ser elegido como un elemento imparcial, asignado al proceso como una persona que no reviste el carácter de parte principal o coadyuvante, ni interviniente. Debe ser competente, esto significa que se requiere de un verdadero experto, porque se trata de exponer al juez percepciones ordinarias que efectúe sobre determinados hechos, sino de emitir conceptos u opiniones de valor técnico, artístico o científico.

El auditor para ejercer el cargo debe tener amplios conocimientos en el campo a auditar. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría, debe conocer las técnicas y procedimientos de auditoría a emplearse y debe tener experiencia en la realización de dichas labores. El auditor, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis que le permitan revisar el proceso de control designado por la administración, garantizando la confiabilidad y la integridad de la información.

Adicionalmente debe cumplir con las políticas y regulaciones, salvaguardando los intereses económicos y la plena eficiencia de la utilización de los recursos para el cumplimiento de metas y desafíos en el establecimiento de sistemas operaciones de optimización administrativa ya que el auditor, tiene bajo su responsabilidad, no solo la función de evaluación, sino también la aplicación de la ética, debe anteponer sus valores morales, su profesionalismo y experiencias ante sus propios intereses económicos o personales, o a favor de terceros.

La creación o el diseño de una Auditoria forense implican la combinación y consideración de la normativa aplicable en general a estos tipos de delitos, sin embargo, al momento de la planificación del proceso de investigación, y una vez que

tenga identificado el delito cometido, serán necesarios incluir lo establecido en la ley específica, es decir, aquella que haga referencia al delito en particular. Dentro de la normativa jurídica existente, es primordial en la aplicación de los principios establecidos en la Constitución Nacional de la Republica Bolivariana de Venezuela, pues esta es la norma base de la legislación venezolana vigente.

Los principios establecidos en las normal generales, es decir en los códigos, son normas sistemáticas generales que abarcan todas las regulaciones orgánicas y ordinarias en la legislación venezolana, determinando los órganos, los procedimientos y los contenidos de las mismas. De manera que, incluirlos como base fundamental para la estructuración del modelo propuesto, garantiza la inclusión de los allí establecido y por ende, la aceptación del informe pericial como prueba de un litigio.

En el informe pericial contable debe reunir las siguientes características: El dictamen pericial debe presentarse por escrito. En el debe estar claramente: la descripción de los hechos, objeto del peritaje y deben distinguirse en los pronósticos o conjeturas, las operaciones técnicas realizadas, los principios científicos en que se fundamentan, las conclusiones debidamente comprobadas y sustentadas que servirán las juez para valorar la prueba. Si ciertos hechos parecen contradictorios, deben ser ampliamente discutidos.

Y por último, lo que concierne al objetivo identificar el papel del Contador Público como soporte en procesos legales, se determinó que este profesional juega un papel importante y trascendental en un proceso legal. Ya que es el especialista que investiga el hecho de fraude financiero ocurrido. Es importante señalar que el auditor forense debe prepararse en el área de la auditoría forense, a través de cursos, talleres, y muy resaltante, afianzar los conocimientos obtenidos en la universidad. Ya pues que es una actividad que exige seguridad, conocimientos, honestidad, eficacia, eficiencia y que una mala praxis puede distorsionar una sentencia o resolución de un caso.

Recomendaciones

De acuerdo con las conclusiones antes expuestas, se considera necesario presentar las siguientes recomendaciones:

Se insta a las organizaciones públicas y privadas a hacer inversión en el adiestramiento del personal, sobre todo de las unidades de auditoría interna en materia de auditoría forense y legal, ya que promueven el control y vigilancia de las operaciones de los entes sujetos a su control.

A los Contadores Públicos, que deben actualizarse y adquirir conocimientos del área de auditoría forense, área jurídica, penalización del fraude financiero, así mismo para ejercer como expertos contables en los procesos judiciales.

