UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
“LISANDRO ALVARADO”
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURÌA
MENCIÒN: AUDITORÌA

LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO

Autor:
Lcda. Karelina Beatriz María Francis Marín
C.I. 10.564.981

Tutor:
Lcdo. Geor Ignacio Parra Vásquez

Biblioteca
Administración y Contaduría

Barinas, Marzo de 2010

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
“LISANDRO ALVARADO”
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURÌA
MENCIÒN: AUDITORÌA

LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO

Proyecto Trabajo de Grado
Presentado para Optar al Título de Especialista en Contaduría
Mención Auditoría

Autor:
Lcda. Karelina Beatriz María Francis Marìn
C.I. 10.564.981

Tutor:
Lcdo. Geor Ignacio Parra Vásquez

Barinas, Marzo de 2010

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
DECANATO DE ADMINISTRACION Y CONTADURIA
CONVENIO UCLA - UNELLEZ

ACTA

Hoy, a los cinco días del mes de marzo del año dos mil diez en la Sede de los Cursos de Postgrado del Decanato de Administración y Contaduría de la Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado", se efectuó la defensa del Trabajo Especial de Grado Titulado: **"LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN LA DETECCION DE DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PUBLICO"**, presentado por la Lcda. **Francis Marín, Karelina Beatriz,** titular de la Cédula de Identidad **Nº V-10.564.981**, para optar al título de Especialista en Contaduría, mención **Auditoría**, Convenio **UCLA-UNELLEZ**.

En nombre del jurado designado a tal efecto por la Comisión de Estudios de Postgrado del DAC, el Coordinador - Presidente del mismo, en conformidad con el artículo 27 de las Normas de Trabajo y Tesis de Grado de los estudiantes de Postgrado de la UCLA (13-07-90), procedió a instalar el jurado para la defensa del Trabajo Especial de Grado, integrado por los profesores: **Coordinador-Presidente Carlos Figueredo, Principal Elita Méndez y Geor Parra Vásquez en calidad de Tutor.**

El Jurado, cumplidos los requisitos pautados y oída la defensa del referido Trabajo de Grado decidió emitir el siguiente veredicto: **APROBADO**

Barquisimeto, 05 de Marzo de 2010.

Prof. Carlos Figueredo
Coordinador-Presidente
C.I. V-3.876.975

Prof. Elita Méndez
Principal
C.I. V-4.726.563

Prof. Geor I. Parra Vásquez
Tutor
C.I. V-4.064.908

Calle 8 c/Av. 20 al lado del Auditórium Ambrosio Oropeza, Edificio sede de Postgrado DAC P. 2
Teléfonos: 2591469 – 2591422 – 2591464

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURÌA
MENCIÒN: AUDITORÌA

CARTA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Yo, Geor Parra, C.I: V- 4.064.908 hago constar que he leído el anteproyecto de trabajo especial de grado, titulado **LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO,** presentado por el Lcda. en Contaduría Pública Karelina Beatriz María Francis Marín, titular de la Cédula de Identidad Nº 10.564.981, para optar al título Especialista en Contaduría Mención Auditoría en el programa del convenio UCLA- UNELLEZ.

Acepto asesorar al participante en calidad de tutor, durante la etapa de desarrollo y presentación del trabajo especial de grado.

En Barinas, a los quince (08) días del mes de abril del 2009

Lcdo. Geor Parra
Tutor
C.I: V- 4.064.908

Biblioteca Administracion y Contaduria

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR

Biblioteca

Yo, Geor Ignacio Parra Vásquez, C.I: V- 4.064.908 hago constar que he leído el proyecto de trabajo especial de grado, titulado **LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO** presentada por la Licenciada en Contaduría Pública Karelina Beatriz María Francis Marín, titular de la Cédula de Identidad Nº 10.564.981 , para optar al título Especialista en Contaduría Mención Auditoria en el programa del convenio UCLA- UNELLEZ, apruebo el Trabajo por considerar que cumple con los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a discusión pública y evaluación por parte del jurado que se designe.

Administracion y Contaduria

En Barinas, a los 30 días del mes de enero del 2010

Lic. Esp. Geor Ignacio Parra Vásquez
C.I: V- 4.064.908
Tutor

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

CARTA AVAL DEL TUTOR

Yo, Geor Ignacio Parra Vásquez, C.I: V- 4.064.908 hago constar que he leído el proyecto de trabajo especial de grado, titulado **LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO** presentada por la Licenciada en Contaduría Pública Karelina Beatriz María Francis Marín, titular de la Cédula de Identidad Nº 10.564.981, para optar al título Especialista en Contaduría Mención Auditoria en el programa del convenio UCLA- UNELLEZ, manifiesto que he leído detenidamente el trabajo y considero que cumple los requisitos necesarios para ser sometido a la evaluación final.

Biblioteca Administracion y Contaduria

En Barinas, a los 30 días del mes de enero del 2010

Lic. Esp. Geor Ignacio Parra Vàsquez
C.I: V- 4.064.908
Tutor

DEDICATORIA

A Dios Padre Todopoderoso por haberme dado la vida, por haberme puesto en la familia en que nací, por los Padres que me ha dado y por dotarme de la Sabiduría, Inteligencia, Constancia, Empeño y Fortaleza necesaria para llevar a cabo cada uno de mis propósitos. Gracias Señor por tu Presencia en mi vida, espero que siempre me Bendigas.

A María mi Madre, mujer que me dio la vida y quien me a brindado todo su apoyo en el transcurrir de la vida, por darme siempre lo mejor de ti, siendo mi pilar y mi refugio, Dios me la Bendiga, y Gracias por su apoyo y ayuda incondicional. Bendición por siempre.

A mi Padre Arturo, hombre honesto, trabajador emprendedor, inteligente, motivador de todos mis deseos de superación, Gracias por ser ese estimulo y empuje a luchar siempre por lo mejor. Dios me lo Bendiga. Bendición por siempre

A mis hijos Eduhard Arturo y Karlyna Vanessa, quienes llenan de gozo y plenitud mi vida, por quienes soy todo lo que soy y más, para ustedes que son el motor de mi vida, este logro de hoy y cada uno de los que alcanzaré en la vida, para que sea estimulo y ejemplo para ustedes de lucha de constancia, y creer siempre en un mañana mejor. Los Amos hasta el infimito y más allá.

A mi Esposo, Eudes por su amor, estimulo, paciencia y apoyo moral hizo la elaboración y terminación de la Tesis.

A mis Hermanas (Kathiuska, Karinya y Karla), gracias por existir el mi vida, por que han creído en mi, por su apoyo incondicional.

A mis sobrinos (Arturo, Valentina y Carlo Julio) que esta nueva meta cumplida sirva de ejemplo edificante para ustedes y les anime a esforzarse por lo que quieren y por lo que creen.

A mis amigos y compañeros de estudios (Wuilson, Félix, Pedro, Elisa, Nicola, Norma, Paulina, Alejandra, Nardy, Yannet, Liliana, Carmen, Freddy, Rosalba, Euglen, Daniel, Wuilibardo, Lenny), con quienes compartí momentos de aciertos y desaciertos, de alegrías, preocupaciones y desalientos, pero con quien me une sobre todo un profundo aprecio, cariño y consideración, a ustedes gracias por estar ahí.

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

AGRADECIMIENTO

A Dios, fuente de sabiduría y entendimiento y de quien e recibido y recibiré siempre gracias y bendiciones.

A mi Madre, mi Padre, mi Esposo y a mis Hermanas, quienes me brindaron todo el apoyo y solidaridad para poder realizar lis estudios y culminar feliz y exitosamente. Muchas gracias, sin ustedes y su ayuda no hubiese podido.

A mi tutor Geor Parra, quien me brindo toda su confianza, aun si conocerme y quien a puesto su conocimiento a mi disposición colaborando conmigo en el desarrollo y culminación de esta Tesis, Muchas Gracias, Dios me lo Bendiga.

A la Lcda. Raquel Mireya Barrios, por su valioso aporte, apoyo y colaboración en el desarrollo de esta investigación, por su mística y profesionalismo. Muchas Gracias, Dios me la Bendiga.

Al Lcdo. Oswaldo Mújica, por su apoyo y recomendaciones para alcanzar los objetivos propuestos.

A mis compañeros de trabajos y colegas quienes con sus opiniones contribuyeron a consolidar esta investigación.

A todos los profesores del convenio UNELLEZ-UCLA, por ser formadores de nuevos profesionales en el área de auditoria con capacidad actitud y criterio propio.

A la Universidad Ezequiel Zamora y a la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (Convenio UCLA-UNELLEZ), por brindarme la oportunidad de realizar la Especialización en Auditoria y desarrollarme profesionalmente.

Biblioteca
Administracion y Contaduria

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
“LISANDRO ALVARADO”
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURÌA
MENCIÒN: AUDITORÌA

LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO

Biblioteca

Autora: Lcda. Karelina Beatriz María Francis Marín
Tutor Académico: Lcdo. Geor Ignacio Parra

RESUMEN

La investigación consistió en analizar el enfoque de la Auditorìa Financiera Forense Como Herramienta Aplicable en Detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público. Entre los objetivos específicos se tiene Analizar los diferentes procedimientos y fases de la Auditorìa Financiera Forense para evaluar su aplicabilidad en los casos de delitos presupuestarios, Identificar los distintos modus operanda utilizados para cometer los delitos presupuestarios en el sector público e Identificar los mecanismos de control y verificación para prevenir los delitos los de malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público. La investigación estuvo enmarcada dentro de un estudio de campo con diseño documental, con carácter descriptivo, tipo exploratorio, puesto que se desarrollo con fuentes primarias procesadas por medio de la aplicación de dos encuestas tipo cuestionario. Entre las conclusiones más destacadas se tiene que la Auditorìa Financiera Forense ante la existencia de actos dolosos o fraudulentos, impone la aplicación de técnicas, normas de auditoría generalmente aceptadas, procedimientos y fases específicas o alternativas que permitan obtener evidencia de carácter probatorio para informar y sugerir a la administración la creación y mejora de normas para hacer más efectivo el sistema de control interno. Este tipo de auditoría se “especializa en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas**.**

Palabra Claves: Auditorìa Financiera Forense. Delitos Presupuestarios. Malversación de Fondos. Sobre Giro Presupuestario.

UNIVERSITY CENTROCCIDENTAL "LISANDRO ALVARADO"
UCLA-UNELLEZ CONVENTION
GRADUATE: IN ACCOUNTING
WORDS: AUDIT

THE FINANCIAL AUDIT CORONER AS A TOOL IN DETECTING CRIME LAW IN THE PUBLIC SECTOR BUDGET

Biblioteca

Author: Atty. Karelina Beatriz Maria Francis Marin
Academic Tutor: Atty. George Ignacio Parra

ABSTRACT

The research approach was to analyze the forensic financial audit as tools applied in detecting fraud in the Public Sector Budget. Specific objectives have procedures and analyze the different phases of forensic financial audit to assess its applicability in cases of crimes budgetary Identify the different modus operand used to commit crimes in the public sector budget and develop monitoring mechanisms and verification to prevent crimes of embezzlement and money in the public sector budget. The research was framed within a field study design documentary, descriptive, exploratory, since it was developed with primary sources processed by the application of two questionnaire-type surveys. Among the most important of these is that the Forensic Financial Audit to the existence of intentional or fraudulent acts, requires the application of techniques, generally accepted auditing standards, procedures and specific steps or alternatives that can produce evidence of probative value to inform and suggest the administration building and improvement of standards to make more effective the internal control system. This type of audit "specializes in discovering, disseminating and clutter on fraud and crime on the development of public and private functions.

Administración Contaduría

Keywords: Forensic Financial Audit. Crimes Budget. Misappropriation of Funds. Drawing on Budget.

ÍNDICE DE CONTENIDO

ACTA……..iii
CARTA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR iv
CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR..... v
CARTA AVAL DEL TUTOR..... vi
DEDICATORIA vii
AGRADECIMIENTO ix
RESUMEN..... x
ABSTRACT..... xi
ÍNDICE DE CONTENIDO..... xii
ÍNDICE DE CUADRO xv
INDICE DE GRÀFICO xvi

INTRODUCCIÒN 1

CAPÍTULO I..... 3
EL PROBLEMA 3
1.1.- Planteamiento del Problema 3
1.2.- Objetivos de la Investigación..... 7
1.2.1.- Objetivo General..... 7
1.2.2.- Objetivos Específicos 7
1.3.- Justificación e Importancia de la Investigación..... 7
1.4.- Delimitación y Alcance de la Investigación 9

CAPÍTULO II 11
MARCO TEÒRICO..... 11
2.1 Antecedentes 11
2.1.1.- Antecedentes de la Investigación..... 11
2.2 Bases Teóricas..... 17
2.2.1 Auditoría Financiera Forense..... 18
Antecedente de la Auditoría Forense 18
Origen Del Término Forense 22
Definición de la Auditoría Forense..... 22
Objetivos de la Auditoría Forense 26
Características del Auditor Forense 26
Características de la Auditoría Forense 29
Normas Aplicables para la Auditoría Forense 29
Ámbitos de Aplicación de la Auditoría Forense..... 30
Metodología de la Auditoría Forense 33
Aportes y Contrastes de una Auditoría Forense y la..... 39
Auditoría del Fraude 39
Fases de la Auditoría Forense 41

2.2.2 Presupuesto Público 43
Presupuesto 43
Definición del Presupuesto Público 44
Fases del Presupuesto Público 47
Modificaciones Presupuestarias 49
2.2.3 Evidencia y Pruebas 53
Clasificación de la Prueba 53
Las Evidencias y su Conversión en Prueba 54
La Evidencia Según La Criminalística 55
2.2.4 Delito 55
Clasificación de los Delitos 57
Antecedentes del Delito Presupuestario 59
Modus Operandi 60
Modus Operandi en la Malversación de Fondos 61
Modus Operanda en el Sobregiro Presupuestario 62
Requisitos para que se Cometa el Delito 62
2.2.5 Mecanismo de Control y Verificación de los Modus Operanda 63
2.2.6 Proceso Judicial 66
Definición de Proceso Judicial 66
Las Actuaciones del Licenciado en Contaduría en el Proceso Judicial 67
Enfoques de la Contaduría Forense 68
Investigaciones de Fraudes y de entidades de control 69
Dentro de estos podemos destacar los siguientes: 69
2.3 Base Legal 73
2.4 Definición de Términos 82
2.5 Operacionalización de las Variables 86

CAPÍTULO III 88
MARCO METODOLÓGICO 88
3.1.-Tipo de Investigación 88
3.2.- Diseño de la Investigación 89
3.3.- Población y Muestra 91
3.4.- Técnicas e Instrumentos de recolección de Datos 92
3.5 Validez y Confiabilidad 93
3.6 Procesamiento y Análisis de los Datos 96

CAPÍTULO IV 97
ANALISIS E INTERPRETCIÒN DE LOS RESULTADOS 97
1. Análisis de la Información: 97
2. Tabulación: 97

Biblioteca Administración y Contaduría

CAPITULO V 124
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 124

BIBLIOGRAFÍA. 130

A N E X O S 134
ANEXO A 135
CUESTIONARIOS 135
ANEXO B 142
VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS 142

Biblioteca
Administracion
yContaduria

ÍNDICE DE CUADRO

Cuadro 1 Características de la Auditorìa Forense 29
Cuadro 2 Operacionalización de Variables 87
Cuadro 3 Conocimiento de la Auditorìa Financiera Forense 98
Cuadro 4 Materias para detectar delitos en el 99
Cuadro 5 La contabilidad detecta el Fraude 100
Cuadro 6 La falta de controles internos es un indicio de irregularidad 101
Cuadro 7 La Auditoria Financiera Forense 102
Cuadro 8 Conserva su independencia, obra con 103
Cuadro 9 Limitaciones en el trabajo encomendado 104
Cuadro 10 Detectan los delitos de malversación 105
Cuadro 11 Utiliza los procedimientos y fases actuales 106
Cuadro 12 Evalúa los controles interno 107
Cuadro 13 Frecuencia de cursos de actualización 108
Cuadro 14 Se prepararse como investigador en delitos de corrupción 109
Cuadro 15 La confianza es un indicio para cometer delitos 110
Cuadro 16 La falta de controles interno es un indicio de irregularidades 111
Cuadro 17 La prueba documental permite la detección de indicio 112
Cuadro 18 Los indicio se ubican en la institución 113
Cuadro 19 La auditoria demuestra las irregularidades 114
Cuadro 20 La falla de control interno es un modus operanda 115
Cuadro 21 La habilidad del de defraudador representa un modus operanda 116
Cuadro 22 Los registros contables es utilizada por el 117
Cuadro 23 La inexistencia de reportes representa una 118
Cuadro 24 El avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda 119
Cuadro 25 Como testigo y asesor técnico presenta informes 120
Cuadro 26 Como experto y contra experto presenta informes 121
Cuadro 27 Son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción 122
Cuadro 28 El personal interno de la organización que 123

INDICE DE GRÀFICO

Gráfico 1 Conocimiento de la Auditorìa Financiera Forense 98
Gráfico 2 Materias para detectar delitos en el..... 99
Gráfico 3 La contabilidad detecta el fraude 100
Gráfico 4 La falta de controles internos es un indicio de irregularidad 101
Gráfico 5 La Auditoria Financiera Forense 102
Gráfico 6 Conserva su independencia, obra..... 103
Gráfico 7 Limitaciones en el trabajo encomendado..... 104
Gráfico 8 Detectan los delitos de malversación..... 105
Gráfico 9 Utiliza los procedimientos y fases actuales 106
Gráfico 10 Evalúa los controles interno..... 107
Gráfico 11 Frecuencia de cursos de actualización..... 108
Gráfico 12 Se prepararse como investigador en delitos de corrupción..... 109
Gráfico 13 La confianza es un indicio para cometer delitos..... 110
Gráfico 14 La falta de controles interno es un indicio de irregularidades 111
Gráfico 15 La prueba documental permite la detección de indicio 112
Gráfico 16 Los indicio se ubican en la institución..... 113
Gráfico 17 La auditoria demuestra las irregularidades 114
Gráfico 18 La falla de control interno es un modus operanda 115
Gráfico 19 La habilidad del de defraudador representa un modus operanda..... 116
Gráfico 20 Los registros contables es utilizada por el 117
Gráfico 21 La inexistencia de reportes representa una 118
Gráfico 22 El avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda 119
Gráfico 23 Como testigo y asesor técnico presenta informes..... 120
Gráfico 24 Como experto y contra experto presenta informes 121
Gráfico 25 Son frecuentes las experticias practicadas 122
Gráfico 26 El personal interno de la organización que hace la..... 123

Administracion y Contaduria

INTRODUCCIÒN

En el transcurrir del tiempo se han realizado diferentes tipos de auditorías, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos, es así como a mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo tendió a analizar la Auditorìa Financiera Forense como herramienta aplicable en demostrar delitos financieros y económicos.

Biblioteca

Por tal razón, esta disciplina ha evolucionado para adaptarse a las exigencias del entorno caracterizado por cambios tecnológicos que involucran nuevos procesos, definición de nuevos servicios, entre otros. En este contexto surge la Auditorìa Financiera Forense como herramienta que apoya el fortalecimiento de las instituciones públicas, procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal.

Administración y Contaduría

En este sentido, la corrupción administrativa es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público, siendo este tipo de Auditoría el instrumento ideal para combatir este flagelo como modelo de control y de investigación gubernamental, con el fin de detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado por parte de empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos y contribuir a mejorar la economía del país.

Por lo antes expuesto se presenta una investigación dirigida a realizar un análisis de la Auditoría Financiera Forense Como Herramienta Aplicable en Detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público**.**

El estudio se estructura formalmente de la siguiente manera:

Capítulo I, relativo al Problema, consta de planteamiento del problema, objetivos de la investigación, justificación, alcance y delimitación.

Capítulo II, referente al Marco Teórico, integrado por antecedentes de la investigación, base teórica, base legal, términos y operacionalización de las variables.

Capítulo III, Metodología de la Investigación, constituida por la naturaleza de la investigación, diseño de la investigación, población y muestra, técnicas, instrumento de recolección de datos, validez y confiabilidad de los instrumentos, procesamiento y análisis de los datos.

Capítulo IV, contiene la Tabulación, el Análisis de Datos y los Resultados de la Investigación.

Capítulo V, presenta las Conclusiones del investigador y las Recomendaciones respectivas.

Finalmente se incorporan las referencias bibliográficas consultadas y los anexos.

Biblioteca Administracion y Contaduria

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1.- Planteamiento del Problema

Biblioteca

Desde el principio de la humanidad el hombre se ha enfrentado de manera constante por la lucha del poder y el posicionamiento de un rol determinante dentro de la sociedad donde participa, que en muchos de los casos, lo ha llevado a asumir actitudes diversas que hacen que este sea aceptado por los demás, como también rechazado por los mismos, este modo de pensar cada día más arraigado, es lo que ha convulsionado el escenario social mundial, generando consigo una realidad política, social, cultural, religiosa, económica que esta ante los ojos de cada ser humano.

Debido a esta situación, que se pudiera denominar de "sobrevivencia", es importante señalar, que el hombre inmerso en estas condiciones y en número considerable, ha 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 le ha generado al estado, la necesidad de reglamentar constitucionalmente un

Administración y Contaduría

marco legal que permita sancionar debidamente tales conductas en el ámbito social donde el hombre se desenvuelve.

Dentro de estas conductas se incluye el delito, el cual esta potencialmente presente tanto en entidades públicas como privadas en cualquier parte del mundo, por lo que es considerado un problema mundial.

El impacto de este problema es que afecta a toda una nación, 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.

Haciendo frente a este panorama, se determina que en la sociedad y las instituciones, está presente la necesidad de establecer controles internos que sean lo suficientemente rigurosos a manera de evitar fraude en la Administración Pública, y a la vez, tomar los correctivos necesarios ante cualquier hecho doloso, todo ello en función de regularizar y sancionar este comportamiento humano internamente en cada una de ellas.

En Venezuela, la corrupción es uno de los problemas más graves que enfrenta el país y probablemente el culpable de todas las crisis. A pesar de esto, pareciera que el tema de la corrupción no ha sido estudiado suficientemente en nuestro país; pues más allá de las continuas denuncias en los medios de comunicación, es muy poca la referencia que se encuentra sobre sus causas y como erradicarla. Este acontecimiento se debe a las debilidades del control interno que suelen existir en algunas instituciones públicas.

Así mismo la impunidad hasta ahora mostrada por la justicia, como efecto parciales de la corrupción son la deslegitimación del sistema político, la distorsión de los incentivos económicos, la deficiencia en los sistemas contables, la mala

distribución de las asignaciones de los recursos, la destrucción de la ética profesional y el descrédito del Estado han impedido que la administración de los bienes públicos funcionan con eficiencia.

Una de las tareas más difíciles es definir la corrupción. Esto se debe a que al hablar de corrupción se involucran las dimensiones éticas y morales del problema, y por consiguiente, no es fácil desligarla de temas como cultura y educación. Adicionalmente, frecuentemente estamos interesados en la corrupción en el sector público, por lo que los temas de políticas públicas no pueden dejarse de lado. Sin embargo, para poder estudiar la corrupción y establecer su causa, consecuencias y costos, y además proponer mecanismos para atacarla, es necesario establecer un marco metodológico.

Actualmente y ante la complejidad que genera la globalización, el crimen organizado se ha agigantado tanto en los métodos que utiliza para delinquir, como en la facilidad de violar normas y principios legales, amparados en sus conocimiento y en el poder obtenido por la fuerza o por el dinero mal habido, sin embargo con la auditoría forense se vienen desarrollando técnicas de investigación eficaces, para aplicar la ley y hacer justicia ante la impunidad generada por la corrupción.

Frente a este cúmulo de dificultades se abren las posibilidades de la profesión contable para entrar a participar activamente, desempeñando una auditoría especializada en investigar, descubrir y desenmascarar a los funcionarios públicos corruptos para que sean castigados; de este modo estaremos contribuyendo a cerrar las puertas a los múltiples fraudes que desangran las arcas nacionales de nuestro país. Amparados estos profesionales con la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973).

En esta investigación se pretende realizar un análisis de la **Auditoría Financiera Forense**, como herramienta aplicable en detectar delitos presupuestarios en el sector

público, con el fin de demostrar, combatir y erradicar estas irregularidades cometidos contra los recursos del Estado por parte de empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos.

En la actualidad, la Auditoría Financiera Forense es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para demostrar, detectar e identificar los actos irregulares de fraude y corrupción.

La Auditoría Financiera Forense constituye, además, una herramienta que colabora con los abogados, investigadores, fiscales y jueces en el esclarecimiento de posibles ilícitos o delitos, después de que éstos han sido detectados, en un proceso reactivo, y fundamentalmente puede utilizarse para prevenir actividades fraudulentas.

La necesidad del conocimiento y desarrollo de la Auditoría Financiera Forense como una herramienta especializada de la auditoría, no es otra que la de emprender de manera frontal, una lucha para combatir y demostrar los actos de corrupción administrativa los ámbitos públicos que lesionan el interés de la colectividad.

Para este propósito, es indispensable que en los niveles máximos de autoridad exista la firme decisión de combatir la corrupción y sobre todo de emprender acciones preventivas.

Por tal razón se presenta una investigación dirigida a analizar la Auditoría Financiera Forense, como medio para demostrar los delitos presupuestarios y así aplicar acciones correctivas que se traduzcan en disminuir los hechos irregulares en perjuicio del patrimonio público.

De lo antes expuesto surgen las siguientes interrogantes de investigación:

¿Cuáles son las fases y procedimientos de la Auditoría Forense como herramienta para demostrar los delitos presupuestarios?

Biblioteca Administración y Contaduría

¿Cuáles serian los distintos modus operanda de los delitos de malversación de fondo y sobregiro presupuestario en el sector público?

¿Cuáles serian los distintos controles de verificación que deben implementarse para prevenir los delitos presupuestarios en el sector público.

1.2.- Objetivos de la Investigación

1.2.1.- Objetivo General

Analizar la Auditoría Financiera Forense como herramienta aplicable en detectar delitos presupuestarios en el sector público.

1.2.2.- Objetivos Específicos

- Analizar los diferentes procedimientos y fases de la Auditoría Financiera Forense para evaluar su aplicabilidad en los casos de delitos presupuestarios.
- Identificar los distintos modus operanda utilizados para cometer los delitos presupuestarios en el sector público.
- Identificar los mecanismos de control y verificación para prevenir los delitos los de malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.

1.3.- Justificación e Importancia de la Investigación

Actualmente se observa en el país un amplio movimiento contra la corrupción administrativa, este tipo de actividades resultan positivas y deben ser estimuladas, la sociedad está conciente de la corrupción en el sector gubernamental, por lo tanto exige que se tomen medidas efectivas para castigar a los culpables.

Hasta el momento las pruebas que aportan las Auditorías Gubernamentales tradicionales (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 racionabilidad 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), no son suficientes y la impunidad se manifiesta en la cantidad de millonarios que deja cada partido que toma el poder, este tipo de acontecimiento dan origen a una técnica de auditoría mas especializada denominada auditoría financiera forense.

Biblioteca

La profesión de la contaduría posee un modelo de Auditoría gubernamental que contribuye con el adecuado control y uso de la información y los recursos del Estado, es por ello que consideramos oportuna esta investigación, que conlleva a la aplicación de las etapas de la Auditoría Financiera Forense para enfrentar los delitos contra el daño al patrimonio público, cometidos por funcionarios y empleados del sector gubernamental, de esta forma se demostraran los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo del país.

En estos tiempos de cambios en el mundo, la sociedad y la empresa, la auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros. Dentro de esta evolución la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos encontramos la Forense que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Hasta el momento las pruebas que aportan las auditorías tradicionales no son suficientes y la impunidad se sigue manifestando a diario, es por esto que la auditoria forense es una técnica más especializada y sobre todo un tema que como contadores públicos debemos investigar y poner en práctica.

Administracion y Contaduria

La Auditoría Financiera Forense es una alternativa para combatir la corrupción administrativa, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en la investigación provee de las evidencias necesarias para enfrentar los delitos de malversación de fondo y sobregiro presupuestario, cometidos por funcionarios y empleados o a los directos responsables, de esta forma se demuestra los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de las organizaciones y del país; contadores y auditores que en su gran mayoría son los directos responsables, o en estos casos tienen conocimiento pero no lo denuncian, lo que implica también un grave problema ético.

Como estudiantes de la especialización en Auditoría se tiene el conocimiento necesario para abordar el tema planteado, ya que en la preparación académica profesional se aprenden los procedimientos fundamentales. En consecuencia la auditoría financiera forense ha sido seleccionada porque es la menos conocida por nuestros colegas y que tiene más urgencia en ser aplicada.

1.4.- Delimitación y Alcance de la Investigación

El propósito fundamental de esta investigación será analizar la Auditoría Financiera Forense como herramienta aplicable en detectar los delitos presupuestarios en el sector público, proporcionándoles a los contadores públicos un instrumento técnico que le permita atestar en juicios contra ilícitos cometidos por los funcionarios públicos, la cual le da importancia a la Auditoría Financiera Forense.

En cuanto al período en el cual se realizará el estudio, se consideró pertinente tomar en cuenta el primer semestre del 2009.

Para el desarrollo de esta investigación y con el fin de lograr los objetivos propuestos, se aplicarán los cuestionarios a la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas y el Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas, lo que constituye una población importante para la realización de este estudio, cuyos informantes serán los contadores públicos de la Contraloría del Estado Barinas y los Expertos Contables del CICPC.

Esta investigación podrá aportar conocimientos para la reconstrucción de hechos financieros a los Contadores Públicos, y a los Expertos del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas, colaborando en esclarecer ante delitos como: malversación de fondo y sobre giros presupuestarios en el sector público.

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

CAPÍTULO II

MARCO TEÒRICO

2.1 Antecedentes

Biblioteca

2.1.1.- Antecedentes de la Investigación

Efectuando la indagación documental relacionada al estudio se seleccionaron algunos trabajos como antecedentes que permitan a esta investigación establecer su propio marco teórico.

Al respecto, Colmenares (2008), en su trabajo de grado titulado "La auditoria forense como medio de prevención de fraudes y corrupción en organizaciones del sector público y privado; prospectivas y su análisis: El contador público ente este horizonte" realizo un análisis del enfoque de la auditoría forense como medio de prevención de fraudes y corrupción en organizaciones del sector público y privado en el Estado Lara; durante los años 2001-2006. Su prospectivas y su análisis: El contador público ente este horizonte; entre los objetivos específicos se tiene de tornar los aspectos teóricos-legales que enmarca la Auditoría Forense, hacer un diagnostico de la situación actual bajo el enfoque de la Auditoría Forense, en los hechos de corrupción y fraude en los organismos del sector privado y público del Estado Lara, durante el periodo en estudio. La investigación estuvo enmarada dentro de un estudio de campo con diseño documental, con carácter descriptivo, tipo exploratorio, puesto que se desarrolló con fuentes primarias procesadas por medio de la aplicación de dos

Administracion y contaduria

encuesta tipo cuestionario. Entre las conclusiones más destacadas se tiene que la Auditoría forense es una investigación efectuada acerca de un hecho ilícito o sospecha de él, que representa una disputa o discrepancia judicial o no, todo con el objeto de aportar las evidencias o pruebas necesarias que ayuden a aclarar las mismas o en todo caso a fundamentarlas para la denuncia, así como se denuncia el hecho más o a la persona que lo comete, y éste se demuestra con informe contables, extracontables y con las distintas experiencias necesarias de estudios circunstánciales documentados, evaluación financiera y fiscal. Cabe destacar que tales evidencias se recopilan por diligencias y por oficio, mediante las experticias contables practicadas quedo demostrado que esta involucrado el personal de todos los niveles de la organización, llámese directivo, gerencia media, operativo; teniendo como razones para cometer un delito de fraude o hecho de corrupción la crisis política social, el debilitamiento de los valores éticos en general y a los aspectos económicos, detectado mediante el estudio de los controles internos, además de instrumentos de evaluación financiera y fiscal y la aplicación de conocimientos en criminalística financiera.

De la misma manera, Matheus (2006), en su trabajo de grado titulado "La auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales", realizó un análisis a la auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales, la preservación del patrimonio público y el papel de la contabilidad en la lucha contra la corrupción en los entes gubernamentales. El estudio se enmarcó en una investigación analítica de base documental como instrumento de recolección de datos se empleó una matriz de análisis y como técnica de análisis documental se utilizó el evento criterio. La autora concluyó que la Auditoría forense contribuye como un instrumento técnico eficaz en la lucha contra la corrupción en los entes gubernamentales, además de ser una auditorìa especializada en la obtención de evidencias que posteriormente se convierten en pruebas a ser presentadas en el foro, es decir, en los tribunales de su

Biblioteca Administración y Contaduría

audiencia de índole tanto civil, como penal, laboral, tributario, administrativo y otros, donde se vaya a dilucidar un hecho de tipo contable o financiero.

De la misma manera, León (2005) en su trabajo "Alternativas en la ley contra la corrupción" su investigación fue realizada con la finalidad de analizar los delitos cometidos contra el "Patrimonio de la Nación", estudiar estadísticamente la relación existente entre la cantidad de denuncias realizadas sobre hechos de corrupción y la cantidad de fallo dictados por nuestros tribunales, a objeto de conocer el porque de la impunidad, tomando en cuenta la especificidad de los delitos contemplados en la novísima Ley Contra la Corrupción para la obtención de la información de las fuentes secundarias se aplicó la técnica de investigación documental a través de fichaje, selección de fuentes bibliográficas, resumen y transcripción de información de igual manera se realizó un estudio de casos, para lo cual se acudió a la Dirección de Salvaguarda del Ministerio Público la cual tiene bajo su adscripción once(11) fiscalía del Ministerio Público con competencia a nivel nacional una (1) Fiscalía del Ministerio Público a Nivel Nacional en Materia de salvaguarda con competencia Especial de Bancos, Seguros y mercados de capitales, tres (3) Fiscalía del Ministerio Público con competencia en Materia Civil, cuarto (4) Fiscalía del Ministerio Público en el Área Metropolitana de Caracas, nueve (9) Fiscalía del Ministerio Público distribuidas en diferentes circunscripción judiciales y el Equipo de Apoyo Anticorrupción.

Biblioteca Administración y Contaduría

El tema objeto de la investigación se encuentra enmarcado en el área del derecho Procesal Penal y en el área probatoria, constituyéndose los hechos contenidos contra la cosa pública, delitos que requieren para la investigación y su comprobación, conocimientos específicos en atención a las dificultades que surgen a lo largo de proceso por los elementos técnicos intrínsecos de la materia, al estatus social y profesional relativamente elevado de los imputados que en algunos casos llegan a ser altos funcionarios en ejercicios del poder público, la inoperancia de nuestro sistemas judicial y complicidades.

Igualmente, Parra (2005), en su estudio sobre "Modus operanda del fraude financiero y el contador público" determinó que el fraude financiero es una de las situaciones antes las cuales deben actuar el Contador Público como Auditor Forense, responsabilidad esta que debe cumplir haciendo énfasis en sus valores, normas ético legales con el fin de llevar el proceso a resultados satisfactorios tanto cuando es comisionado para practicar auditorias forenses en los procesos judiciales y en la detección de fraudes en las organizaciones.

La investigación que se desarrolló se planteó como objetivo Diseñar una Metodología para establecer el modus operandi del fraude financiero. La investigación fue descriptiva, bibliográficas y de campo, contó con la experiencia del Investigador quien tiene años de trabajo en este proceso de detección de fraude financiero.

Se pretende con el estudio que la metodología aquí descrita sirva como herramienta a los Contadores Públicos para realizar los procedimientos de trabajos cuando cumplen la labor de Auditores Forenses; además se considera un aporte importante para las nuevas generaciones de profesionales del área de la contaduría pública y para las Universidades que tomen en cuenta este tema para incorporarlo en los pensum de estudio.

De la misma manera Gutiérrez (2004), en su estudio sobre "Propuesta de una metodología en auditoría forense para el delito desviación presupuestaria" su investigación fue realizada con el propósito de crear una metodología en auditoría forense para el delito desviación presupuestaria. Teóricamente se basan en las leyes existentes para el delito en estudio, así como también en los procedimientos que deben llevarse en una auditoría forense. Por otra parte, esta investigación se realizó mediante un "Proyecto factible", enmarcado en el contexto de un análisis a nivel descriptivo, se basa además en un estudio de casos y el diseño es de campo. La población está conformada por seis expertos en el área. Para la recolección de

información se aplicaron cuestionarios abiertos, entrevistas y una revisión documental. Este fue validado por dos expertos en el área. El análisis de los datos fueron categorizados, procesados y estructurados mediante narrativas, resaltando los hechos, situaciones o características relevantes de la investigación. Como conclusión general se obtuvo que las normativas legal del delito en estudio, no establece los pasos, métodos o procedimientos para realizar una auditoría forense, la inexistencia de una metodología posibilita que cada fiscal orden de manera particular y diferente la relación de las experticias, igualmente que las evidencias legales y técnicamente establecidas, puedan ser objetadas ante un juicio. Finalmente se determino la necesidad de una metodología en auditoría forense en el delito desviación presupuestaria, que homogenice y guié las actuaciones de la auditoría forense, ordenadas por el Ministerio Público para lograr su aprobación y posterior implantación como norma para los auditores forenses adscritos a D.I.S.I.P-BARINAS.

A tal efecto, Carrizales (2004) , en su estudio sobre " La auditoría forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Lara en la detección de fraudes contra el patrimonio público", realizó un análisis sobre auditoría forense como una herramienta para la Contraloría General del Estado Lara en la detección de fraudes contra el patrimonio público, para ello utilizó un tipo de estudio no experimental, debido a que las variables no fue controlada, sólo se observó la situación planteada, fundamentada en un diseño de campo y bajo un estudio descriptivo, utilizando técnicas como la revisión de referencias, entrevistas no estructuradas y un cuestionario de preguntas cerradas; el cual fue aplicado mediante un cuestionario de veintiséis (26) ítems a veinte (20) funcionarios pertenecientes al departamento de averiguaciones administrativas de la Contraloría General del Estado Lara, previamente validado por un juicio de expertos. Los resultados fueron analizados porcentualmente y representados en cuadros y gráficos para luego emitir las conclusiones y recomendaciones respectivas. Por otro lado, presentó una propuesta donde se expone la metodología para llevar a cabo una auditoría forense.

En conclusión la auditoría forense es una herramienta que debe basar todo su procedimiento al ámbito jurídico, y así como también incentivar a futuras investigaciones a Contadores Públicos sobre la auditoría forense.

Siguiendo el mismo orden de ideas, Mújica (2003), en su estudio sobre "Auditoría Forense un nuevo servicio para el ejercicio de la contaduría pública", especifica que la figura del auditor forense actúa como apoyo a los organismos jurisdiccionales con el objeto de sustentar la denuncia del delito para generar controles de protección de activos, llegando a concluir que es el auditor forense el profesional mas idóneo para asumir el compromiso de realizar este servicio, en virtud a la existencia entre los aspectos financieros que rodean la ejecución del servicio de la misma, además el hecho de que este tipo de auditoría se encuentra íntimamente relacionado a los procedimientos jurídicos con el cual se denota el carácter público de la información.

Finalmente, Ciafrè y D`Santiago (2003), en su estudio sobre "Lineamientos para un programa de Auditoría Forense como herramienta efectiva en la detección de fraudes", exponen que la misma es una alternativa para combatir la corrupción en cualquier actividad financiera, económica y administrativa relacionada con el poder judicial. Para llevar a cabo su investigación emplearon una investigación documental, bibliográfica extrayendo discursos teóricos de conocidos autores en la materia y de documentos legales como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Penal entre otros, de lo cual concluyeron que para la ejecución esta se parte de los procedimientos de la Auditoría financiera, indagación, técnicas detectivesca que permiten tener una visión más amplia del proceso que debe seguirse para la ejecución del trabajo; desde los actos preliminares hasta la presentación del informe al juez ante el tribunal. En consecuencia la información analizada centra las bases en el diseño de lineamientos para un programa de auditoría forense.

Este estudio concluye un importante aporte para la investigación propuesta, ya que la sociedad espera de los contadores públicos, mayores resultados que minimicen la

impunidad, especialmente en la detección de delitos o determinantes de fraudes, para evitar la estafa, robo, peculado, lavado de dinero que por lo general vienen a financiar las operaciones ilícitas.

Finalmente, los estudios antes reseñados guardan estrecha relación con la presente investigación, sobre la Auditoría Financiera Forense como Herramienta aplicable en detectar Delitos Presupuestarios en el Sector, en este sentido los autores antes citados concluyen que la Auditoría Financiera Forense de hoy se enfrenta a un campo de acción en el cual debe tener una formación jurídica, con énfasis en la recolección de evidencias que posteriormente se transforma en pruebas, ya que sus habilidades en el manejo de evaluación de control interno y los procedimiento y fases de auditoría, lo destacan como un profesional de alta idoneidad, para convertir estas evidencias en pruebas.

2.2 Bases Teóricas

Para la realización de esta investigación se identificó una serie de definiciones conceptuales que sirven de fundamento teórico a los aspectos en estudio. Todo esto, con el propósito de hacer una descripción detallada de los elementos que intervienen en la descripción del problema; a fin de facilitar la debida explicación del mismo sustentado en el conocimiento científico.

La fundamentación teórica que se tomará en cuenta para esta investigación tiene el respaldo de autores que a continuación se mencionan.

Biblioteca Administración y Contaduría

2.2.1 Auditoría Financiera Forense

Antecedente de la Auditoría Forense

Según Quevedo y Blanco (2008), su origen no es claro aún, pero se habla de que está puede ser tan antigua que nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables. El Código de Hammurabi de Babilonia (año 1692 a.c. en la Antigua Mesopotamia) primer documento legal conocido por el hombre en algunos de sus fragmentos da a entender el concepto básico de Auditoría forense: demostrar con documentación contable un fraude o una mentira.

En otro campo de acción la Auditoría Forense también estuvo presente desde los 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.

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.

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.

Esta no tuvo trascendencia hasta el hecho histórico de los años 1930 de apresar a Al Capone, personaje dedicado a prácticas criminales y al lavado de dinero, cuando un contador del departamento de impuesto se dedicó a buscar pruebas, encontrando una gran cantidad de evidencia, como ejemplo el libro de pagos, con el cual se pudo comprobar que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio de los lavadores, de hecho, el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado iban lejanos. Con lo cual la fiscalía pudo demostrar fraude en el pago de impuestos en Al Capone, en sus lavadores y así desmantelar esta organización. La profesión reconoció que las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por estos el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60 en Estados Unidos la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría.

Pero en esta época tampoco se dio el impulso suficiente a esta rama de las ciencias contables el cual fue diferido hasta los años 70 y 80; cuando con el caso Watergate en 1972 se dio inicio al análisis del fraude en los Estados Financieros, tan pronto como esté escándalo salió a la luz, fueron reveladas una serie de actividades ilegales paralelas que dieron como resultado la dimisión del presidente Richard Nixon y la formulación de una acusación contra el presidente o algún alto funcionario del gobierno de Estados Unidos. La Comisión Treadway de los Estados Unidos (Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos) dio un impulso y direccionamiento importante frente al fraude administrativo y revelaciones financieras engañosas y algunas de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) emitidas por la Federación Internacional de Contadores IFAC, se refieren al Fraude y error, a la evidencia de auditoría, las consideraciones adicionales sobre partidas especificas, con respecto a las revelaciones de los Estados Financieros, a la

Biblioteca Administración y Contaduría

observación de inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar, indagación sobre litigios y reclamos.

La Auditoría Forense entonces surge con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico-financiera, y los casos inmediatos se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos por parte de Bancos Oficiales; actualmente ha ampliado su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el delito y trabajar estrechamente con la aplicación de justicia, en la cual el funcionario de la Rama Jurisdiccional fundamenta sus decisiones en pruebas aportadas por peritos pero estos deben pasar a ser contadores forenses en el cual el producto de la Contabilidad forense es la prueba pericial contable especializada.

Durante los últimos diez años (1999-2009), la Auditoría Forense se ha desarrollado significativamente, siendo su base el sector público en el cual se han desarrollado las mejores prácticas de este campo y un ejemplo de estas son las Auditorias Gubernamentales que articulan procesos de investigación con el de auditaría.

Este desplazamiento en la detección de fraude fue el resultado de: un incremento del Congreso para asumir una mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala, una diversidad de procesos judiciales exitosos que reclamaban que los informes financieros fraudulentos habían quedado inapropiadamente sin detección por parte de los auditores independientes y la convicción por parte de los contadores públicos de que debería esperarse de las auditorías la detección de fraude material.

En 1996 la Junta de Normas de Auditoría, emitió una guía para los auditores requiriendo una evaluación explícita del riesgo de errores en los estados financieros en todas las auditorías, debido al fraude. El uso de sistemas de computación no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. El

Biblioteca Administración y Contaduría

Congreso y los reguladores estaban convencidos de que la clave para evitar problemas era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en el cumplimiento de las provisiones de esas leyes y regulaciones.