A los Colegios de Contadores Públicos y gremios que planteen campañas, tales como cursos especializados, talleres, diplomados, para impulsar la formación en auditoría forense en el país como mecanismo que ayuda con sus conocimientos técnicos e imparcialidad a la investigación penal.

A las Universidades, que agreguen a los pensum de estudios de la carrera de Contaduría la materia de auditoría forense de manera formal, por cuanto es fundamental para el Contador Público.

El desarrollo y diseño de unidades relacionadas directamente con la auditoría forense a nivel educativo entre las universidades y el CICPC y en general con los organismos adscritos a la Contraloría General de la República para mejorar las competencias profesionales y cognitivas del egresado en Contaduría Pública.

Bibliografía

Abreu, Magdyn; Oraá, Olga y Villareal, Erika (2010) Estrategias para optimizar la efectividad en la aplicación de la Auditoría Forense a fin de mejorar la calidad de la evidencia de los hechos generadores de responsabilidad administrativa en las contralorías municipales, caso: Contraloría municipal de Valencia. Trabajo de grado para optar al título de Contador Público. Universidad de Carabobo, Bárbula.

Alvarado, Víctor (2005) Auditoría Forense: Una Auditoría de mayor perspectiva. Impresos Cardí. Barquisimeto, Venezuela

Argueta, María (2010). Características de la ética. Ensayo en línea disponible: <http://www.buenastareas.com/ensayos/características-de-la-ética> (Consulta 2013, febrero)

Arias, Fidias (2003) El proyecto de investigación, guía para su elaboración. Editorial Episteme. Oriol Ediciones. Cuarta edición. Caracas, Venezuela.

Bernal, César (2006). Metodología de la investigación para administración, economía, humanidades y ciencias sociales. Segunda edición. Editorial Pearson Educación. Naucalpan. México.

Briceño, Yelitza (2010) Metodología utilizada por los profesionales de la Contaduría Pública para practicar Auditoría Financiera Forense en el proceso penal. Trabajo de ascenso para optar al título de Especialista en Contaduría, mención Auditoría. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto.

Cano, Miguel y Lugo, Danilo (2005) Auditoría Forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Ecoe Ediciones. Bogotá, Colombia.

Código De Ética Profesional del Contador Público venezolano (1996)

Código Orgánico Procesal Penal (2012) Gaceta oficial nro. 6078 del 18 de junio de 2012.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Gaceta oficial nro. 5908 del 18 de febrero de 2009.

González, Edmundo (2005) La corrupción, patología colectiva. Ensayo para la comisión nacional de derechos humanos, Instituto de Administración Pública y Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional Autónoma de México. México.

Hernández, Roberto; Fernández, Carlos y Baptista, Pilar (2006) Metodología de la investigación. Mc Graw Hill /Interamericana Editores. Cuarta edición. Distrito Federal. México.

Ley del ejercicio de la Contaduría Pública (1973) Gaceta oficial nro. 30273 del 05 de diciembre de 1973.

Ley Orgánica de la contraloría general de la república y del sistema nacional de control fiscal (2010) Gaceta Oficial No. 6.013 Extraordinario del 23 de diciembre de 2010

Lollett, Pedro Miguel (2007). ¿Qué es una auditoría forense? Ensayo en línea disponible: <http://www.ACGAF.Grafotecnica.net> (Consulta 2013, febrero)

Maldonado, Milton (2008) Auditoría forense: Prevención e investigación de la corrupción financiera. Editora Luz de América. Quito, Ecuador.

Mantilla, Samuel Alberto (2004) Auditoría 2005. Ecoe Ediciones. Bogotá, Colombia

Mujica, Smelyelit (2009) La Auditoría forense como herramienta para la detección y demostración de hechos presuntamente delictuosos. Trabajo de ascenso

para optar al título de Magister Scientiarium en Contaduría, mención Auditoría.
Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto.

Norma Internacional de Auditoría 240 (2004), Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros.