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

Biblioteca

En estos tiempos de cambios en el mundo, la sociedad y la empresa, la auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros. Dentro de esta evolución la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos encontramos la Forense que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Esta auditoría puede ser utilizada tanto, el sector público como en el privado.

Administracion y Contaduria

Los distintos tipos de auditorías son importantes porque proveen confiabilidad en la información financiera lo que permite a las entidades la asignación de forma eficiente de los recursos, la contribución del auditor es proporcionar credibilidad a la información, para los Accionistas, Acreedores, Clientes Reguladores Gubernamentales entre otros.

Origen Del Término Forense

Según Maldonado (2003), el término **"forense"** 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".

Antiguamente en Roma y en las otras ciudades del Imperio Romano las asambleas públicas, las transacciones comerciales y las actividades políticas se realizaban en la plaza principal. En dichos foros (plazas) también se trataba los negocios públicos y se celebraba los juicios; por ello, cuando una profesión sirve de soporte, asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgue el cometimiento de un delito, se le denomina forense, tal es el caso de las siguientes disciplinas: medicina, sicología, grafología, biología, genética, auditoría y otras.

Definición de la Auditoría Forense

Maldonado (2003), indica que cuando en la ejecución de labores de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental) se detecten fraudes financieros significativos; y, se deba (obligatorio) o desee (opcional) profundizar sobre ellos se está incursionando en la denominación auditoria forense. La investigación será obligatoria dependiendo de: 1) el tipo de fraude; 2) el entorno en el que fue cometido; y, 3) la legislación aplicable. La labor de auditoría forense también puede iniciar directamente sin necesidad de una auditoría previa de otra clase, por ejemplo en el caso de existir denuncias específicas.

La Auditoría Forense es aquella labor de que se enfoca en la prevención y detención del fraude financiero; por ello, generalmente los resultados del trabajo del

auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada). (Cfr Maldonado ob. cit.)

Maldonado (2003) señala lo siguiente:

> "La Auditoría Forense es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (…) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos."

Cano y Lugo (2005), en su libro "Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos", presenta la siguiente definición:

> "(…) se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, (…)".

> "(…) la Auditoría Forense es, en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para quesea aceptada por una corte o juez en contra de los perpetradores de un crimen económico, (…)".

Mantilla (2005) en su obra "Auditoría", menciona lo siguiente:

> (…) La Auditoría Forense es relativamente nueva pero cada vez más importante, (…).
> A raíz de la globalización se ha acentuado también el fenómeno de la corrupción, especialmente en la alta dirección ("crimen de cuello blanco"), con estructura tan compleja como las utilizadas para el lavado de activos en sus diversas modalidades, (…).
>
> El análisis de ello ha conducido a ver la Auditoría Forense como otra perspectiva: los supuestos de empresas en marcha y buena fe, que conducen a la detección de irregularidades, hacen crisis frente a estos nuevos delitos.

> En sus inicios, la Auditoría Forense surge con los intentos de corregir el fraude en los estados financieros. Posteriormente ha ido ampliando su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia.

Mantilla (2005), parte, entonces, del supuesto de que no hay empresa (lo cual hace extremadamente difícil la detección del crimen) y que la intención es el dolo.

Por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de la corrupción. El problema de la prueba (en general), así como de la evidencia (de auditoría) adquieren una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas en los estados judiciales.

Fudim (2004), define la Auditoría Forense de la siguiente manera:

> (…) La Auditoría Forense es la rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos.
>
> La Auditoría Forense procede dentro del contexto de un conflicto real o de una acción legal con una pérdida financiera significativa, donde el auditor financiero forense ofrece sus servicios basados en la aplicación del conocimiento relacionado con los dominios de lo contable (como información financiera, contabilidad, finanzas, auditorias y control) y del conocimiento relacionado con Investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley.
>
> Un compromiso de auditoría forense involucra por lo menos: análisis, cuantificación de pérdidas, investigaciones, recolección de evidencia, arbitramento y testimonio como un testigo experto.
>
> Cuando se actúa en calidad de auditor financiero forense dentro de una investigación, se pone en práctica toda la experiencia en contabilidad, auditoria e investigación. Como también la capacidad del auditor para transmitir información financiera en forma clara y concisa ante un tribunal. Los auditores forenses están entrenados para investigar más allá de las cifras presentadas y mejorar la realidad comercial del momento (…).

Guillen (1998), en su "Diccionario Jurídico" defines la Auditoría Financiera Forense:

> "La Auditoría Forense es una investigación efectuada acerca de un hecho ilícito o sospecha de él, que representa una disputa o discrepancia judicial o no, con el objeto de aportar las evidencias o pruebas necesarias que ayuden a aclarar las mismas o, en todo caso, a fundamentarlas para la denuncia, introducción de un juicio o convencimiento entre partes interesadas.
>
> La manera de lograr la obtención de las pruebas de parte del auditor financiero forense es a través de las técnicas investigativas que deben ser asociadas, fundamentalmente, con las actividades financieras contables, administrativas y en, general, con todas las normas del derecho público o privado, sean estas penales, civiles, mercantiles, tributarias, agropecuarias u cualquier otra que esté relacionada con los hechos".

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

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

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto se define inicialmente a la Auditoría Forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y

privadas; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, lavado de dinero.

Objetivos de la Auditoría Forense

Según Quevedo y Blanco (2008). (Soluciones Organizacionales, Curso de Auditorìa Forense), podemos señalar como los principales objetivos de la auditoría forense, los siguientes:

- Identificar, demostrar y sustentar el fraude o el ilícito perpetrado.
- Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes.
- Participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno.
- Recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación.
- Brindar soporte técnico (evidencias) a los órganos del Ministerio Público y de la Función Judicial, para la investigación del delito y su ulterior sanción.

El cumplimiento de estos objetivos se demuestra en las diferentes etapas de la auditoría forense.

Características del Auditor Forense

Según Quevedo y Blanco (2008). (Soluciones Organizacionales, Curso de Auditoría Forense), 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, técnicas y procedimiento de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores. El auditor debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis, revisar el proceso de control designado por la administración, con el fin de:

- Garantizar la confiabilidad y la integridad de la información.
- El cumplimiento de las políticas y regulaciones.
- Salvaguarda los intereses económicos y la plena eficiencia de la utilización de los recursos.
- El cumplimiento de metas y desafíos en el establecimiento de sistemas operacionales de optimización administrativa.
- Tiene responsabilidad de comunicación directa con la Contraloría General de la República en casos de detección de fraudes y otro delito.

La Auditoría Forense es una técnica de investigación y por ello, el auditor forense debe conocer con profundidad sobre técnicas de investigación, criminalística, derecho penal, derecho procesal penal, técnicas de entrevista, entre otras áreas.

El auditor financiero forense debe tener habilidad y destreza para el desarrollo de actividades en ámbitos tales como:

- Identificación de problemas financieros.
- Conocimiento de técnicas de investigación.
- Conocimiento de la evidencia.
- Interpretación de información financiera.
- Reconocimiento de riesgos y evaluación de controles.
- Presentación y trámite de hallazgos.

Biblioteca Administración y Contaduría

Las destrezas, conocimiento y experiencia del auditor financiero 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.

El auditor financiero forense debe aplicar la ética, poseer profesionalismo, experiencia ante sus propios intereses, debe aplicar la curiosidad, la persistencia., la creatividad, la discreción, la confianza, tener experiencia actualizada, debe ser analítico, capaz de trabajar con datos incompletos, conocedor de temas contables, auditoría, criminología e investigaciones legales.

Biblioteca
Administracion y Contaduria

Características de la Auditoría Forense

A continuación se presenta un cuadro que resumen las principales características de la auditoría forense:

Cuadro 1 Características de la Auditoría Forense

CARACTERISTICAS DE LA AUDITORÌA FORENSE	
Propósito	Prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a estableces indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.
Alcance	El periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (auditoria).
Orientación	Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, 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.
Normatividad	Normas de auditoria financiera e interna en lo que fuere aplicables; norma de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.
Enfoque	Combatir la corrupción financiera, pública y privada.
Auditor o cargo. (Jefe de Equipo)	Profesional con formación de auditor financiero, Contador Público Autorizado.
Equipo de Apoyo.	Multidisciplinario: abogados, ingenieros en sistemas (auditores informáticos), investigadores (públicos, o privados), agente de oficina del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía o ejercito, especialistas.

FUENTE: Mantilla, A (2005). Auditoría 2005. (p.728)

Biblioteca Administración y Contaduría

Normas Aplicables para la Auditoría Forense

En la actualidad no existe un cuerpo definido de principios y normas de Auditoría Forense, sin embargo, dado que este tipo de auditoría en términos contables es mucho más amplio que la auditoría financiera, por extensión debe apoyarse en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas y de manera especial en normas referidas

al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, como también se va a demostrar un delito aplicando los principios de criminalística financiera.

De acuerdo con Alvarado y Peña (2005), para llevar a cabo la Auditoría Forense, hasta ahora no se han concebido unas normas específicas para ella, por lo que es conveniente emplear las normas de auditoría de aceptación general actual en lo que sea pertinente, y así desarrollar la investigación correspondiente, adecuándolas como técnicas investigativas. Es bueno señalar que los auditores forenses que trabajen en organismos públicos como en el Cuerpo de Investigaciones Científica, Penales y Criminalísticas (CICPC), así mismo los que laboren en la Contraloría General de la República y otros entes de fiscalización, tiene su Ley y normativas internas de respaldo a sus actuaciones. En fin los que trabajen en cualquier ente gubernamental que ejercen labores de auditaría forense deben sujetar su actuación de acuerdo a la normativa correspondiente.

Ámbitos de Aplicación de la Auditoría Forense

Según Canon y Lugo (2005), la auditoría forense es ejecutada por todo auditor, que acreditando los conocimientos y habilidades necesarias, deba o sea requerido para prevenir y detectar fraudes financieros, tal es el caso de:

- ✓ Auditores externos.
- ✓ Auditores internos.
- ✓ Auditores gubernamentales.
- ✓ Auditores tributarios.
- ✓ Auditores informáticos.

Biblioteca Administración y Contaduría

El auditor forense puede desarrollar su trabajo como experto en la prevención y detección del fraude financiero en entidades como las siguientes:

- ✓ Entidad Fiscalizadora Superior – EFS (Contraloría);
- ✓ Firmas privadas de auditoría;
- ✓ Fiscalía Estatal;
- ✓ Organismos Estatales de Control (Superintendencias);
- ✓ Organizaciones de combate: a la corrupción, al narcotráfico, al terrorismo.
- ✓ Policía y/o Ejército;
- ✓ Unidades de Auditoría Interna;
- ✓ Unidades de Inteligencia Fiscal;

Biblioteca

Fudim (2004), señala lo siguiente respecto del campo de acción de la auditoría forense:

> "El auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoria tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener "seguridad razonable". Por esto los campos de acción del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo:
>
> ✓ La cuantificación de pérdida financiera: Aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales en cada caso.
> ✓ Disputas entre accionistas o compañeros
> ✓ Incumplimientos de contratos
> ✓ Demandas de lesiones Personales
> ✓ Irregularidades e infracciones
> ✓ Demandas de Seguros
> ✓ Disputas Matrimoniales, las separaciones, los divorcios,
> ✓ Herencias

Administracion y Contaduria

✓ Investigación financiera: Determinando los móviles, los culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados en:

1. Fraude

2. Falsificación

3. Lavado de Dinero

4. Otros actos ilegales

✓ La práctica profesional: Investigando y determinado por ejemplo:

- Negligencia Profesional relacionada con:

• Auditoria

• Contabilidad

• Ética"

Respecto del campo de acción de la auditoría forense Miguel y Danilo (2004) mencionan que:

> "En sus inicios la auditoría forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc. Sin embargo, la auditoría forense no se ha limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros.
>
> En ese sentido, el auditor forense puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje.
>
> De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso; situación ésta, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información

financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc."

Todos, desde nuestros espacios de desempeño personal o laboral, debemos dejar de ser espectadores pasivos de la corrupción y pasar a ser actores protagónicos del combate a tan terrible mal. La auditoría forense es uno de los varios campos de acción que tiene el Contador Público, honesto y altamente capacitado, para desempeñar un rol activo en la lucha contra la corrupción financiera, pública y privada.

Biblioteca

Metodología de la Auditoría Forense

Según lo establecido la Revista Virtual Estudiantil Contable Sallista (2008), la metodología de la auditoría forense se inicia con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración de organizaciones, es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorías forenses consideramos adecuado el siguiente esquema.

Administracion y contaduría

Esta metodología está constituida por las actividades siguientes:

- Ø Definición y reconocimiento del problema.
- Ø Recopilación de evidencias de fraude.
- Ø Evaluación de la evidencia recolectada.
- Ø Elaboración del informe final con los hallazgos.

El objetivo es el de señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindarán la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido, por ello no se profundiza en ellas.

La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y las Declaraciones sobre normas de auditoría (SAS), en cuanto a las etapas del proceso de auditoría (Planeación, Ejecución e Informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo.

Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal a la contratación estatal.

En lo que tiene que ver al establecimiento de áreas de riesgo, se utiliza la evaluación del sistema de control interno, según el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of tiie Treadway Commission). Sin embargo, se toman algunas consideraciones que la Entidad Federal de Fiscalización (EFK) utiliza para la planeación de las fiscalizaciones. De igual manera, el término de "banderas rojas", utilizado por la Oficina del Auditor General de Canadá, hace referencia a los síntomas o indicadores de fraudes que se asocian con otros casos.

Definición y reconocimientos del problema.

Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de un posible fraude. Un indicio es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación del fraude.

Conocimiento de la entidad y el entorno

Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación del directorio de la organización ya que una auditoría de fraude es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha organización.

Es de gran importancia para el proceso de auditoría, el previo conocimiento de la entidad auditada, a partir del análisis de la información que al respecto pueda existir en la base de datos. Lo anterior permite que se cumpla con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, así como la identificación de las actividades propias de la organización.

El primer paso para conocer una entidad es comprender el medio en el cual se debe mover, es decir, el entorno. El "quehacer" de toda organización se encuentra limitado por una serie de factores que de manera directa o indirecta, inciden en sus resultados, en las metas que debe trazarse, e incluso en su desarrollo o sobre vivencia.

El auditor integral deberá por lo tanto, conocer las implicancias del medio a fin de evitar d sesgo en el momento de presentar sus conclusiones e incluso de preparar sus programas de auditoría.

Biblioteca Administracion y Contaduria

El entorno de la Entidad

Algunos factores externos que deben ser considerados por el auditor, para entender el comportamiento de las organizaciones, son:

- Sector económico al cual pertenece.
- Leyes y normatividad que le rigen.
- Leyes y normatividad en curso.
- Localización.

- Proveedores de materia prima, productos y servicios.
- Clientes.
- Estabilidad de la industria.
- Acciones legales en contra.

Con el fin de identificar áreas de la organización susceptibles al fraude e irregularidades, se hace fundamental conocer el medio en el cual se desarrolla, el «día a día» de la organización y que se pueden prestar a prácticas inadecuadas por parte del personal de la entidad, entre ellas:

- ✓ La negociación de los contratos con el fin de favorecer a amigos, familiares o conocidos.
- ✓ Soborno para la obtención privilegiada de servicios, licencias, entre otros.
- ✓ Dar información privilegiada.
- ✓ Pérdida, sustracción o daño a bienes del Estado cuando hay conocimiento de liquidaciones o cierres del ente.
- ✓ Errores cometidos a propósito y que obligan a la organización a cancelar demandas o verse inmersa en procesos legales.
- ✓ La Entidad en su interior.

Una vez conocido el medio en el cual se mueve la organización, se hace necesario reconocer las actividades principales de la organización y las áreas en las cuales se desarrolla, así como, la situación económica y financiera de la misma, el personal que labora y los procedimientos en general.

Con el fin de determinar las principales áreas de actividad funcional, el auditor debe considerar aspectos tales como:

- Naturaleza del negocio.
- Presupuesto por áreas (Inversión-Gastos)
- Personal asignado por áreas.

- Niveles de contratación.
- Manuales de procedimientos y de funciones.
- Estructura orgánica
- Misión-Visión.
- Planes, programas y proyectos.

Algunos factores internos que el auditor debe tener en cuenta, a fin de establecer deficiencias o puntos vulnerables en la entidad, son:

Biblioteca

- ✓ Ciclos transaccionales.
- ✓ Utilización, adquisición y disposición de los bienes y activos.
- ✓ Métodos de archivo.
- ✓ Sistematización y base de datos.
- ✓ Sistemas de recaudación de ingresos.
- ✓ Actitudes y valores de los funcionarios.

Cuando el auditor conoce la entidad, establece las áreas de actividad en las cuales puede florecer el fraude, asimismo determina el campo de aplicación e incluso cuenta con elementos que le permitan definir o modificar el equipo de auditoría. Algunas prácticas irregulares que se pueden presentar son:

Administracion y Contaduria

- ✓ "Negociaciones" irregulares entre líderes del gobierno y los sindicatos.
- ✓ Excesiva concentración de poderes en manos de pocos funcionarios.
  - Pérdidas o sustracción de inventarios.
  - Negligencias.
- ✓ Adquisición de bienes innecesarios.
  - ✓ Asientos contables inusuales.

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si

el fraude ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar Quién, Qué, Cuándo, Dónde, Por qué, Cuánto y Cómo se ha cometido el fraude.

Para la determinación de las evidencias de fraude debemos considerar las siguientes causas:

- *Síntomas de creciente posibilidad de que el fraude esta ocurriendo*
- *Activos que han desaparecido o han sido sustraídos.*
- *Individuos que han dispuesto de estos activos.*
- *Modos en que ha sucedido el evento.*
- *Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude.*
- *Controles internos vulnerados.*
- *Iniciar las tareas usando técnicas de investigación poco usuales.*
- *Involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización.*

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias.

Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información «interna» entregada por partes interesadas. El auditor debe permanecer independiente y objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos.

Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que correspondan. Sin embargo, los equipos auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejan la evidencia apropiadamente.

Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda.

El término "hallazgo" es entendido como las deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría y que hacen parte de los comentarios que el auditor redacta sobre los aspectos saltantes encontrados durante el proceso.

Aportes y Contrastes de una Auditoría Forense y la Auditoría del Fraude

Biblioteca

Según lo establecido la Revista Virtual Estudiantil Contable Sallista (2008)**:**

APORTES

Entre los principales aportes de la Auditoría Forense podemos citar los siguientes:

1. Persuade y persigue los crímenes económicos.
2. Obtiene y proporciona pruebas y evidencias que son válidas y aceptadas en los tribunales judiciales en procesos relacionados con crímenes y delitos económicos.
3. Desarrolla técnicas específicas para la detección y análisis de la corrupción y trabajo muy relacionado en la aplicación de la justicia.
4. Asiste a las compañías en la identificación de las áreas críticas y/o vulnerables y ayuda a desarrollar sistemas y procedimientos con la intención de prevenir y manejar los riesgos de fraude en esas áreas.

Administración y Contaduría

CONTRASTES

Entre los principales contrastes de la Auditoría Forense y la auditoría del fraude y los peritos, podemos citar los siguientes:

1. La auditoría del fraude se basa en esencia en el esquema de atestación y en consecuencia aplica el muestreo selectivo para detectar irregularidades. La

Auditoría Forense por el contrario, se basa en el esquema de aseguramiento de la información de carácter legal y su principal instrumento es la evaluación de riesgos.

2. Los auditores forenses tienen implicancias públicas más amplias, en la medida que están entrenados para reaccionar contra los reclamos que surgen en asuntos criminales mientras los auditores financieros y de fraude se circunscriben más al ambiente interno, que es de tipo corporativo o regulador.

3. La Auditoría Forense es de tipo reactivo, es decir se inicia ante ciertas evidencias de hechos criminales a diferencia de las auditorías estrategias que privilegian lo prospectivo.

4. La Auditoría Forense requiere una alta especialización y habilidades y sobre todo el uso de metodologías nuevas para combatir ya no el fraude, sino el crimen económico.

5. En lo referente al perfil del auditor forense debe poseer básicamente una mentalidad investigadora, la cual difiere sustancialmente con la mentalidad de la auditoría tradicional que se basa en la limitación del alcance como resultado de determinar la materialidad y en la utilización del muestreo para recolectar evidencia.

6. Los peritos ayudan y/o asesoran a la Administración de Justicia en controversias de carácter técnico contable mientras que los auditores forenses, en términos contables, buscan pruebas y evidencias de delitos económicos con un direccionamiento más hacia lo penal. Este trabajo tiene diversas aristas y conlleva a estructuras conceptuales y prácticas bastante diferentes.

Biblioteca
Administración y Contaduría

Fases de la Auditoría Forense

Según Mantilla, (2005) clasifica las fases de la siguiente manera:

FASE 1. Planificación:

En esta fase el auditor forense debe:

- Obtener un conocimiento general del caso investigado,

-Analizar todos los indicadores de fraude existentes,

-Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional). Esta evaluación, de realizarse, permitirá: a) detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude; b) obtener indicadores de fraudes (iniciales o adicionales); y, c) realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.

-Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoría forense (investigación).

-Definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de "ejecución del trabajo", en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación. Al planificar una auditoria forense debe tomarse el tiempo necesario, evitando extremos como la planificación exagerada o la improvisación.

Biblioteca Administracion y Contaduria

FASE 2. Trabajo de Campo:

En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación. Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtiene resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente. El uso de equipos multidisciplinarios (expertos: legales, informáticos, biólogos,

grafólogos u otros) y del factor sorpresa son fundamentales. De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación. Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario. Muchas veces por excesiva lentitud los delincuentes se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros caso, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad, para sustentar al juez en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del delito financiero investigado.

El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daños morales o similares.

FASE 3. Comunicación de Resultados:

La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente. Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra
información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos).

FASE 4. Monitoreo del caso:

Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad.

2.2.2 Presupuesto Público

Presupuesto

Según Constante y otros (2004), en Venezuela ha ocurrido que los objetivos y metas previstas en la planificación económica-financiera, han carecido de un horizonte de solvencia y sostenibilidad fiscal en el mediano plazo. Los presupuestos públicos anuales, en la práctica se han convertido en un conjunto de asignaciones presupuestaria, sin vinculación efectiva respecto a dichos objetivos y metas; lo que ha hecho necesario diseñar, un instrumento intermedio de planificación financiera que permita la vinculación de los objetivos de políticas fiscal de mediano plazo con los objetivos equivalente de corto plazo, previsto en el presupuesto anual. En consideración a lo anterior comentado, constante S., y otros (2004) expresan, que el presupuesto resulta la herramienta más idónea para materializar y lograr el cumplimiento de los objetivos y metas contenidas en los planes de desarrollo, en partículas del Plan Operativo Anual con el cual debe vincularse en forma directa.

La Asociación Venezolana de Presupuesto Público (1995), considera que el presupuesto es uno de los medios que, en lo que corresponde a su esfera, constituye a dar un carácter totalmente concreto y hace posible llevar a la practica, las orientaciones más o menos generales que establecen los demás instrumentos del sistema de planificación del desarrollo, Así, el presupuesto, a través de todas sus etapas resulta el medio más idóneo para concretar y lograr el cumplimiento en lo que le corresponde de los objetivos de los planes de desarrollo económico y social.

Definición del Presupuesto Público

Según, Quivera (2008), El Presupuesto público es una estimación financiera anticipada, generalmente anual, de los egresos e ingresos del gobierno, necesarios para cumplir con los propósitos de un programa determinado. Asimismo, constituye el instrumento operativo básico para la ejecución de las decisiones de política económica y de planeación. En otras palabras, el presupuesto público es un instrumento fundamental de la política económica, que resume las fuentes y usos del gasto público; es decir, de dónde se obtiene el dinero y en qué se gasta. De tal manera que, tanto la estructura tributaria como la composición del gasto, se revelan en el presupuesto. Aunque este tiene un fuerte componente inercial, las prioridades, planes y decisiones del Gobierno de cualquier país se deben materializar en el presupuesto. En suma, el presupuesto traduce la actividad del Estado a unidades monetarias.

El presupuesto público implica (a) fijar metas específicas; (b) ejecutar planes para alcanzar las metas y (c) comparar en forma periódica los resultados reales de las metas. Estas metas incluyen tanto los objetivos a nivel global del Estado como las metas específicas de las unidades individuales que lo conforman, además el presupuesto presupone igualmente una planificación, organización, coordinación y control. Asimismo, el presupuesto público proporciona estándares cuantitativos con respecto a los cuales se puede medir y comparar los recursos del Estado, así como señala las desviaciones entre el consumo estándar y el real, convirtiéndose en un dispositivo de control.

En virtud de lo anterior, se puede describir el presupuesto público como un conjunto de ingresos y gastos que reflejan aquello que el gobierno espera realizar en un determinado periodo (año fiscal), así como lo que se le autoriza a realizar. En consecuencia, el presupuesto se ha definido como un instrumento de la política económica que abre el camino para alcanzar las metas y objetivos económicos y sociales del país.

Es importante especificar además, que el presupuesto público generalmente presenta un resumen de los gastos programados y del nivel previsto de ingresos para un determinado ejercicio fiscal. Éste comprende la totalidad de las actividades gubernamentales en sus diferentes clasificaciones: administrativa, económica, funcional, y los montos asignados para financiarlas. También, establece un medio para informar el grado en que se han realizado dichas actividades y para controlar las erogaciones.

En su concepción moderna, el presupuesto adquiere un carácter integral; no sólo porque se lo concibe como la expresión financiera del programa del gobierno, sino como un instrumento útil para la programación económica y social, al reflejar una política presupuestaria única para todo el sector público. Tal es así que cada jurisdicción o entidad debe cumplir su rol básico de productor de aquellos bienes o servicios con los que, en última instancia, se posibilita cumplir los objetivos de la precitada política presupuestaria.

Así, el presupuesto público, hace posible materializar a corto plazo el cumplimiento de las políticas, a la vez permite su compatibilización con las restantes. Le otorga, por lo tanto, un carácter operativo a las orientaciones de la programación económica y social. Además, es uno de los instrumentos más importantes y apropiado para cumplir eficientemente la función de gobierno, considerando que la mayor parte de las decisiones del gobierno conducen a acciones que se manifiestan en el presupuesto.

El presupuesto público es un instrumento de:

- Administración, ya que cada responsable debe encontrar en él una verdadera guía de acción que elimine o minimice la necesidad de decisiones improvisadas.

- Legislación, porque se discute dentro de un sistema representativo. Cuando se trata la aprobación del presupuesto público, los representantes de la comunidad juzgan la validez del programa de gobierno contenido en el mismo.

- Evaluación de la gestión presupuestaria, por cuanto a través de la política presupuestaria, las conclusiones de los informes de análisis sobre los proyectos de presupuesto, el presupuesto aprobado y sus modificaciones, las cuotas establecidas y las metas programadas, serán los parámetros fundamentales que se utilizarán para analizar la ejecución periódica del presupuesto y a través de los objetivos que se alcancen y los resultados que se obtengan, se podrá evaluar la eficiencia y eficacia de la respectiva administración.

Por otra parte, dentro de las características principales que posee el presupuesto público se encuentran las siguientes:

1. Anticipación: Se plantea a priori (normalmente un año)

2. Cuantificación: Debe estar cuantificado. Debe estar contablemente equilibrado (aunque exista déficit). Se organiza de arreglo a varias clasificaciones.

3. Obligatoriedad: El sector público está obligado a cumplir el presupuesto.

Las cantidades definidas como gastos no pueden superarse salvo en casos previstos y en la forma prevista. Los ingresos son previsiones y el que sean superados o no dependerá de la calidad de las previsiones.

4. Regularidad: Se prepara y ejecuta con regularidad. Normalmente anual.

Ahora bien, el presupuesto público puede tener distintas formas procedimentales adaptadas a las exigencias políticas, económicas, sociales y jurídicas de cada país, sin embargo sea como sea este presupuesto puede estar conformado por diversos presupuestos menores tales como: (a) Presupuesto de Ingresos (b) Presupuestos de Gastos; (c) Presupuesto de Utilidades (d) Presupuesto Efectivo.

En general, el presupuesto público es una necesidad, por parte de las autoridades del Estado, de satisfacer determinadas demandas de la población mediante la aplicación de los recursos que el mismo gestiona. Este instrumento, representa la exposición financiera de un programa de gobierno, y como tal debe dar cuenta explícitamente de sus actos, detallando en forma individual los planes que se

requieren para la concreción de las políticas preestablecidas. En otras palabras, el presupuesto público determina "cuánto gasta un gobierno", y también demuestra "en qué gasta y cómo lo gasta".

Finalmente, la popularidad del presupuesto público como mecanismo de control financiero se apoya en gran medida en su fácil aplicación. Vivimos en un mundo en el cual casi todo se expresa en unidades monetarias (tributarias), de tal manera que controlar la distribución monetaria es muy importante tanto para el Estado como para las entidades de la función pública, por cuanto que el presupuesto público es de gran utilidad para controlar todas las actividades realizadas por los mismos.

Fases del Presupuesto Público

Según, Contasti, (2004), para la preparación del presupuesto debe considerarse las siguientes etapas:

1.- Primera Fase Formulación: Constituye la fase inicial del proceso presupuestario autorizado por el Presidente de la República en Consejo de Ministerio, define los lineamientos generales que rigen dicho proceso; los órganos y entes de la administración pública nacional determinan, en función de dichos lineamientos, así como de las directrices emanadas de sus autoridades y de su plan operativo anual, la meta que deberán cumplir en el ejercicio presupuestario, los volúmenes de trabajo y los créditos anuales requeridos para la adquisición de esos recursos reales. Igualmente cada uno de los entes descentralizados, determina los montos y procedencias de los recursos financieros para atender los respectivos créditos presupuestarios, conformando sus respectivos anteproyectos de presupuestos. Adicionalmente, la ONAPRE, realiza las proyecciones de los ingresos y demás fuentes financieras de la República, y el análisis y aprobación de los citados anteproyectos de presupuesto, así como su integración en el respectivo proyecto previa la elaboración de la "cuenta ahorro-inversión-financiamiento" a nivel de la

República; asimismo, elabora la Exposición de Motivo. El proceso concluye con la preparación por parte del Ministro de Finanzas del Proyecto de la Ley de Presupuesto ante la Asamblea Nacional.

2.- Segunda Fase Discusión y Probación del Presupuesto: De acuerdo con la normativa nacional, regional y local vigente (Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, así como las propias del organismo, el proyecto de presupuesto deberá presentarse en un plazo establecido antes las autoridades de aprobación, quienes discuten los términos propuestos y lo aprueban, mediante el instrumento jurídico que le da validez ante tercero, Ley, Decreto, Actas, etc.

3.- Tercera Fase Ejecución del Presupuesto: Consiste en la realización de acciones por todos los entes del sector público, tanto en los órganos rectores como de los ejecutores, a objeto, por una parte, de obtener el financiamiento necesario y, por la otra de la aplicación de los recursos para el logro de los fines del Estado, mediante la producción de bienes y servicios, coadyuven al logro de esa producción, utilizando para ello los recursos humanos, bienes y servicios personales o de terceros, así como las asignaciones financieras establecida en el presupuesto. Dichas acciones, tanto de ejecución de los ingresos como de los gastos deben ejecutarse en un tiempo y lugar determinado, utilizándose técnicas específicas para la obtención de los ingresos y realización de los productos, mediante la aplicación de los sistemas administrativos necesarios para la obtención oportuna de los recursos reales.

4.- Cuarta Fase Control y Evaluación Presupuestaria: La fase del control y evaluaron del presupuesto se ha tratado como dos procesos separados, e donde, la del control propiamente corresponde a la metodología aplicada para el registro de la ejecución la respectiva comparación de las cantidades ejecutadas con las presupuestadas y la determinación de las respectivas desviaciones, en tanto que, la de evaluación comprende el análisis y la indicación de las causales de las desviaciones.

Por otra parte, también puede considerarse el control como un sistema integrado que abarca diferentes etapas, una de las cuales es la evaluación. En este caso, el sistema integrado de control comprende, la definición de los objetivos por controlar; el diseño y establecimiento de los dispositivos idóneos para realizar el control de esos objetivos, es decir el registro de la ejecución del objetivo controlado; la determinación de las desviaciones entre la cantidad ejecutada del objetivo y la presupuestada, en ambos casos para iguales lapsos y mediante la misma unidad de medidas, denominada seguimiento; así como en el análisis de las desviaciones y la indicación de las causas por las que ocurrieron, lo cual se denomina evaluación, que requiere la presentación del informe respectivo sobre la ejecución de los objetivos, donde se presenten las posibles soluciones, con el objetivo de que la autoridad competente adopte las decisiones pertinentes.

Sobre el particular, se considera que el control y la evaluación constituyen dos enfoques prácticos para organizar la información que permita interpretar los fenómenos de la realidad; uno, el sistema de mediciones y de relaciones técnicas que refleje sistemáticamente lo que ocurre y que se sugiere llamar "el control" y el otro, el sistema de análisis que precisa e interpreta las causas que originaron ese fenómeno. El primero se apoya en determinadas técnicas como la contabilidad, las estadísticas, y la informática, mientras que el método del análisis se apoya en la teoría y política económica, teoría y política fiscal y política administrativa, y la teoría del comportamiento, entre otros.

Bibliotecas Administracion y Contaduria

Modificaciones Presupuestarias

Según, Contasti, (2004), las modificaciones presupuestarias consisten en cambios que se efectúan a los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos, obras, partidas, subpartidas, genéricas, específicas y sub-específicas que expresamente se señalen en la Ley de Presupuesto y su respectiva Distribución

General de cada año, para los diferentes organismos. Dichas modificaciones pueden ser consecuencia de:

- Subestimaciones o sobreestimaciones de los créditos asignados originalmente en la Ley de Presupuesto y en la Distribución General.
- Incorporaciones de nuevos programas.

- Reajuste de gastos acordados por el Presidente de la República, con miras a un uso más racional de los mismos o motivado por situaciones de tipo coyuntural no previstas.

Biblioteca

- Reajuste de gastos acordados por el Presidente de la República, con miras a un uso más racional de los mismos o motivado por situaciones de tipo coyuntural no previstas.

- Gastos no previstos.

Tipos de Modificaciones Presupuestarias

1. **Créditos Adicionales:**

Son incrementos a los créditos presupuestarios que se acuerdan a los programas, subprogramas, proyectos, obras, partidas, subpartidas, genéricas, específicas y sub-específicas que expresamente señalen la Ley de Presupuesto y la Distribución General de cada año.

Administracion y Contaduria

El Ejecutivo Nacional, al tramitar la modificación presupuestaria en referencia, debe demostrar que el Tesoro Nacional dispondrá de los recursos para atender la erogación.

2. **Rectificaciones:**

Son incrementos de créditos presupuestarios que se acuerdan a los programas, subprogramas, obras, partidas y subpartidas, genéricas,

específicas y sub-específicas de los organismos ordenadores de compromisos y pagos, para gastos necesarios no previstos o que resulten insuficientes.

La fuente de financiamiento es la partida "Rectificaciones al Presupuesto" prevista en la Ley de Presupuesto anual; por ello, el uso de esa partida aumenta los créditos del organismo, pero no al total de las asignaciones acordadas en dicha Ley.

3. **Insubsistencia o anulaciones de créditos:**

Es una modificación presupuestaria mediante la cual se anulan, total o parcialmente, los créditos no comprometidos acordados a programas subprogramas, proyectos, obras, partidas, subpartidas, genéricas, específicas y sub-específicas de la Ley de Presupuesto; constituye una de las modificaciones que provoca rebaja a los créditos del presupuesto de gastos.

4. **Ajustes en los créditos por Reducción de Ingresos:**

Es una modificación presupuestaria mediante la cual se anulan total o parcialmente los créditos no comprometidos acordados a programas, subprogramas, proyectos, obras, partidas, subpartidas, genéricas, específicas y sub-específicas de la Ley de Presupuesto

.

Estas reducciones a los créditos se originan cuando se evidencia una disminución de los ingresos previstos para el ejercicio fiscal.

5. **Traspasos de créditos:**

Consiste en una reasignación de créditos presupuestarios entre partidas y sub partidas genéricas, específicas y sub-específicas de un mismo programa o distintos programas que no afectan el total de los gastos

previstos en el presupuesto. De acuerdo a los niveles de aprobación los traspasos se clasifican en:

- Los que ameriten modificación de las partidas o de las subpartidas controladas, requieren aprobación del Congreso de la República.
- Los que ameriten modificación de las partidas o de las subpartidas no controladas, requieren aprobación del Congreso de la República, si el monto es mayor al cinco por ciento (5%).
- Los que ameriten modificación de las partidas o de las subpartidas no controladas, requieren aprobación de la Oficina Central de Presupuesto si el monto es igual o menor al cinco por ciento (5%).
- Los que afecten a las subpartidas, genéricas, específicas y sub-específicas no controladas de una partida, deben ser autorizadas por la máxima autoridad del organismo o su delegado.

6. Reprogramación de contrato de obras:

Consiste en la posibilidad de asignar a "Nuevos Contratos" los créditos destinados a "Contratos Vigentes", siempre y cuando se demuestre que no existen pagos pendientes por trabajos ya ejecutados.

Las reprogramaciones están referidas a las variaciones de la Programación de la Ejecución Física-Financiera del Presupuesto de Gastos, aprobada por la Oficina Nacional de Presupuesto y la Tesorería Nacional, por tal motivo los cambios que se suceden en la misma deben ser informados a dichos organismos a los fines de la evaluación y aprobación correspondiente.

La reprogramación puede ser consecuencia de los cambios necesarios en el ritmo de ejecución del presupuesto para obtener determinadas metas.

Biblioteca Administración y Contaduría

Cuando las reprogramaciones son consecuencia de modificaciones aprobadas de los créditos presupuestarios anuales y se requiera variar las cuotas del trimestre en ejecución, los cambios que se suceden en la misma deben ser solicitados al Comité de Coordinación de Programación de la Ejecución a los fines de su evaluación y aprobación correspondiente.

2.2.3 Evidencia y Pruebas

Biblioteca

Clasificación de la Prueba

Alvarado y Peña (2005), en el caso de un proceso judicial la prueba es la herramienta fundamental de que se valen las partes para tratar de hacer convicción en los jueces, fundamentalmente, pero también en la contraparte y, en muchos casos, en la opinión pública. La ley determina los medios de prueba las condiciones de admisibilidad y forma de cada uno, teniendo claro que las partes pueden valerse de cualquier medio de prueba no prohibido por la ley. La ley no gradúa al valor de los instrumentos, sino que únicamente prescribe las condiciones de admisibilidad y forma de los mismos.

Administracion y Contaduria

La clasificación de las pruebas, según Boonier son:

1. "Pruebas fundadas en la experiencia: (el juez en la inspección, técnicos o expertos en la materia).
2. Pruebas fundadas en el testimonio (instrumentos públicos como registradores, notarios, otros y privados como los de correspondencia, libros y documentos mercantiles, recibos, cheques, vales, cartas; copias y orales: de testigos, confesión y juramento).
3. Pruebas fundadas en el razonamiento del juez que son fundamentos judiciales (indicios, cuando se simulan hechos fraudulentos)."

Las Evidencias y su Conversión en Prueba

Cano y Lugo (2005), señalan, en el libro "Auditoria Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos", lo siguiente: "Las evidencias se convierten en prueba legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos de ley:

1. Ordenada por un juez competente para investigar.
2. Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
3. No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencias.
4. No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
5. Documentar paso a paso los diferentes procedimientos: fecha, hora, lugar, nombre de los investigadores, relación de las evidencias y declaración jurad.
6. Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una demanda o pedir anulación de un juicio".

Las evidencias se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos de ley:

1. Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias.
2. Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
3. No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
4. No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
5. No debe obtenerse evidencia por un solo investigado.
6. Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos.
    - Fecha, Hora y Lugar
    - Nombre de los investigadores
    - Relación de las evidencias y declaraciones juradas

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contrademanda o pedir la anulación del juicio.

La Evidencia Según La Criminalística

Desde el punto de vista criminalística, se entiende por material o indicio "Todo objeto, instrumento, huella, marca, rastro, señal o vestigio que se usa y se produce respectivamente en la comisión de un hecho".

Es decir, es toda evidencia física que tiene estrecha relación con la comisión de un hecho presuntamente delictuoso, cuyo examen o estudio da las bases científicas para encaminar con buenos principios toda investigación, y lograr fundamentalmente:

* La identificación del o los autores.
* Las pruebas de la comisión del hecho.
* La reconstrucción del mecanismo del hecho.

Con base en la experiencia y aplicando los métodos inductivo y deductivo, así como las técnicas adecuadas, se podrá hacer hablar a las "evidencias". Se debe recordar la famosa sentencia del doctor Edmond Locará y sentir la profundidad científica de su mensaje: Las evidencias son testigos mudos que no mienten.

2.2.4 Delito

Para Campo y Garmendia (1995) autores del Diccionario de Ciencias sociales, el delito es la: “Violación de la ley penal, es decir infracción del Código de conducta que el Estado sanciona de manera especial definiendo los delitos y sus penas mediante sus órganos legislativos, persiguiendo a los delincuentes, imponiéndoles

penas y regulando el cumplimiento de éstas por medio de sus propios agente administrativos. El término delito suele emplearse errónea e imprecisamente para designar toda conducta de índole lesiva para la sociedad, aunque no constituya una infracción de la ley penal". (p. 643).

Delito: "Es todo lo que está prohibido por la ley (Ibíd.)".

Hay diversos matices del término entre los que están: delito agotado, delito capital, delito colectivo, delito consumado, cuerpo del delito, diagrama del delito, etiología del delito, delito frustrado, delito organizado, delito político, delito putativo y delito sociales.

En el lenguaje judicial venezolano el delito se define como: "el ataque a la seguridad jurídica de las personas, es una acción u omisión típica, este es, recogida por el ordenamiento penal, para ser delito, ésta acción previamente tipificada en el Código Penal debe ser además antijurídica, es decir, contraria al derecho; no sería antijurídica una acción típica realizada en legítima defensa.

Otro presupuesto necesario en la noción del delito es la culpabilidad, es decir el juicio de reproche que se hace al sujeto por tal acción. De acuerdo a lo expresado todo ataque a la seguridad jurídica de instituciones públicas o privadas y de las personas tiene como consecuencia la atribución de un castigo o pena por parte del ordenamiento penal. Así pues, se puede definir el delito como una acción típica, antijurídica, culpable y punible (Código Penal, 1964).

Biblioteca
Administración y Contaduría

Clasificación de los Delitos

- **Doloso.** El autor ha querido la realización del hecho típico. Hay coincidencia entre lo que el autor hizo y lo que deseaba hacer.
- **Culposo.** El autor no ha querido la realización del hecho típico. El resultado no es producto de su voluntad, sino del incumplimiento del deber de cuidado.
- **Por comisión.** Surgen de la acción del autor. Cuando la norma prohíbe realizar una determinada conducta y el actor la realiza.
- **Por omisión.** Son abstenciones, se fundamentan en normas que ordenan hacer algo. El delito se considera realizado en el momento en que debió realizarse la acción omitida.
- **Por omisión propia.** Están establecidos en el Código Penal. Los puede realizar cualquier persona, basta con omitir la conducta a la que la norma obliga.
- **Por omisión impropia.** No están establecidos en el Código Penal. Es posible mediante una omisión, consumar un delito de comisión (delitos de comisión por omisión), como consecuencia el autor será reprimido por la realización del tipo legal basado en la prohibición de realizar una acción positiva. No cualquiera puede cometer un delito de omisión impropia, es necesario que quien se abstiene tenga el deber de evitar el resultado (deber de garante). Por ejemplo: La madre que no alimenta al bebe, y en consecuencia muere. Es un delito de comisión por omisión.
- **De resultado.** Exigen la producción de determinado resultado. Están integrados por la acción, la imputación objetiva y el resultado.
- **De actividad.** Son aquellos en los que la realización del tipo coincide con el último acto de la acción y por tanto no se produce un resultado separable de ella. El tipo se agota en la realización de una acción, y la cuestión de la imputación objetiva es totalmente ajena a estos tipos penales, dado que no vinculan la acción con un resultado. En estos delitos no se presenta problema alguno de causalidad.

Biblioteca Administracion y Contaduria

- **De lesión.** Hay un daño apreciable del bien jurídico. Se relaciona con los delitos de resultado.
- **De peligro.** No se requiere que la acción haya ocasionado un daño sobre un objeto, sino que es suficiente con que el objeto jurídicamente protegido haya sido puesto en peligro de sufrir la lesión que se quiere evitar. El peligro puede ser concreto cuando debe darse realmente la posibilidad de la lesión, o abstracto cuando el tipo penal se reduce simplemente a describir una forma de comportamiento que representa un peligro, sin necesidad de que ese peligro se haya verificado. (Cuando la acción crea un riesgo determinado por la ley y objetivamente desaprobado, indistintamente de que el riesgo o peligro afecte o no el objeto que el bien jurídico protege de manera concreta).
- **Comunes.** Pueden ser realizados por cualquiera. No mencionan una calificación especial de autor, se refieren a él en forma genérica (el que).
- **Especiales.** Solamente pueden ser cometidos por un número limitado de personas: aquellos que tengan las características especiales requeridas por la ley para ser su autor. Estos delitos no sólo establecen la prohibición de una acción, sino que requieren además una determinada calificación del autor. Son: **delitos especiales propios** cuando hacen referencia al carácter del sujeto. Como por ejemplo el prevaricato, que sólo puede cometerlo quien es juez. Son **delitos especiales impropios** aquellos en los que la calificación específica del autor opera como fundamento de agravación o atenuación. Verbigracia la agravación del homicidio cometido por el ascendiente, descendiente o cónyuge (art. 80, inc.1 del Código Penal argentino).