Normas para la elaboración y presentación de los trabajos de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.
Universidad de Carabobo, Campus Bárbula (2011)

ANEXOS

ANEXO A
INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE
DATOS



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA



Ciudadano:

Me permito en solicitar su valiosa comparación para responder el siguiente cuestionario, el cual tiene por esencia obtener información importante en cuanto a un conjunto de preguntas relacionadas a los objetivos del presente trabajo de investigación titulado **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA**. Dicha investigación será presentada como Trabajo de Grado por la Licenciada Barreno Nieves Greta Irene para optar al título de Magister en Ciencias Contables

Se agradece su participación en contestar el siguiente cuestionario, la información contenida es de uso exclusivo académico y confidencial.

Gracias,
La investigadora

Campus Bárbula, Junio 2015

Instrucciones

Marque con una equis (X) la opción que considere correcta; responda la pregunta que se plantea.

Cualquier duda puede dirigirse a las entrevistadoras

Lea cuidadosamente cada una de las preguntas

Tenga en cuenta que goza de libertad para analizar cada respuesta

Cuestionario

1-¿En la auditoría forense qué se denuncia?

Hecho___ Persona___

2- ¿Con qué ramas o términos se relaciona la auditoría forense?

3- ¿La auditoría forense se soporta en documentos que dan fe pública de hechos o acciones acontecidas?

SI___ NO___

4- ¿Se aplican las normas de auditoría en la práctica de la auditoría forense?

SI__ NO___

5- ¿La planificación de la investigación se inicia con la denuncia?

SI___ NO___

6-¿Cree usted que el estilo de vida, las presiones financieras y el nivel de gastos son señales para identificar que la persona está cometiendo fraude o corrupción?

SI___ NO___

7- ¿Uno de los objetivos de la investigación es la determinación en términos monetarios del daño causado debido al fraude financiero?

SI___ NO___

8- ¿Cómo se recopila la evidencia de los hechos denunciados?

Por oficio__ Por evidencia__ Ambas__ Otras___

9-¿La documentación contenida en contratos, registros y reportes de administración se considera soportes de verificación documental?

SI__ NO___

10- ¿En la auditoría forense los documentos se consideran pruebas que se presentarán ante un tribunal para soportar la investigación realizada?

SI___ NO___

11- ¿Las pruebas documentales en el proceso de auditoría forense permiten detectar irregularidades?

SI__ NO___

12- ¿La inspección de hechos se soportan en fotografías, gráficos, muestreos, entre otros como base para el auditor forense?

SI__ NO___

13- ¿El principal obstáculo en la evidencia documental es la falsificación?

SI__ NO__

14- ¿Cuándo una persona solicita de sus servicios le pide el soporte del origen de los fondos investigados para poder verificarlos?

SI__ NO___

15- ¿Permite la contabilidad la detección del fraude en las organizaciones?

SI__ NO__

16- ¿Qué operadores intervienen en el proceso penal?

17- ¿Cuáles son los roles del Contador Público en el proceso penal?

18- ¿La experiencia forma parte importante en el curso de las labores del auditor forense?

SI___ NO___

19- ¿Cuáles son los principales problemas que se presentan en relación a las pruebas aportadas por los Contadores Públicos?

ANEXO B
VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Y SOCIALES
DIRECCION DE POSTGRADO
CAMPUS BARBULA**



VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Por medio del presente documento se pretende validar el instrumento que se aplicará para el trabajo de investigación **RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN SU ACTUACION COMO AUDITOR FORENSE EN EL CUERPO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS, PENALES Y CRIMINALISTICAS DE VENEZUELA.**

EXPERTO _____

C.I. _____

PROFESIÓN _____

LUGAR DE TRABAJO _____

CARGO QUE DESEMPEÑA _____

Para la validación se establece los siguientes aspectos: precisión, claridad, pertinencia y cohesión, donde los criterios serán los siguientes:

- (A) EXCELENTE
- (B) BUENO
- (C) REGULAR
- (D) DEFICIENTE