Biblioteca Administración y Contaduría

Antecedentes del Delito Presupuestario

Con la aprobación de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público del 2 de diciembre de 1982, quedaron derogadas la Ley de Responsabilidad de Funcionarios Públicos del 7 de junio de 1912, la Ley contra el Enriquecimiento Ilícito de Funcionarios Públicos o Empleados Públicos en su versión del 30 de marzo de 1974 y varios artículos del Código Penal.

Durante la segunda presidencia de Rafael Caldera, a partir de 1995 y por decreto, se crea el cargo de Comisionado Presidencial para la Vigilancia de la Administración Pública, bajo la conducción de Adelso González Urdaneta, con tres funciones básicas: vigilar el correcto manejo de la administración, promover gestiones de transparencia y eficiencia en la administración pública y ejecutar acciones tendentes a crear mejores climas éticos en el país.

El 22 de octubre de 1997 es publicado en Gaceta Oficial el Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional, cuyo objeto radicaría en establecer las disposiciones relativas a la organización del control interno de los organismos de la administración central y descentralizada.

El 15 de enero de 1997 también se publicó una resolución según la cual se implanta en todo el sistema educativo formal, el Proyecto de Plan Nacional Compromiso Educativo Anticorrupción.

En 1997 se realiza en Margarita la VII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno y se firma la Convención Interamericana contra la Corrupción.

El 15 de julio de 1998 se hace público en Gaceta el Código de Ética de los Servidores Públicos, el cual tiene por objeto normar la conducta de los servidores

públicos respecto a los principios que han de regir el ejercicio de las funciones que desempeñan en la administración pública nacional.

En 1999 se celebra en Caracas la II Cumbre Iberoamericana de Presidentes de Cortes y Tribunales Supremos de Justicia sobre la Corrupción.

Actualmente Venezuela cuenta con la "Ley Contra la Corrupción", la cual entró en vigencia al ser publicada mediante Gaceta Oficial Nº 5.637, Extraordinario, en fecha 07 de abril de 2003.

Biblioteca

Ley Contra la Corrupción no es sólo una ley represiva, ya que no se detiene únicamente en el establecimiento de sanciones administrativas y penales contra los funcionarios públicos que infrinjan las normas allí previstas, sino que se busca crear mecanismos preventivos que procuran dotar de mayor transparencia la administración de recursos públicos.

Modus Operandi

Administracion y Contaduria

Parra (2005), en su investigación "Modus Operandi del Fraude Financiero y el Contador Público" el Modus operandi o Modus Operandi, es definido por los peritos contables adscritos al Cuerpo de Investigaciones Científicas Penales y Criminalísticas (C.I.C.P.C) como los procedimientos y métodos que utiliza el defraudador para darle una apariencia de normalidad o legalidad a las transacciones comerciales realizadas con la empresa, siendo la misma registrada en el sistema contable con el objeto de apropiarse del bien o activo.

Expresión empleada fundamentalmente en criminalística para hacer referencia al modo característico de actuar de un delincuente. También en criminalística, se puede interpretar como el análisis de los esquemas intelectuales, estrategias y diversas

formas utilizadas comúnmente en la comisión en secuestros, robos y por la delincuencia organizada.

Modus Operandi en la Malversación de Fondos

- Sujeto Activo: No es cualquier funcionario público sino quien se encuentra con los fondos o rentas estatales y pueda disponer de los mismos.
- Sujeto Pasivo: La administración pública.
- Acción Constitutiva Del Delito:

  "DAR" a los fondos o rentas que se hallan a cargo del funcionario una aplicación diferente a la presupuestada o destinada".

  "DISTRAER" los bienes con fines u objetivos de la propia administración e incluso en su propio beneficio.

  Consiste en dar una aplicación arbitraria a los fondos por parte del funcionario público encargado de su manejo y cuya custodia se encuentra funcionalmente confiados para un empleo específicamente destinado.
- Bien Jurídico Protegido: La administración pública, específicamente el deber de fidelidad del funcionario que al distraer los fondos o rentas que tiene a su cargo, lesiona con abuso manifiesto de sus funciones, la estricta regularidad y legalidad en la inversión ordenada de dichos fondos, por cuanto con su actuar se obliga a proveer con otros medios económicos no previstos las necesidades que aquellos habían de cubrir o dejar desatendidos los servicios públicos para los que había sido presupuestados.

  Es un delito de lesión y de mera o predominante actividad.

  Se consuma instantáneamente, con el sólo hecho de la inversión de los fondos con el objeto diverso sin ningún resultado ulterior.

  Los fondos o rentas deben estar destinados para un fin determinado y se aplicaron a otro fin diferente dentro de la administración pública.

Biblioteca Administracion y contaduria

Modus Operanda en el Sobregiro Presupuestario

- Sujeto Activo: El Funcionario Público.

- Sujeto Pasivo: EL Estado en su carácter de administrador y gestor de sus intereses fiscales y financieros.

- Acción Constitutiva Del Delito:
  "EFECTUAR" gastos.
  "CONTRAER" deudas o compromisos
  En ambos casos, hacen del Estado un Estado deudor.
  Es un delito doloso, no se prevé su comisión en forma culposa.
  Es un delito de mera o predominante actividad.

Requisitos para que se Cometa el Delito

- Que exista exceso en las disponibilidades presupuestarias, frente a la Ley de Presupuesto anual.

- El funcionario que realice el gasto o contraiga las deudas o compromisos, debe haber infringido formalmente las normas jurídicas vigentes en materia de crédito público, apartándose de lo dispuesto en el artículo 314 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- Las obligaciones contraídas deben hacer procedente reclamaciones contra la República o contra alguna de las Entidades o Instituciones indicadas en el artículo 4.

Biblioteca Administración y Contaduría

2.2.5 Mecanismo de Control y Verificación de los Modus Operanda

Parra (2005), en su investigación "Modus Operandi del Fraude Financiero y el Contador Público", Los Modus Operada utilizados por los operadores del fraude sobre el cual se desarrollo este trabajo de investigación, en la mayoría de los casos la contabilización se realiza como una transacción normal, es decir, el registro cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo tanto cuando esto sucede los sistemas contables son utilizados como subterfugio para encubrir transitoriamente el hecho doloso por cuanto el ilícito no esta en el registro sino en el documento que soporta la transacción comercial, a continuación se indican algunos ejemplos: Los registros contables están soportados con documentos debitados (falsificados, alterados, con sellos, firmas y validaciones falsas).

Así mismo, cuando el fraude es detectado a través de una auditoria forense, por lo general, las cuentas del sistema contable sus saldos no reflejan la realidad, por lo tanto, al determinar el monto del hecho ilícito, debe proponer el ajuste para poder sincerizar las cuentas contables afectadas por el defraudador. A continuación se presentan algunos ejemplos de ello:

a.- Cuando la persona jurídica no esta amparada por alguna póliza de seguro y realizado todas las gestiones para recuperar el dinero y las mismas son infructuosas, entonces el monto del desafío es registrado en el rubro de pérdida.

b.- Si está cubierto por una póliza de fidelidad, entonces el monto se lleva a "indemnización por cobrar al Seguro"

INDICIOS: es un hecho conocido y probado, que permite llegar a un hecho desconocido: el hecho punible o su autor. A través de la presunción judicial, mediante un raciocinio lógico y científico (razonamiento lógica) inductivo-deductivo y científico.

Los indicios pueden ser contables y extracontables. Estos últimos generalmente se ubican a través de las diferentes entrevistas y observaciones

INDICIOS CONTABLES: son registros o documentos localizados en los sistemas contables y los cuales fueron utilizados como subterfugios para ocultar transitoriamente algún hecho irregular.

Para lograr detectar los indicios que pueden conducir a descubrir o sospechar un fraude financiero, se deben aplicar las pruebas pertinentes a las áreas que se consideren de mayor riesgo o donde nos indique las investigaciones preliminares.

Las pruebas más comunes son:

- Análisis de los reportes financieros: este análisis debe consistir en confrontar la fecha del reporte con las de los documentos, confirmar que las firmas son las autorizadas y revisar que los documentos sean indubitados preliminares entre otros.

- Confrontación ingresos contables con los ingresos financieros: el objetivo principal es que una vez realizados los ajustes pertinentes, el monto de los ingresos contables debe coincidir con los ingresos financieros.

- Confrontación con los registros de entrada con los de entrada: ambos registros deben coincidir en su plenitud.

- Verificación de la legitimidad del documento: esta legitimidad se logra al verificar con la fuente original que emitió el documento.

- Confrontación de la información externa con la interna: se realiza principalmente con toda la operación mercantil que genera duda.

Biblioteca Administración y Contaduría

- Verificación de la prenumeración de los documentos: se realiza con la finalidad si en la emisión de los comprobantes de ingreso y egresos se respecto el correlativo impreso en los recibos, cualquier desviación se debe investigar.

- Conciliación bancaria: mediante esta prueba se detectan innumerables indicios, por lo tanto debe ser preparada en original y cualquier desviación investigarla exhaustivamente.

- Arqueo de caja: debe realizarse integral sin aislar ninguna de las fuentes de ingresos y egresos; toda la documentación debe guardar relación con todas las operaciones comerciales de la organización.

- Auditoria del campo: es la que nos permite estar en comunicación con las fuentes original que emite: los documentos, las firmas, se confirma saldo y se verifica descarta cualquier duda o sospecha en la investigación.

- Conciliación de ingresos en efectivo vs. Monto depositado: es la prueba más efectiva para determinar que el 100% del efectivo es depositado en cuenta corriente.

- Verificación de cheques emitidos y recibidos: se aplica esta prueba para determinar que los cheques emitidos llegaron a sus destinos y los que ingresaron a la empresa fueron realmente depositados y cancelaron sus verdaderas obligaciones.

Biblioteca Administracion y contaduria

2.2.6 Proceso Judicial

Definición de Proceso Judicial

El **proceso judicial** es básicamente la exigencia constitucional para el desarrollo rogado de la jurisdicción. El proceso sirve a la satisfacción de los intereses jurídicos socialmente relevantes, siendo el medio constitucionalmente instituido para ello.

En función del momento al que nos estemos refiriendo, el proceso tendrá diferente significado:

- En el **momento constitucional**, el debido proceso es el instrumento constitucionalmente previsto para la tutela de los legítimos intereses de las personas.
- En el **momento dinámico o procesal**, el proceso tiene ya un contenido concreto, y se trata de un proceso específico, que es la articulación concreta que posibilita el rogado desarrollo de la función jurisdiccional.
- El procedimiento consiste en el conjunto de normas jurídicas generales que regulan los trámites, actos y resoluciones a través de los cuales los jueces y tribunales ejercitan su potestad jurisdiccional juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado.
- El concepto de **proceso** es más complejo que el de procedimiento; no siempre que hay procedimiento existe un proceso. La confusión entre ambos es histórica; pero el Derecho procesal se ocupa del proceso y no del procedimiento, ya que si se emplea el término "procedimiento" se pueden producir algunos inconvenientes:
    - Este término no es exclusivo del derecho procesal, ni tampoco del ámbito jurídico.
    - Es un término que sólo alude a un aspecto formal o actividad externa, como es la mera sucesión de actos procesales.

Biblioteca Administracion y Contaduria

Pero el término “proceso” engloba una realidad más amplia; además del procedimiento legalmente previsto, incluye también las relaciones entre los sujetos intervinientes, las relaciones entre éstos y el objeto del proceso, etc. El proceso, además, aspira a una finalidad, que es la terminación o justa composición del litigio, y para llegar a ella emplea el procedimiento como medio. Todo proceso implica la existencia de un procedimiento; pero puede que exista un procedimiento sin que haya proceso alguno.

Las Actuaciones del Licenciado en Contaduría en el Proceso Judicial

Según Cano (2005), el contador público como profesional de alto riesgo en el nuevo marco de gobierno corporativo, es responsable ante la ley del cumplimiento de sus funciones.

El contador público, de hecho es un Atestador Público ya que da fe pública de un registro o cuentas de una empresa, entidad, organización o persona individual a quien presta sus servicios profesionales; certifica bajo juramento y ratifica con su firma y número de tarjeta de registro, o certificado oficial como contador colegiado, que la información que es presentada en un balance, un informe ante la junta de directores, un estado financiero, o también en una declaración de impuestos ante el estado, es veraz y objetiva y que se han cumplido todos los requisitos de verificación de esa información de acuerdo con las normas de contabilidad legalmente establecidas y aceptadas en su país o jurisdicción.

Esa documentación; los balances e informes con su firma y número de registro, se convierten de hecho en una evidencia documental en un proceso de investigación criminal y es precisamente el contador público quien tiene que responder ante la ley por esa evidencia documental que puede ser la Prueba Reina en un juicio.

El contador se convierte así en un elemento clave e importante para el proceso judicial, sea de parte del estado, (Fiscalía) como parte acusadora, o también como parte de la defensa.

El contador público es un auxiliar de la justicia y un Testigo Experto. Aunque no esté directamente vinculado con el proceso criminal, puede revisar un balance o un informe financiero y presentarse ante un tribunal de Justicia y dar su testimonio de acuerdo a su experiencia profesional, objetiva imparcial y ser parte integral de un juicio, que puede decidir culpabilidad o inocencia de un acusado o también responsabilidad civil de una corporación privada o una institución pública.

Biblioteca

Enfoques de la Contaduría Forense

1. Contaduría Investigativa:

La investigación es un proceso creativo compuesto por distintas etapas dinámicamente interrelacionadas, las cuales van desde la detección de una situación problemática, hasta la modificación socialmente útil de dicha situación en la práctica.

El punto de partida es la información que puede proceder de cualquier lugar, los medios y los métodos para identificarla y obtenerla son tan diversos como los aspectos que se investigan.

Administracion y Contaduria

Dadas las características de los delitos económicos, la participación del contador es definitiva en la etapa previa, para realizar las investigaciones y los cálculos que permitan determinar la existencia del delito y en lo posible su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso, de igual manera, está, vinculada con los procesos penales. “El caso más común es quizá el que tiene que ver con los fraudes basados en los registros y soportes contables. Aquí la intervención del Contador Forense puede variar, desde la cuantificación del fraude y el acopio de las pruebas, hasta la

participación como testigo, pasando por actividades tan diversas como el desarrollo de aplicaciones sistematizadas para presentar la evidencia ante las cortes."

Dentro de esta área el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionada con:

Investigaciones de Fraudes y de entidades de control

Dentro de estos podemos destacar los siguientes:

- Investigaciones de las entidades de control para verificar conductas no éticas e imponer las sanciones pertinentes.
- Acusaciones civiles y criminales para demostrar la ocurrencia de hechos criminales.
- Investigaciones de Lavado de dinero o Legitimación de Capitales.
- Seguimiento y recuperación de activos desaparecidos por actividades criminales.
- Investigaciones de casos de corrupción y posterior comprobación de los hechos.
- Entrevista de testigos para determinar la veracidad de las pruebas o de los testimonios.
- Verificación del uso de la tecnología de la información.
- Comprobación de la evidencia de los expertos.

Biblioteca Administracion y Contaduria

2. Peritajes:

La actuación como perito dado su especial conocimiento y experiencia en términos contables, cubre no sólo los procesos ante la justicia ordinaria, en todas las ramas, sino los que se adelantan ante la justicia alternativa y los de naturaleza especial, como los procesos ante las autoridades tributarias.

El peritaje contable es un examen crítico y sistemático de hechos controvertidos de índole económico-financiero, a indagarse a través de la contabilidad y de la auditoria,

circunscrito a las normas establecidas en el Código de Procedimiento Penal y Civil. Para que la participación del perito contador sea pertinente y se constituya en una ayuda, no basta con la preparación académica, también se requiere que haya alcanzado un desarrollo profesional y experiencia en las materias sobre las que deberá opinar el perito contable.

- ✓ **Perito Contable:**

Es la persona que posee conocimientos técnicos, científicos, prácticos y a la cual se acude en busca de dictamen, para que como asesor, facilite al juzgador los conocimientos que sean necesarios o convenientes para una mejor apreciación de los hechos controvertidos.

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

Entonces la contabilidad forense produce la prueba pericial contable especializada, la cual se considera como un medio de aportar cierto tipo de datos y pruebas de carácter público. El problema de la prueba (en general), así como el de la evidencia (de auditoría) adquieren una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que puedan ser aceptadas en los estrados judiciales.

Los Contadores Públicos, como auxiliares de la justicia, desarrollan peritazgos sobre hechos o eventos financieros de incidencia económica que afectan los fondos públicos o privados, determinan las actuaciones dolosas u omisiones de los funcionarios públicos o ejecutivos en el ejercicio de sus responsabilidades, que determinan una responsabilidad del actor culposo, aunque en esencia no esté dando fe

pública, su responsabilidad sigue siendo muy grande porque sus criterios y estimaciones deben estar respaldados por la contabilidad y los hechos objetivos.

El Contador Público es auxiliar de la justicia en los casos en que señala la ley, como perito expresamente designado para ello. También en esta condición el Contador Público cumplirá con su deber teniendo las más altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.

En este caso hay que tener en cuenta una de las disciplinas que tiene competitividad técnico científica en la investigación de los delitos, el estudio científico de los indicios o evidencias materiales como lo es la Criminalística, que proporciona información de vital importancia para encausar de manera técnica cualquier investigación de algún hecho presuntamente delictuoso, a efectos de probar o desaprobar cualquier aspecto cuestionado sobre el autor, la victima, el escenario del suceso, los agentes vulnerables utilizados, el propio desenvolvimiento de los hechos y respecto a otros involucrados.

- ✓ **Procesos Judiciales:**

La participación del Contador Forense en los procesos no se limita a la calidad de Perito. También puede ser llamado por una de las partes (para que la asesore en la preparación y presentación de las pruebas o en los cálculos destinados a cuantificar los hechos demandados) o incluso a los jueces, en temas especializados, hasta la participación directa en la recaudación de evidencia destinada a probar delitos. En este caso el contador es requerido con base en su experiencia, sus conocimientos en las materias especializadas que son objeto de discusión en los procesos, y su imagen y trayectoria dentro de la comunidad.

- ✓ **Consultoría de pruebas:**

La prueba pericial emerge con su perfil científico para satisfacer y mostrar técnicamente la verdad histórica de la causa penal que se sigue, cuando resulta necesaria la intervención de los expertos en diversas ciencias, disciplinas, artes u oficios. La prueba pericial es de fundamental importancia, ya que es útil a los órganos investigador y jurisdiccional; mostrándole elementos útiles para tomar nuevas decisiones de acción al inicio y durante el desarrollo de las investigaciones.

- ✓ **Testigo experto:**

El contador puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha tenido participación, así como para colaborar en la interpretación de evidencia escrita o para tratar de obtener esa evidencia de otros testigos.

3. Procesos Tributarios:

Uno de los principales objetivos de la actividad financiera es obtener los recursos para aplicarlos en la satisfacción de las demandas de los servicios públicos hechas por la sociedad. La Administración Tributaria no puede trabajar sola demostrando eficiencia si no cuenta con la participación de los profesionales quienes manejan día a día las fuentes generadoras de ingresos como son los contadores.

Los contadores públicos participan activamente en los procesos tributarios, desde el mismo momento en que se genera la información destinada a las entidades impositivas en los registros contables. Pero su participación como Contador Forense se da cuando existen diferencias entre el fisco y los contribuyentes sobre el valor de las sumas a pagar por impuestos o sanciones.

Pero estas no serán las únicas áreas, ya que cada día se descubren nuevos campos de trabajo donde el contador forense podrá desempeñarse.

2.3 Base Legal

Como sabemos las actividades del Estado se rigen por el principio de Legalidad, sobre el cual descansa la actuación del mismo y que está expresamente contenida en los principios fundamentales que rigen nuestra Constitución, específicamente en el artículo 7 que textualmente establece: "Artículo 7. La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución"; principio este, de vital importancia que legitima la actuación del Estado y que su inobservancia desmantelaría la arquitectura jurídica del Estado, Así mismo, la Constitución Bolivariana de Venezuela crea un órgano de rango constitucional encargado de controlar, vigilar y fiscalizar la actuación del estado, mediante procedimientos legalmente establecidos tales como las Auditorìa, las inspecciones y otras revisiones fiscales que orientan y aseguran la actuación legal del órgano de control, en este sentido nos estamos refiriendo a la Contraloría General de la República que como órgano del Poder Público Nacional garantiza que la función pública se realice sobre principios constitucionales y legales bajo la estricta supervisión del órgano antes identificado. Como es de observarse la Contraloría General de la República surge como un ente integrado al denominado Poder Ciudadano que conjuntamente con la Fiscalía General de la República y la Defensoría del Pueblo constituyen lo que se ha denominado el Concejo Moral Republicano que tiene como atribución fundamental prevenir, investigar y sancionar los hechos que atentan contra la ética pública y la moral administrativa, tal como lo expresa en forma textual la Constitución Bolivariana de Venezuela en los Artículos 273 primer párrafo: " El Poder Ciudadano se ejerce por el Consejo Moral Republicano integrado por el Defensor o Defensora del Pueblo, el Fiscal o la Fiscal General y el Contralor o Contralora General de la República:

> **Artículo 274** " Los órganos que ejercen el Poder Ciudadano tienen a su cargo, de conformidad con esta Constitución y la ley, prevenir, investigar y sancionar los hechos que atenten contra la ética pública y la moral administrativa; velar por la buena gestión y la legalidad en el uso del patrimonio público, el cumplimiento y la aplicación del principio de la legalidad en toda la actividad administrativa del Estado; e, igualmente,

promover la educación como proceso creador de la ciudadanía, así como la solidaridad, la libertad, la democracia, la responsabilidad social y el trabajo".

Artículo 285 "Son atribuciones del Ministerio Público:
3. Ordenar y dirigir la investigación penal de la perpetración de los hechos punibles para hacer constar su comisión con todas las circunstancias que puedan influir en la calificación y responsabilidad de los autores o las autoras y demás participantes, así como el aseguramiento de los objetos activos y pasivos relacionados con la perpetración.
4. Ejercer en nombre del Estado la acción penal en los casos en que para intentarla o proseguirla no fuere necesaria instancia de parte, salvo las excepciones establecidas en la ley.
5. Intentar las acciones a que hubiere lugar para hacer efectiva la responsabilidad civil, laboral, militar, penal, administrativa o disciplinaria en que hubieren incurrido los funcionarios o funcionarias del sector público, con motivo del ejercicio de sus funciones.
6. Las demás que establezcan esta Constitución y la ley. Estas atribuciones no menoscaban el ejercicio de los derechos y acciones que corresponden a los o las particulares o a otros funcionarios o funcionarias de acuerdo con esta Constitución y la ley".

Artículo 287 "La Contraloría General de la República es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Goza de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control".

Artículo 289, Numeral 3 y 4 "Son atribuciones de la Contraloría General de la República:
3. Inspeccionar y fiscalizar los órganos, entidades y personas jurídicas del sector público sometidos a su control; practicar fiscalizaciones, disponer el inicio de investigaciones sobre irregularidades contra el patrimonio público, así como dictar las medidas, imponer los reparos y aplicar las sanciones administrativas a que haya lugar de conformidad con la ley.
4. Instar al Fiscal o la Fiscal de la República a que ejerzan las acciones judiciales a que hubiere lugar con motivo de las infracciones y delitos cometidos contra el patrimonio público y de los cuales tenga conocimiento en el ejercicio de sus atribuciones."
Así mismo el Estado dentro de sus facultades sanciono una Ley denominada Ley Contra la Corrupción publicada en la Gaceta Oficial Nº 5.637 extraordinaria de fecha 7-4-2003, cuyo objeto está contenida en el Artículo 1, en las disposiciones fundamentales que textualmente establece: "La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de normas que rijan la conducta que deben asumir las personas sujetas a la misma, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deben aplicarse a quienes infrinjan las disposiciones y cuyos actos, hechos u omisiones causen un daño al patrimonio público. "Esta herramienta jurídica es el instrumento fundamental mediante el cual se enfrenta el problema de la corrupción.

La Ley Contra la Corrupción.

Actualmente Venezuela cuenta con la "Ley Contra la Corrupción", la cual entró en vigencia al ser publicada mediante Gaceta Oficial Nº 5.637, Extraordinario, en fecha 07 de abril de 2003, y que derogó a la conocida y poca aplicada "Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público", que se encontraba vigente a partir del 15 de abril de 1983, publicada en la Gaceta Oficial Nº 3.077 Extraordinario, del 23 de diciembre de 1982.

La Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público tuvo una vigencia de veinte años y la misma derogó en su mayor parte, la normativa ordinaria del Código Penal y la Ley Contra el Enriquecimiento Ilícito de Funcionarios Públicos reformada en 1974. No obstante, a dicha promulgación tenemos que en la práctica no puso freno en la lucha contra la corrupción muy a pesar de la profusión de nuevos tipos delictivos, de las amenazas de severas sanciones y de las previsiones procesales que contemplaron, entre otras cosas, la eliminación del juicio en libertad, de proscripción de los denominados "beneficios procesales" y la consagración del juicio en ausencia, que devino en pena anticipada de auto exilio.

En otras palabras, con la promulgación de dicha ley cuyo objetivo era meramente represivo, sirvió para un instrumento eficaz para evitar conseguir que muchos ciudadanos honestos, sin apoyo político, tuviesen fundados motivos para no aceptar cargos públicos; para desestimular a gran número de verdaderos servidores públicos, a merced de denunciantes de oficio: y para erigirse en poderosa arma en orden a la ejecución de venganzas políticas.

Algunas Consideraciones Referentes a la Ley Contra la Corrupción:

El objetivo principal de la Ley Contra la Corrupción es crear mecanismos preventivos y represivos que resulten eficaces para confrontar la corrupción.

Al artículo 1 de la Ley Contra la Corrupción establece:

> "La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de normas que rijan la conducta que deben asumir las personas sujetas a la misma, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como la tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deberán aplicarse a quienes infrinjan estas disposiciones y cuyos actos, hechos u omisiones causen daño al patrimonio público".

Biblioteca

La diferencia entre la Ley Contra la Corrupción y la ya derogada Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público es que la primera no es sólo una ley represiva, ya que no se detiene únicamente en el establecimiento de sanciones administrativas y penales contra los funcionarios públicos que infrinjan las normas allí previstas, sino que se busca crear mecanismos preventivos que procuran dotar de mayor transparencia la administración de recursos públicos.

La Ley Contra la Corrupción desarrolla los principios establecidos en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal como se encuentra plasmado en el artículo 1 de la ley cuando señala como uno de sus objetos el establecimiento de normas que rijan la conducta que deben asumir las personas sujetas a la misma, a los fines de salvaguardar el patrimonio público y garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad.

Administración y Contaduría

Ese primer objetivo busca crear mecanismos de carácter preventivo, es decir herramientas útiles para prevenir la corrupción, evitando que existan las condiciones para que tales actos se produzcan.

El artículo 1 además se refiere a otro de los objetivos de la Ley Contra La Corrupción. Se trata de la tipificación de los delitos contra la cosa pública y las sanciones que deberán aplicarse a quienes violen esas disposiciones y cuyos actos, hechos u omisiones causen daño al patrimonio público.

Este segundo objetivo es netamente represivo, pues, se trata de establecer sanciones para los funcionarios públicos que incurran en actos que estén tipificados como delitos o sanciones administrativas, y con ello se utiliza a la sanción administrativa y la pena como mecanismos de disuasión frente a la comisión de hechos de corrupción.

Consideraciones Generales Sobre los Funcionarios Públicos en el Marco de la Legislación Venezolana:

Se consideran funcionarios públicos: las personas que ejercen funciones públicas.

El artículo 2 numeral 1 de la Ley Contra La Corrupción considera funcionarios públicos a todas las personas que ejerzan funciones públicas para la República en cualquiera de sus cinco poderes, legislativo, ejecutivo, judicial, ciudadano y electoral, haciendo una descripción bastante amplia en la que incluye a los que estén investidos de funciones públicas, permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas, originadas por elección, por nombramiento o contrato otorgado por la autoridad competente, al servicio de la República, de los estados, de los territorios y dependencias federales, de los distritos, del distritos metropolitanos o de los municipios, de los institutos autónomos nacionales, estadales, distritales y municipales, de las universidades públicas, del Banco Central de Venezuela o de cualesquiera de los órganos o entes que ejercen el Poder Público.

Según el artículo 3 numeral 2, también son considerados funcionarios públicos los Directores y Administradores de las sociedades civiles y mercantiles, fundaciones, asociaciones civiles y demás instituciones constituidas con recursos públicos o dirigidas por alguna de las personas a que se refiere el artículo 4 de la Ley, o cuando

la totalidad de los aportes presupuestarios o contribuciones en un ejercicio provenientes de una o varias de estas personas represente el cincuenta por ciento o más de su presupuesto o patrimonio; y los directores nombrados en representación de dichos órganos y entes, aun cuando la participación fuere inferior al cincuenta por ciento del capital o patrimonio.

Pero no solamente son los funcionarios públicos los que pueden entrar dentro de los supuestos que establece la ley, por cuanto el numeral 3 del artículo 3, hace referencia a "Cualquier otra persona en los casos previstos en esta Ley", por lo que existe la posibilidad de que un acto que afecte el patrimonio público sea cometido no sólo por funcionarios públicos, sino también, por personas que no tienen una relación de función pública con la administración. En este caso, la ley puede sancionar a esas personas y puede establecerles sanciones administrativas o penas por determinados hechos.

Algunas Consideraciones Sobre el Patrimonio Público:

Se considera patrimonio público aquel que corresponde por cualquier título a los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional, los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Estadal, los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los distritos y distritos metropolitanos, los órganos a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en las demás Entes locales previstas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los territorios y dependencias federales, los Institutos autónomos nacionales, estadales, distritales y municipales, el Banco Central de Venezuela, las universidades públicas, las demás personas de Derecho Público nacionales, estadales, distritales y municipales, 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 constituyen con la participación de aquéllas, las fundaciones y 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 los cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribuciones efectuadas 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.

Se considera igualmente patrimonio público, los recursos entregados a particulares por los entes del sector público mencionados en el artículo anterior, mediante transferencias aportes, subsidios, contribuciones o alguna otra modalidad similar para el cumplimiento de finalidades. Los particulares que administren tales recursos estarán sometidos a las sanciones y demás acciones y medidas previstas en esta ley y en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Nacional de Control Fiscal.

Con respecto a la figura del delito en estudio (Malversación del Presupuesto) esta tipificado en la Ley Contra la Corrupción:

Malversación Genérica Simple (Artículo 56):

> "El funcionario público que ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aún en beneficio público, será penado con prisión de tres (3) meses a tres (3) años, según la gravedad del delito".

Malversación Específica o el Delito del Sobregiro Presupuestario o de Endeudamiento No Autorizado Dañoso (Artículo 59):

> "El funcionario público que excediéndose en las disposiciones presupuestarias y sin observancia de las previsiones legales sobre crédito público, efectúe gastos o contraiga deudas o compromisos de cualquier naturaleza que hagan procedente reclamaciones contra la República o contra alguna de las entidades o instituciones indicadas en el artículo 4 de la Ley, será penado con prisión de uno (1) a tres (3) años, excepto en aquellos casos en los cuales el funcionario, a fin de evitar la paralización de un servicio, obtuviere la autorización del gasto por parte del Presidente de la República en Consejo de Ministros, debiendo notificarse esta autorización a las Comisiones Permanentes de Finanzas y de Contraloría o, en su defecto a la Comisión Delegada de la Asamblea Nacional".

Como la Ley en cuestión no es la panacea que va a evitar la corrupción en nuestro país. Sin embargo, es un paso positivo en la dirección correcta y constituye parte fundamental de una estrategia nacional contra la corrupción, la cual debe ser elaborada con la concurrencia de distintas instituciones gubernamentales y la sociedad civil en general. De nada sirve que tengamos recursos suficientes o buenos proyectos, si el dinero se pierde como consecuencia de la corrupción. Por ello, combatir la misma es una prioridad de índole social. No se hará nada adecuado con las leyes si no existe un adecuado marco educativo y de conciencia anticorrupción en la población de Venezuela.

Por otra parte, esta Ley tipifica de manera expresa los diferentes delitos bien sea, por comisión, omisión o negligencia que pudieren cometer los funcionarios públicos investidos de autoridad en sus actuaciones, exponiéndose en la misma, en forma detallada los procedimientos en cuanto a la aplicación de las sanciones derivadas de hechos irregulares cuya responsabilidad sea imputable a un funcionario.

Debemos observar que toda las consideraciones de carácter legal contenidas en nuestro ordenamiento jurídico para regular la actividad del Estado en el ejercicio de la gestión pública a las cuales hicimos referencia anteriormente, cuentan a su vez con otras herramientas jurídicas indispensables para el desenvolvimiento normativo, es por ello que se sanciona la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y sus Reglamentos, publicada en la Gaceta Oficial N 38.661 de fecha 11-04-2007 y cuyo objeto está contenido en el Artículo 1, que textualmente expresa: "Esta ley tiene por objeto regular la administración financiera, el sistema de control interno del sector público y los aspectos referidos a la coordinación macroeconómica al Fondo de Estabilización Macroeconómica y al Fondo de Ahorro Intergeneralizacional", en consecuencia con el Artículo 5 de la misma Ley que textualmente expresa: " El sistema de control interno del sector público, cuyo órgano rector es la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, comprende el conjunto de normas, órganos y procedimientos de control, integrados a los procesos de la

administración financiera así como la Auditoría interna. El sistema de control interno actuará cordialmente con el Sistema de Control Externo a cargo de la Contraloría General de la República, tiene por objeto promover la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos, el acatamiento de las normas legales en las operaciones del Estado, la confiabilidad de la información que se genere y divulguen sobre los mismos; así como mejorar la capacidad administrativa para evaluar el manejo de los recursos del Estado y garantizar razonablemente el cumplimiento de la obligación de los funcionarios de rendir cuenta de su gestión".

Así mismo, debemos mencionar otras herramientas fundamentales para la detección y sanción de delitos presupuestario en el sector público como es el caso de las Normas Generales de Auditoría de Estado dictada por la Contraloría General de la República, que como herramienta se aproxima a la concreción de una ejecución financiera transparente en el marco de las exigencias de orden legal.

En concordancia jurídica íntimamente a esta investigación, la Ley del estatuto de la Función Pública hace pertinente los siguientes artículos:

> **Artículo 79:** Los funcionarios públicos responderán penal, civil, administrativamente y disciplinariamente, por los delitos, faltas, hechos ilícitos e irregularidades administrativa cometidas en el ejercicio de sus funciones.
>
> **Artículo 81:** Corresponde al Ministerio Público intentara las acciones a que se hubiere incurrido los funcionarios o funcionarias públicos con materia del ejercicio de sus funciones.

Normas Generales de Contabilidad del Sector Público:

Establece como uno de los principios de Contabilidad de Contabilidad del Sector Público en el segundo párrafo:

> **Artículo 4: El** precio de adquisición en los siguientes términos: " Los bienes, derechos y obligaciones deben registrar el valor original de adquisición, producción, construcción o intercambio, representado por la suma de efectivo pactada o su equivalente, como si se hubiera adquirido de contado y pagado en efectivo".

Código Orgánico Procesal Penal

En el Titulo II, donde se establecen los delitos como el peculado por sustracción de dinero u otros objetos, de la concusión por abuso de sus funciones, constriña a una persona, corrupción de funcionarios por cuenta propia o ajena; fraudes cometidos en el comercio y las industrias, los casos previstos en el código de comercio u otras leyes especiales.

Código de Ética del Contador Público

Biblioteca

El que se refiere a la obligación moral y profesional que tiene de informar veraz e importunamente a los acreedores que leerán sus informes, por lo que se obliga a rendir un dictamen sin importar las circunstancias, pues si realizo el trabajo de auditoria y hubo problemas que no se solucionaron a su satisfacción deberá indicarlos claramente y medir el efecto que esto tengan según su opinión.

2.4 Definición de Términos

Auditoría: Rama o especialidad de la contabilidad, que se encarga de la verificación, corrección de la informaciones financieras y evalúa la gestión administrativa.

Administracion y Contaduria

Auditoría Forense: es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Auditoría Gubernamental Tradicional: 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 racionabilidad 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.

Auditor Forense: Son investigadores privados y públicos en el mundo de los negocios y gubernamental, utilizando herramientas investigativas para conducir la búsqueda a través de los ingresos y cuentas corrientes de las compañías y con el sector público a través de auditorías, de delito de corrupción, malversación de fondos, conflictos entre socios. Su habilidad va a estar basada en responder inmediatamente y comunicar de manera clara y concisa la información financiera ante la corte. Ellos están preparados para mirar números y determinar la situación real del negocio.

Auditoría Financiera Forense : Es una Auditoría especializada en detectar y demostrar hechos denunciados, mediante la colección de evidencias físicas para transformarlas en Pruebas, con el objeto de presentarlas ante la Fiscalía del Ministerio Público y los Tribunales de Justicia con el propósito de esclarecer conflictos legales o delitos (financieros, económicos y otros).

Biblioteca Administracion y Contaduria

Delito: Es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

La palabra delito proviene del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, apartarse del sendero señalado por la ley.

Documento: Es un objeto que contiene dentro de si una manifestación del pensamiento que debe representar un hecho, el documento tiene naturaleza representativa. En los documentos es de mayor importancia establecer su autenticidad, es decir, la certeza de la autoría del documento y de la veracidad de su

contenido. El valor probatorio de los documentos varía y se los asigna la ley, por lo que surgen distintos tipos de documentos, los llamados documentos auténticos; denominados así porque son autorizados por funcionarios a las cuales la ley les otorga la facultad de dar fe, que es la facultad de conferir autenticidad.

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

Evidencia: Pruebas que respaldan el contenido del informe del auditor y que son obtenidos a través de los diversos medios empleados en el proceso de auditoría.

Control Interno: Son los procedimientos que adopta una entidad para salvaguardar sus activos, asegurar la exactitud en los registros contables y cumplir con las normas y políticas de la institución.

Fiscalización: Función de control que ejercen ciertos órganos estatales sobre la actividad administrativa de comprobar que los ingresos y gastos públicos se ajustan a lo descrito en los presupuestos del Estado.

Forense: Perteneciente al, foro al derecho o a la administración de justicia.

Fraude: Engaño, inexactitud, consistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

Funcionario Público: Considerase funcionario al ciudadano que es elegido o designado por autoridad competente, conforme al ordenamiento legal, para desempeñar cargos del más alto nivel en los poderes públicos y los organismos con autonomía. Los cargos políticos y de confianza son los determinados por ley.

Hallazgo: Es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera de interés o utilidad para los funcionarios del organismo.

Informe: Comunica a las autoridades pertinentes los resultados de la auditoría. Los requisitos para la preparación del informe son claridad y simplicidad, importancia del contenido, respaldo adecuado, razonabilidad, objetividad entre otros.

Malversación de Fondo: El funcionario o servidor público que da al dinero o bienes que administra una aplicación definitiva diferente de aquella a los que están destinados.

Modus Operandi: Manera especial de actuar o trabajar para alcanzar el fin propuesto.

Presupuesto: Es un plan financiero y de acción programada que facilita la coordinación de las actividades del gobierno, buscando la eficiencia y la economía y estableciendo los adecuados controles fiscales.

Proceso Presupuestario: Es el sistema mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la producción pública.

Sobregiro Presupuestario: Es el excedente en las disposiciones presupuestarias y sin observancia de las previsiones legales sobre crédito público, efectúe gastos o contraiga deudas o compromisos de cualquier naturaleza que hagan procedente reclamaciones contra la República o contra alguna de las entidades o instituciones públicas.

Biblioteca Administración y Contaduría

2.5 Operacionalización de las Variables

La operacionalización de variables está delimitada por los objetivos del estudio, ellos posibilitan la descomposición, simplificación y desagregación de las variables de forma tal que sean manejables para constatarlas con el marco teórico y así observar su comportamiento en la realidad.

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

Objetivo General: Analizar la Auditoría Forense como Herramienta Aplicable en Detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público.

Cuadro 2 Operacionalización de Variables

Objetivos Específicos	Variables	Indicadores	Ítems
1. Analizar los diferentes procedimientos y fase de la Auditoria Financiera Forense para evaluar su aplicabilidad en los casos de delitos presupuestarios.	Auditoria Forense como herramienta para demostrar los delitos sobre malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.	-Auditoria Forense -Características de la Auditoria Forense. -Objetivos de la Auditoria Forense. -Importancia de la Auditoria Forense. - Antecedente del Presupuesto público. -Procedimientos y fase de la Auditoria Financiera Forense	**Instrumento 1:** 1, 2,9 **Instrumento 2:** 1, 7, 5,13,14
2. Identificar los distintos modus operanda utilizados para cometer los delitos presupuestarios en el sector público.	Modus Operanda para cometer los delitos sobre malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.	-Delito -Clasificación de los delitos -Modus Operanda -Malversación de Fondos -Sobregiro Presupuestario en el sector público	**Instrumento 1:** 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 **Instrumento 2:** 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14,
3. Identificar los mecanismos de control y verificación para prevenir los delitos de malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.	Mecanismos de control para prevenir los delitos sobre malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.	-Mecanismo de Control y Verificación de los Modus Operanda -Proceso Judicial Penal -Actuación del Contador Público en el Proceso Penal -Aspectos legales	**Instrumento 1:** 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 **Instrumento 2:** 2, 3, 4, 11, 12, 13, 14,

Fuente: Datos de la investigación. Francis 2009

Biblioteca Administración y Contaduría

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El desarrollo de este capítulo es de importancia fundamental, es aquí donde se explica detenidamente el procedimiento que se siguió a lo largo de toda la investigación, bien sea por etapas o fases, pero se debe exponer el como de la investigación, el método que se cumplió para lograr los objetivos propuestos por el investigador.

La investigación se orientó por los aspectos metodológicos del Manual para la Elaboración de Trabajo de Grado conducente a Grado Académico de Especialización, Maestría y Doctorado aprobada en su Sección 1.353, ordinaria del consejo Universitario de la Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado" (UCLA), aprobada el 19 de Julio del 2002, y publicada en la Gaceta Oficial Nº 076.

3.1.-Tipo de Investigación

De acuerdo al nivel de conocimiento trabajado, la clave de la investigación se centro en la descripción de la metodología de la auditoría forense como una práctica contable para demostrar los delitos presupuestarios.

Como una investigación descriptiva, en este estudio se hizo referencia a la auditoría forense, como la acción que usa la investigadora en un plano más objetivo y real, que le permite describir detalladamente su aplicación en la Administración Pública, utilizando para ello el fenómeno de la auditoría financiera forense como una

herramienta para demostrar los delitos presupuestario en el sector público, como objeto todo ello en función de lograr el objetivo propuesto, de establecer los mecanismos de control y verificación para prevenir los delitos sobre malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.

Se puede establecer, además, que la investigación es de carácter descriptivo, porque de acuerdo a lo expuesto por Tamayo y Tamayo (2000) comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual de la auditoría financiera forense y la composición del fenómeno de proceso y fiscalización en los entes gubernamentales todo ello en virtud que está dirigida a encontrar respuestas a la problemática del fraude, a través del acopio de estadísticas con su correspondiente interpretación, considerando diferentes herramientas que van desde las que son conocidas como cuantitativas, hasta las que se conocen como cualitativas.

3.2.- Diseño de la Investigación

Para cumplir con los objetivos planteados en este estudio, el plan de trabajo o estrategia de investigación que se utilizó, es el de campo, el cual apoyado en el Manual para la elaboración de trabajos de grado de la UCLA (2002): "se entenderá por investigación de campo la aplicación del método científico en el tratamiento de un sistema de variables y sus relaciones, las cuales conducen a conclusiones y al enriquecimiento de un campo del conocimiento o disciplina inherente a la especialidad", como en el caso que nos ocupa donde la investigadora puede observar el desarrollo de la práctica de auditoría forense estudiado en su ambiente natural, desde la perspectiva de investigación como una herramienta para detectar los delitos sobre malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público.

Este estudio se baso, por tanto, en datos primarios, que se obtuvieron directamente de la realidad.

Cabe destacar que este tipo de diseño de investigación contribuye con el investigador a observar el fenómeno digno de estudio en su propio ambiente, al mismo tiempo que verifica bajo la propia óptica del mismo, el comportamiento de este, ya que el estudio realizado, surge de la realidad y la información requerida por el, se obtendrá directamente de ella.

De igual manera esta investigación también se apoyó en una extensa revisión bibliográfica, el uso de técnicas de análisis comparativo así como también el arqueo e interpretación de las leyes, doctrinas de auditorías y evaluación, a través de la cual fueron ampliamente documentados los objetivos propuestos en la presente investigación.

Para el desarrollo de esta investigación y con el fin de obtener un diagnóstico objetivo de la situación bajo estudio, se utilizaron instrumentos estructurados, en primer término se revisaron diversas fuentes de carácter documental para estructurar el marco teórico soporte de la investigación, delimitar el problema objeto de estudio y elaborar el instrumento que será aplicado. Luego se aplicó dicho instrumento para obtener información sobre factores internos y externos que están presentes en el entorno en dónde se desarrollan los hechos.

El estudio o fase analítica se ejecutó mediante la tabulación y análisis de las respuestas obtenidas en el cuestionario aplicado. En la fase explicativa se desarrolló una vez identificados y precisados los elementos en estudio.

Finalmente la fase del diseño se realizó en función a los insumos que se obtuvieron en los resultados, producto del instrumento aplicado y el contacto directo con lo entes involucrados.

Biblioteca Administración y Contaduría

3.3.- Población y Muestra

3.3.1.- Población

Según Hernández Sampieri y otros (2000) la población se define como: "el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones".

La población estuvo constituida por los Contadores Públicos adscritos a la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas y los Expertos Contables del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalísticas, del Estado Barinas.

En este sentido, la presente investigación tiene como fuente informante: doce (12) Contadores Públicos de la Contraloría del Estado Barinas y tres (3) Expertos Contables del CICPC del Estado Barinas; para un total de 15 encuestados.

3.3.2.- Muestra

Debido a que la muestra, es una fracción o parte de la totalidad de la población, según lo expuesto por Baptista (2000) para la presente investigación, no se consideró necesario determinar la muestra, ya que se trabajará con la población en su totalidad, debido al fácil abordaje.

Debido como se describió antes, la población para este estudio es de quince (15) personas. No obstante, en este caso, no es necesario el cálculo de la muestra, por cuanto la investigadora puedo trabajar con todas la unidades de análisis disponibles. Así el tamaño de la muestra, es a su vez, el tamaño de la población.

3.4.- Técnicas e Instrumentos de recolección de Datos

3.4.1 Técnica

Para esta investigación la técnica utilizada fue la encuesta y el instrumento seleccionado para la recolección de la información pertinente el cuestionario, ya que según Tamayo y Tamayo (2000), constituye una forma concreta de la técnica de observación, logrando que la investigadora fije su atención en los aspectos de la práctica de auditoría forense dignos de observación, precisando su aplicación en el proceso de fiscalización y control en los entes gubernamentales como objeto de estudio y reduciendo la realidad a datos esenciales.

3.4.2 Instrumento de Recolección de Dato

La técnica de recolección de datos que se utilizo en esta investigación, es la encuesta, para la cual Rangel (1996), refiere que es una técnica que consiste en obtener los datos requiriéndolos directamente de los informantes. Esta técnica se hace efectiva a través de la aplicación de dos (02) cuestionario, dirigidos a los contadores públicos adscrito a la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas y a los Expertos Contables del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalísticas, del Estado Barinas. El primer instrumento está conformado por doce (12) preguntas y el segundo está conformado por catorce (14) preguntas, ítems de respuestas cerradas, dicotómicas, con las alternativas sí o no. Para su estructuración se consideran los objetivos, las variables en estudio, sus dimensiones e indicadores.

3.5 Validez y Confiabilidad

3.5.1. Validez

Morles (1994), define la validez como el grado con el cual un instrumento sirve al propósito para el cual está destinado. La validación del instrumento se obtuvo, recurriendo al juicio de tres (03) expertos: uno (01) en metodología y dos (02) en áreas, contables quienes revisaron los instrumentos, en cuanto a la claridad y congruencia con los objetivos. (Ver formato de validación anexo).

Biblioteca

3.5.2. Confiabilidad

Morles (1994), señala que la prueba piloto es un ensayo de las técnicas e instrumentos de una investigación realizada en pequeña escala con el propósito de conocer la validez y la confiabilidad de los mismos. Para determinar la confiabilidad del instrumento se cumplió el procedimiento que se describe a continuación: se aplicaron dos (2) cuestionarios uno a doce (12) Contadores de la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas y a tres (3) Expertos Contables del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalísticas, del Estado Barinas; se calculo posteriormente la confiabilidad mediante el conocido Método de Kuder Richardson J. (1998), el cual señala que esta técnica se basa en que cada pregunta del instrumento constituye una prueba paralela, de modo que cada ítem es tratado como paralelo de todos los demás ítems, es decir, que esta técnica sólo es posible en aquellos casos en que las respuestas a cada ítem puede calificarse como 1 y 0 cada una. Se calcula el coeficiente utilizando la siguiente fórmula:

Administración y Contaduría

$$\Gamma = \frac{K}{K-1} * \frac{St^2 - \Sigma p * Q}{St^2}$$

Donde:

K = Número de Ítems del Instrumento

St^2 = Varianza total del Instrumento

Σ p * Q = Sumatoria del producto de las desviaciones de las variables.

A continuación podemos observar los resultados de la confiabilidad de los cuestionarios los cuales dieron como resultado Alpha= 0,8384 considerada como **muy alta.**

Biblioteca Administración y Contaduría

KUDER- RICHARDSON. KR20

Ítems / Sujetos	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	TOTAL
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12,0
2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12,0
3	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10,0
4	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	9,0
5	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	4,0
6	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11,0
7	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9,0
8	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	7,0
9	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	8,0
10	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	6,0
11	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12,0
12	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	7,0
∑	11	3	11	9	7	9	12	12	10	12	5	6	107,0
P	0,9	0,3	0,9	0,8	0,6	0,8	1,0	1,0	0,8	1,0	0,4	0,5	8,9
Q	0,1	0,8	0,1	0,3	0,4	0,3	0,0	0,0	0,2	0,0	0,6	0,5	3,1
pxq	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2	0,3	**1,6**

Si = 1 No = 0

$$Rt = \left(\frac{n}{n-1}\right) * \left(\frac{vt - \sum p.q}{vt}\right)$$

K= Coeficiente de confiabilidad
n= Número de ítemes
p = Respuestas correctas entre Número de sujetos
Q = 1- p
St2 =Desviación al cuadrado. También se representa con Vt

Coeficiente	Expresión Cualitativa
>= 0,01 <= 0,20	**Muy baja**
>= 0,21 <= 0,40	**Baja**
>= 0,41 <= 0,60	**Moderada**
>= 0,61 <= 0,80	**Alta**
>= 0,81 <= 1,00	**Muy alta**

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P H A)

		Mean	Std Dev	Cases
1.	VAR00001	,9167	,2887	12,0
2.	VAR00002	,2500	,4523	12,0
3.	VAR00003	,9167	,2887	12,0
4.	VAR00004	,7500	,4523	12,0
5.	VAR00005	,5833	,5149	12,0
6.	VAR00006	,7500	,4523	12,0
7.	VAR00009	,8333	,3892	12,0
8.	VAR00011	,4167	,5149	12,0
9.	VAR00012	,5000	,5222	12,0
10.	VAR00007	1,0000	,0000	12,0
11.	VAR00008	1,0000	,0000	12,0
12.	VAR00010	1,0000	,0000	12,0

* * * VAR00007 has zero variance

* * * VAR00008 has zero variance

* * * VAR00010 has zero variance

N of Cases = 12,0

Item Means	Mean	Minimum	Maximum	Range	Max/Min	Variance
	,6574	,2500	,9167	,6667	3,6667	,0546

Item Variances	Mean	Minimum	Maximum	Range	Max/Min	Variance
	,1928	,0833	,2727	,1894	3,2727	,0054

Reliability Coefficients 9 item

Alpha = 0,8384

3.6 Procesamiento y Análisis de los Datos

Una vez recopilados los datos con los instrumentos que se diseñaron para esta investigación fue necesario procesarlos, es decir elaborarlos y cuantificarlos por medio de la estadística descriptiva que nos permitió llegar a conclusiones y recomendaciones en base a los objetivos planteados.

Para el procesamiento de los datos numéricos fue necesario procesarlos estadísticamente y se hizo con el método SPSS en su versión 15.0.

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

CAPÍTULO IV

ANALISIS E INTERPRETCIÒN DE LOS RESULTADOS

1. Análisis de la Información:

Una vez recolectados, ordenados, clasificados y tabulados los datos obtenidos a través de la investigación bibliográfica y la aplicación de los cuestionarios, el primero a los Contadores Públicos adscrito en la Dirección de Control de la Administración Pública Centralizadas y Descentralizadas de la Contraloría del Estado Barinas y el segundo a los Expertos del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas, se procedió a realizar el análisis de la misma para dar cumplimiento a los objetivos plateados en la investigación. En este sentido dicha información sirve de base para llegar a las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Estos resultados se estructuran en una secuencia de cuadros y gráficos. El análisis utilizado esta basado en un tratamiento porcentual y su interpretación se realizó en función de los objetivos de la investigación de acuerdo a la estructura que se presento en el cuadro de operacionalización de variables.

2. Tabulación:

En este punto se incorporan las preguntas de los cuestionarios, con sus respectivos cuadros del resultado porcentual y los gráficos en forma de torta y el análisis de los mismos.

Cuestionario No 1: Aplicado a Contadores Públicos adscrito en la Dirección de Control de la Administración Pública Centralizadas y Descentralizadas de la Contraloría del Estado Barinas.

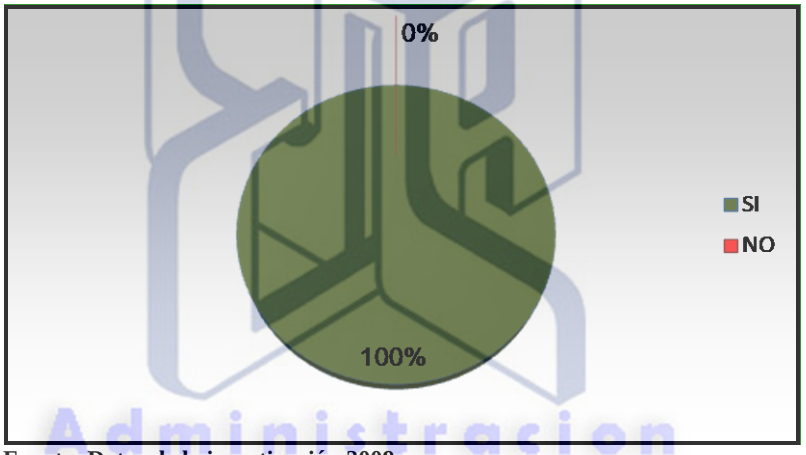
Ítem. No 1 - ¿Usted como Contador Público ha oído hablar de Auditoría Financiera Forense?

Cuadro 3 Conocimiento de la Auditoría Financiera Forense

SI		NO	
F	%	F	%
12	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 1 Conocimiento de la Auditorìa Financiera Forense



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Según los resultados observados en el cuadro Nº 3 y el gráfico Nº 1, se evidencia que los profesionales de la contaduría pública entrevistados, en un 100% han oído hablar sobre de la Auditoría financiera forense, lo que significa una fortaleza para estos profesionales, ya que esta auditoría se ha venido desarrollando significativamente en el sector público como apoyo técnico a la auditoria gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector.

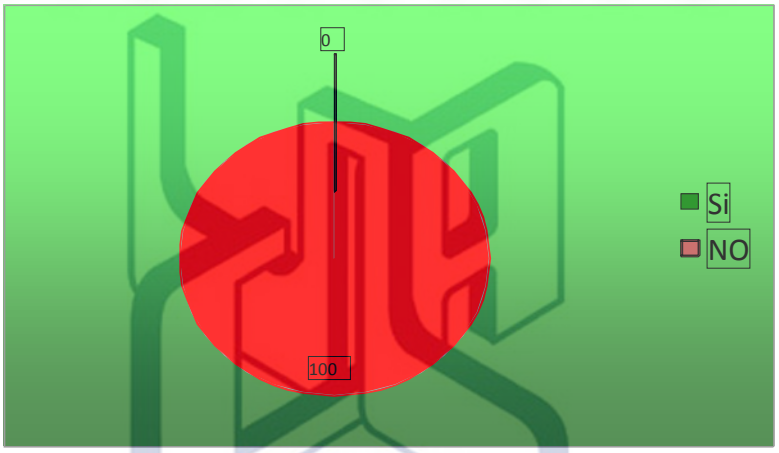
Ítem. No 2 - ¿Los pensum de la Carrera de Contaduría Pública en la Universidades Venezolanas incluyen materias que le permitan al futuro profesional adquirir los conocimientos sobre los fundamentos teóricos para detectar los delitos de corrupción?

Cuadro 4 Materias para detectar delitos en el pensum de la Carrera de Contaduría Pública

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
0	0	12	100

Fuente: Datos de la investigación. 2009

Gráfico 2 Materias para detectar delitos en el Pensum de la Carrera de Contaduría Pública



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Contadores Públicos en relación al ítem antes citado, se evidencia que un 100%, manifiestan que las universidades de Venezuela no incluyen materia en el pensum para adquirir conocimiento sobre los funcionamientos teóricos para la detección de fraude., esto representa una debilidad para los profesionales de la contaduría, ya que en estos cambios, la empresa, la sociedad y la auditoria ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son los cambios tecnológicos, definición de nuevos servicios entre otros; por tal motivo es importante que se revisen los pensum de de la carrera de Contaduría Pública y se realicen los cambios pertinente para la preparación de estos profesionales en el área de Auditoria Forense.

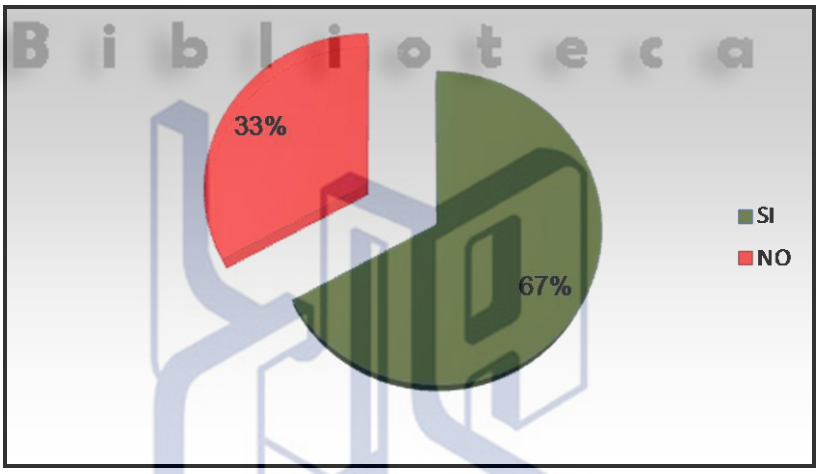
Ítem. No 3- ¿Permite la contabilidad la detección de fraude en las organizaciones?

Cuadro 5 La contabilidad detecta el Fraude

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
8	67	4	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 3 La contabilidad detecta el fraude



Fuente: Datos de la investigación. 2009

Análisis: En las respuestas obtenidas de los Contadores Públicos en relación al ítem antes citado, se observo que el 67% manifestaron que la Contabilidad permite la detención de fraude, sin embargo un porcentaje significativo del 33% indica no estar de acuerdo con que la contabilidad le permite detectar los fraudes.

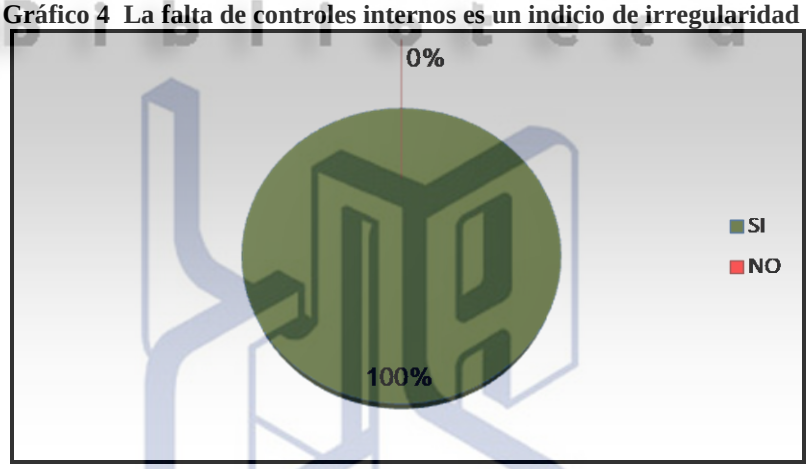
Ítem. No 4 -¿Cree usted que la falta de controles interno es un indicio de irregularidad en las organizaciones?

Cuadro 6 La falta de controles internos es un indicio de irregularidad

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
12	100,0	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 4 La falta de controles internos es un indicio de irregularidad



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Las respuestas obtenidas del marco muestral en referencia a este ítems; el 100% de los encuestados si creen que los indicios de irregularidades se debe a la falta de los controles internos que existen en las organizaciones públicas. Esto evidencia una fortaleza para los Contadores Público ya que reconocen que los funcionarios públicos utilizan este método para delinquir, como es la facilidad de violar normas y principios legales, amparado de sus conocimientos y el poder.

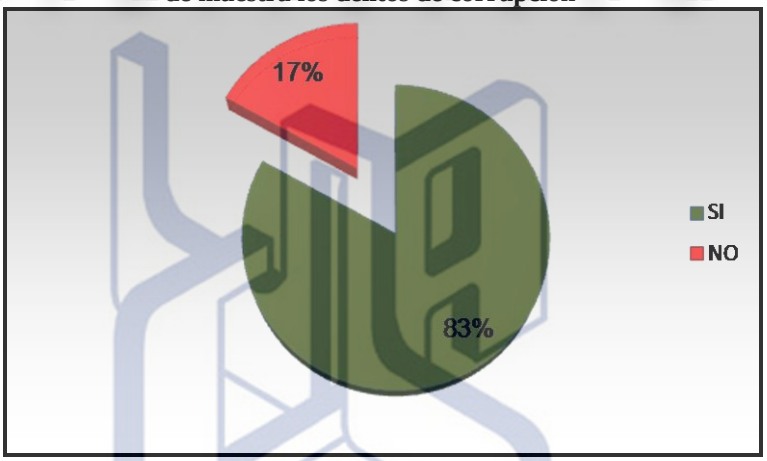
Ítem. No 5 -¿Tiene usted conocimiento que a través de la Auditoria Financiera Forense puede demostrar los delitos de corrupción?

Cuadro 7 La Auditoria Financiera Forense Demuestra los delitos de corrupción

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
10	83	2	17

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 5 La Auditoria Financiera Forense de muestra los delitos de corrupción



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: El cuadro Nº 7 y en el gráfico Nº 5 muestran que el 83% de los contadores públicos entrevistados si tienen conocimiento que a través de la Auditoría Financiera Forense se puede demostrar los delitos de corrupción, lo que evidencia que esto profesionales reconocen la importancia de la Auditoría Forense como herramienta para demostrar los delitos en el sector público, con el fin de detectar y combatir estas irregularidades cometidas contra el Estado.

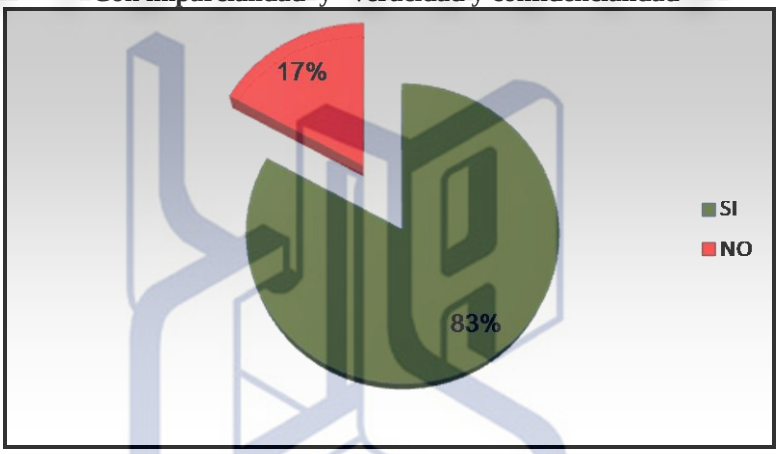
Ítem. No 6 -¿Al participar en investigaciones sobre algún delito, conserva su independencia, obra con imparcialidad y verticalidad y confidencialidad evitando ser objetado por conflicto de intereses?

Cuadro 8 Conserva su independencia, obra con imparcialidad y veracidad y confidencialidad

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
10	83	2	17

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 6 Conserva su independencia, obra Con imparcialidad y veracidad y confidencialidad



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Tal con se muestra en el cuadro Nº 8 y en el gráfico Nº 6 donde las respuestas obtenidas de los contadores públicos, en relación al ítem antes citado, se observo que un alto porcentaje dijeron que SI equivalente al (83%); lo que significa que los contadores públicos conservan su independencia, obra con imparcialidad y veracidad y confidencialidad al participar en investigaciones sobre algún delito.

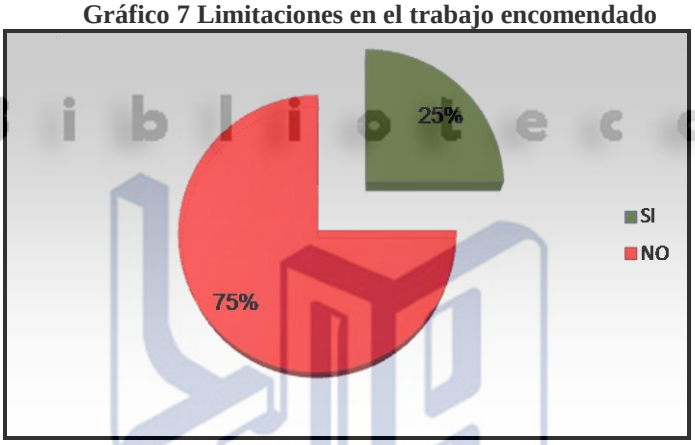
Ítem. No 7 - ¿Se siente limitado en la realización del trabajo encomendado?

Cuadro 9 Limitaciones en el trabajo encomendado

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	25	9	75

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 7 Limitaciones en el trabajo encomendado



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Se evidencia en el cuadro Nº 9 y en el gráfico Nº 7, un porcentaje significativo equivalente a un (75%) dijeron que NO; no se sienten limitados en la realización del trabajo encomendado, esto se convalidada en parte con el ítem Nº 6.

Biblioteca Administración y Contaduría

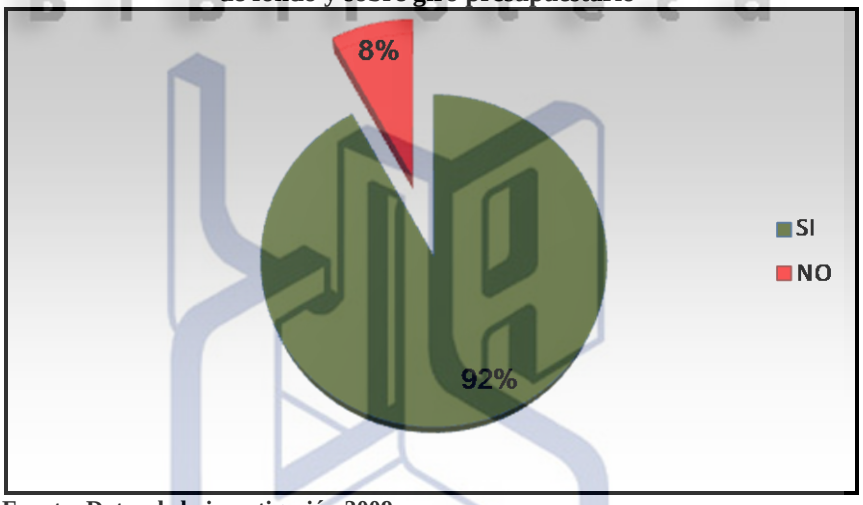
Ítem. No 8 - ¿Considera usted que tiene información suficiente de cómo se detectan los delitos de malversación de fondos y sobre giro presupuestario?

Cuadro 10 Detectan los delitos de malversación de fondo y sobre giro presupuestario

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
11	92	1	8

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 8 Detectan los delitos de malversación de fondo y sobre giro presupuestario



Fuente: Datos de la investigación 2009

Biblioteca Administracion vContaduria

Análisis: Tal con se muestra en el cuadro Nº 10 y en el gráfico Nº 8 donde se busco conocer la opinión de la muestra seleccionada de los profesionales de la contaduría pública, referida a si ellos tienen información suficiente en cómo detectan los delitos de malversación de fondos y sobre giro presupuestario, se obtuvo un alto porcentaje por el Si equivalente al (92%). Lo que significa que los contadores públicos si están informados para detectar delitos presupuestarios. Representa esto una fortaleza para los Contadores Públicos.

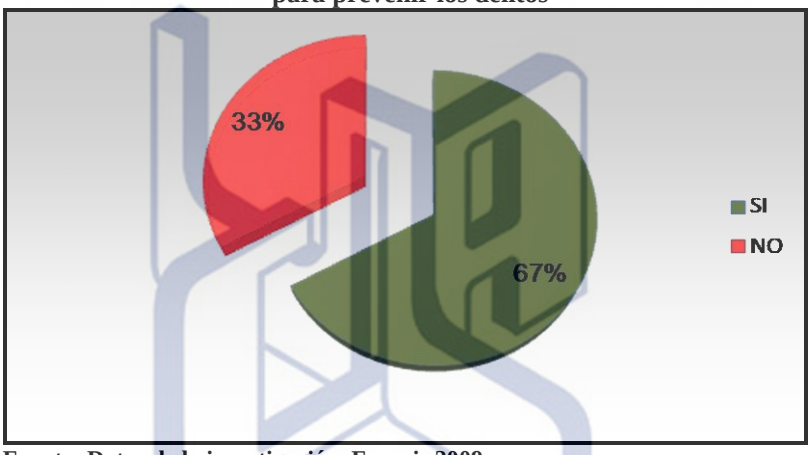
Ítem. No 9 -¿Usted conoce y toma en cuenta cada uno de los procedimientos y fases actuales para prevenir los delitos de corrupción y el fraude?

Cuadro 11 Utiliza los procedimientos y fases actuales para prevenir los delitos

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
8	67	4	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 9 Utiliza los procedimientos y fases actuales para prevenir los delitos



Fuente: Datos de la investigación. Francis 2009

Análisis: Como se observa en el cuadro Nº 11 y gráfico Nº 9 el 67% de los informantes manifestaron que si conocen y toman en cuenta los procedimientos y fases actuales para prevenir la corrupción y el fraude, sin embargo el 33% señala que NO, esto es una debilidad para estos profesionales ya que no cuentan con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido, por ello no se podría profundizar en las auditorías.

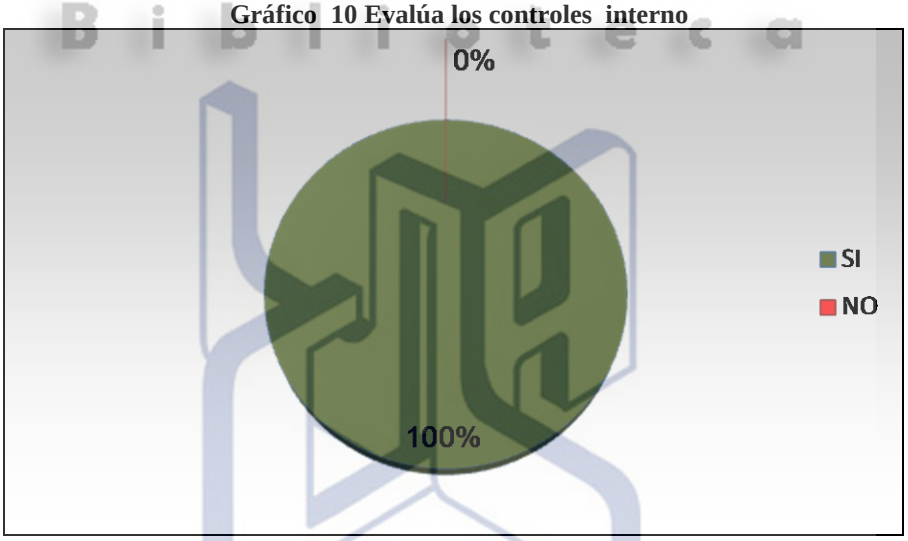
Ítem. No 10 - ¿Evalúa usted el control interno establecido por la administración respecto al origen e identificación de sus recursos?

Cuadro 12 Evalúa los controles interno

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
12	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 10 Evalúa los controles interno



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: En el cuadro Nº 12 y gráfico Nº 10, se muestra claramente las respuestas obtenida respecto a si usted evalúa el control establecido por la administración pública respecto al origen e identificación de los recursos, la respuesta aportada por el marco muestral en relación a este ítems, señala 100%, de la muestra dijo que SI, representado esto una fortaleza para los profesionales ya que la evaluación del control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas, que puedan ser de la misma organización o con terceros relacionados.

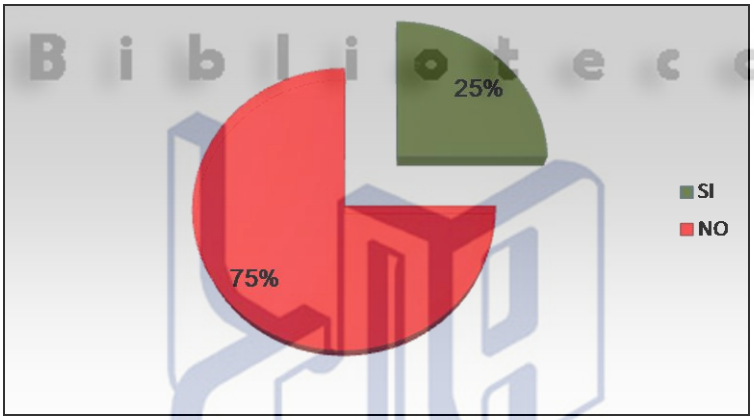
Ítem. No 11 - ¿Toma usted con frecuencia cursos de actualización para prepararse como investigador de los delitos?

Cuadro 13 Frecuencia de cursos de actualización

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	25	9	75

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 11 Frecuencia de cursos de actualización



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Con el objeto de conocer, si los profesionales de la contaduría pública encuestados toman con frecuencia cursos de actualización para prepararse como investigador de fraude y corrupción se presentan los resultados del instrumento, pertinente a saber tal situación. Se observa a través del cuadro Nº 13 y el gráfico Nº 11 que un veinticinco por ciento respondieron (25%) que Si y el setenta y cinco por ciento (75%) de los encuestados manifestó que no toman con frecuencia cursos de actualización, lo que representaría una debilidad para estos profesionales en estos tiempos de cambios, el contador público debe estar altamente calificado debe tener habilidad y destreza para manejar información y las técnicas de análisis, revisar el proceso de control designado por la administración con el fin de garantizar la confiabilidad y la integridad de la información.

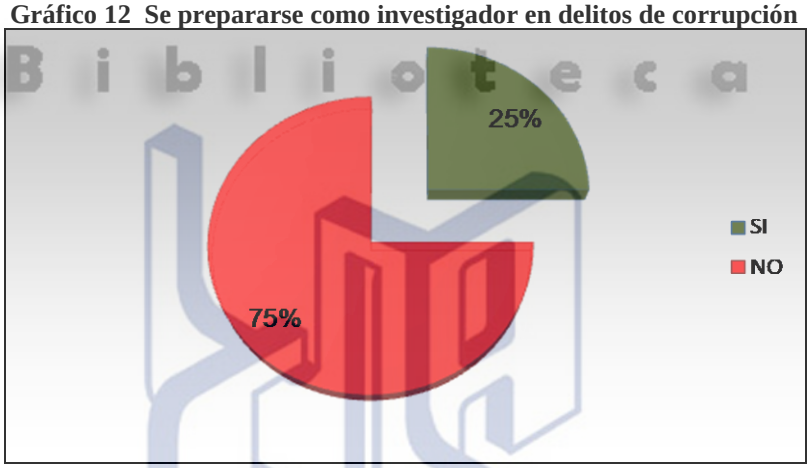
Ítem. No 12 - ¿Ha hecho usted estudios para prepararse como investigador en delitos de corrupción?

Cuadro 14 Se prepararse como investigador en delitos de corrupción

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	25	9	75

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 12 Se prepararse como investigador en delitos de corrupción



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Asimismo, se buscó, si los encuestados han hecho estudios para prepararse como investigador de fraude y corrupción determinándose que un 25% respondieron que SI y el 75% de los encuestados manifestó que NO han hecho estudios, lo que representa una debilidad para estos profesionales de la contaduría ya que debe actualizarse sobre las técnicas de investigación, criminalísticas, derecho penal derecho procesal penal, técnicas de entrevista entre otras áreas de esta manera podrá asumir riesgos que puedan implicar verse involucrado en la comisión de delitos manteniendo su ética y profesionalismo ante todo.

Biblioteca Administración y Contaduría

Cuestionario Nº 2: Aplicado a los Expertos Contables del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalísticas del Estado Barinas.

Ítem. Nº 1 -¿El exceso de confianza representa un indicio para cometer delitos?

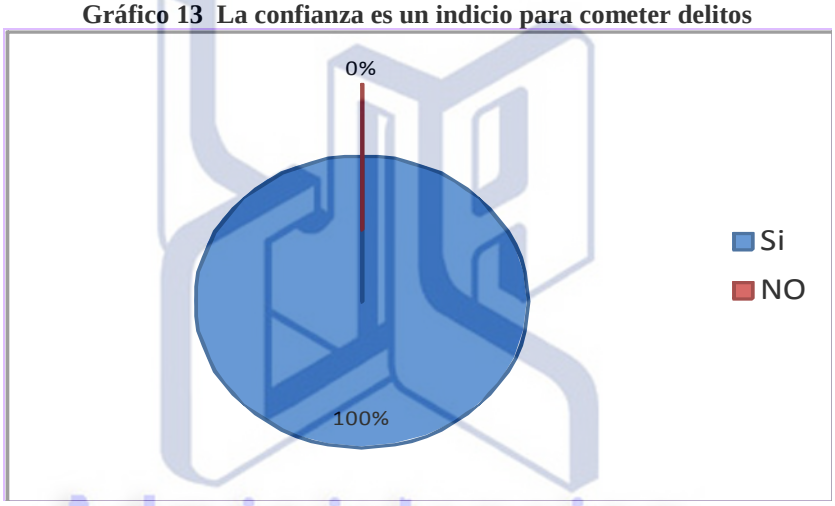
Cuadro 15 La confianza es un indicio para cometer delitos

SI		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Biblioteca

Gráfico 13 La confianza es un indicio para cometer delitos



Fuente: Datos de la investigación 2009

Administracion y Contaduria

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación al ítem antes citado, se evidencio que el 100%, consideran que el exceso de confianza conlleva a una conducta irregular de los funcionarios públicos para cometer delitos en la administración pública.

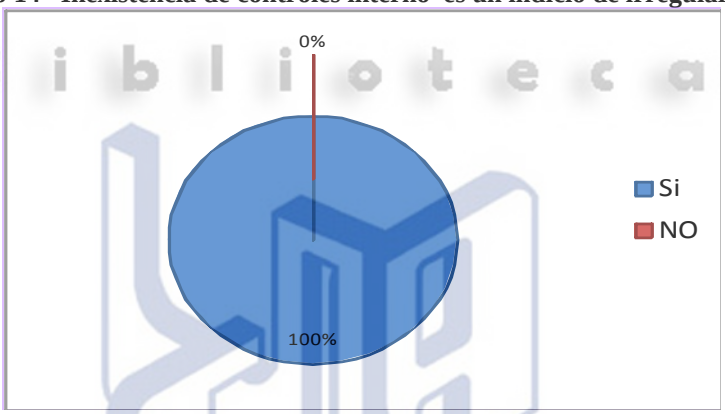
Ítem. Nº 2 – ¿Entre los indicios de irregularidades detectados por usted se encuentran la "Inexistencias de Controles"?

Cuadro 16 Inexistencia de controles interno es un indicio de irregularidades

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 14 Inexistencia de controles interno es un indicio de irregularidades



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación a la pregunta antes citada, fue de un 100% SI. Lo que significa que la inexistencia de controles es un indicio para que se cometan irregularidades en la administración pública amparada de sus conocimientos y el poder.

Biblioteca Administración y Contaduría

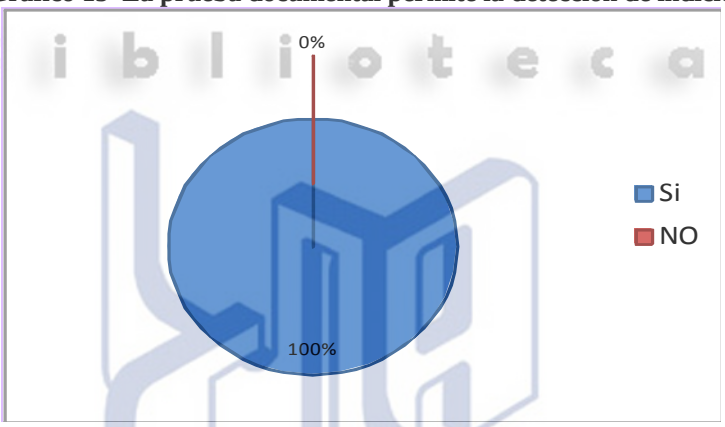
Ítem. Nº 3 - ¿Las pruebas documentales permiten la detección y demostración de indicios de irregularidades?

Cuadro 17 La prueba documental permite la detección de indicio

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 15 La prueba documental permite la detección de indicio



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación a la pregunta antes citada, fue de 100% SI. Lo que evidencia que las pruebas documentales permiten detectar indicios de irregularidades en la administración pública, es el caso de las copias de los documentos, de hecho tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

Biblioteca Administración y Contaduría

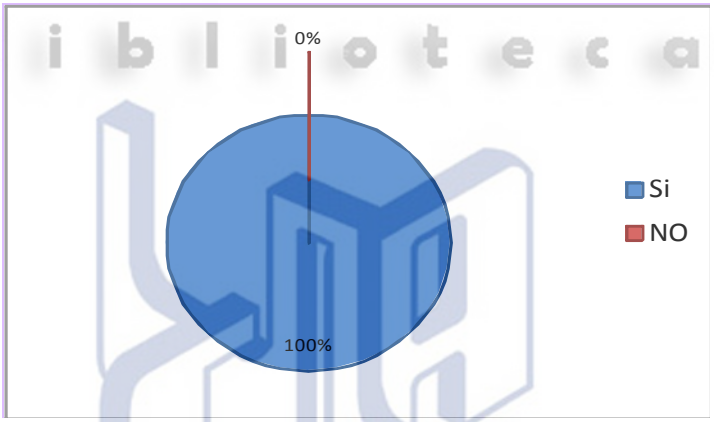
Ítem. Nº 4 -¿Los indicios de irregularidades se ubican internamente en la institución?

Cuadro 18 Los indicio se ubican en la institución

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 16 Los indicio se ubican en la institución



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los expertos contables en relación a la ítem antes citada, fue de un 100% SI, lo que evidencia que los indicios de irregularidades se ubican internamente en las instituciones.

Biblioteca Administracion y Contaduria

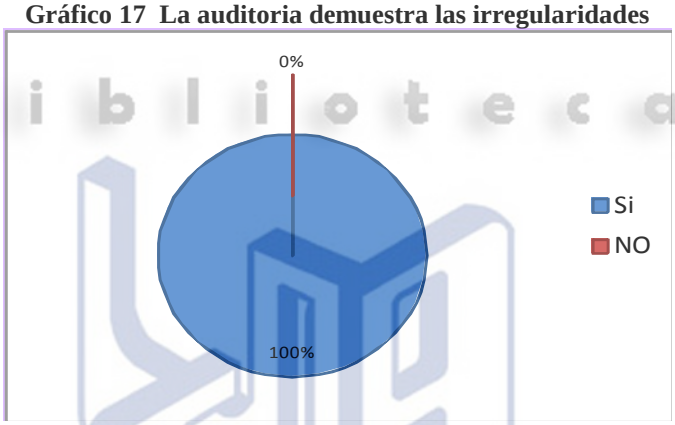
Ítem Nº 5-¿La auditoria que soportan las denuncias demuestra las irregularidades existentes?

Cuadro 19 La auditoria demuestra las irregularidades

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 17 La auditoria demuestra las irregularidades



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los expertos contables en relación a la pregunta antes citada, fue de un 100% SI. Lo que significa que las auditorías sirven de soporte para las denuncias, el informe normalmente es la evidencia primaria disponible y en algún caso la única que sustentaría la investigación realizada, es de gran importancia ya que las demandas judiciales se ganan o se pierde mayor mente en base a la calidad del informe de auditoría presentado.

Biblioteca Administracion y contaduria

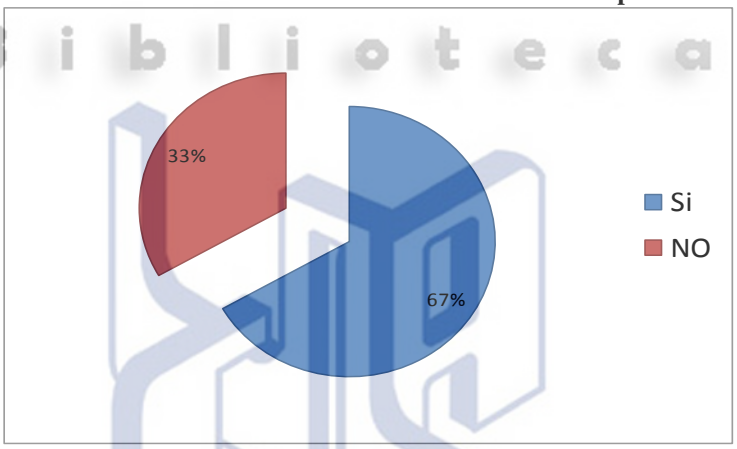
Ítem. Nº 6 -¿Un modus operada común lo representa la falla de control interno?

Cuadro 20 La falla de control interno es un modus operanda

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
2	67	1	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 18 La falla de control interno es un modus operanda



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación al ítem antes citado, fue la siguiente: 67% SI y el 33% NO. Lo que significa que generalmente la falla del control interno es un modus operandi para que se cometan delitos en el sector público.

Biblioteca Administración y Contaduría

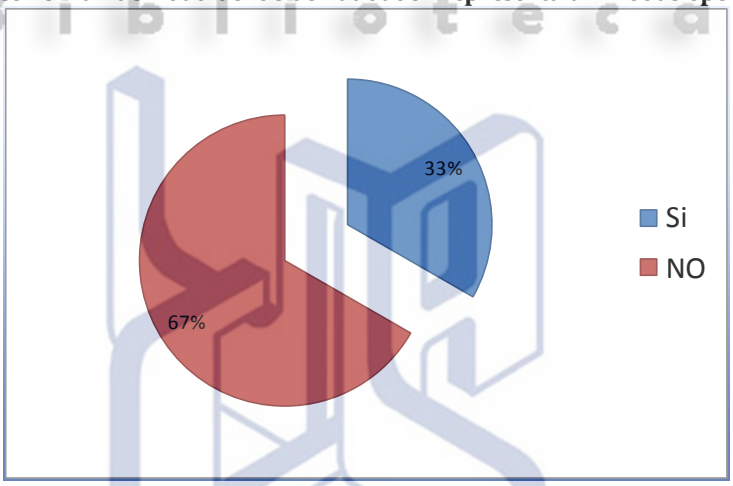
Ítem. Nº 7 -¿La habilidad del defraudador representa un modus operanda en el proceso de cometer un delito?

Cuadro 21 La habilidad del de defraudador representa un modus operanda

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
1	33	2	67

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 19 La habilidad del de defraudador representa un modus operanda



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los expertos contables en relación al ítem antes citado, fue la siguiente: 67% NO, lo que indica que la habilidad del defraudador no representa un modus operandi.

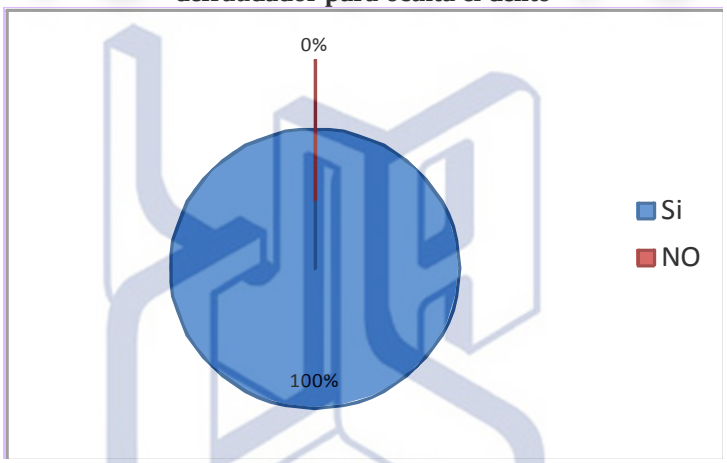
Ítem Nº 8 ¿La manipulación de los registros contables es utilizada por el defraudador para oculta el delito?

Cuadro 22 Los registros contables es utilizada por el defraudador para oculta el delito

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 20 Los registros contables es utilizada por el defraudador para oculta el delito



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación a la pregunta antes citada, fue del 100% por el SI. Esto evidencia que el defraudador manipula los registros contables con la finalidad de ocultar los fraudes, ante la presentación de información financiera inexacta, falsificaciones entre otros.

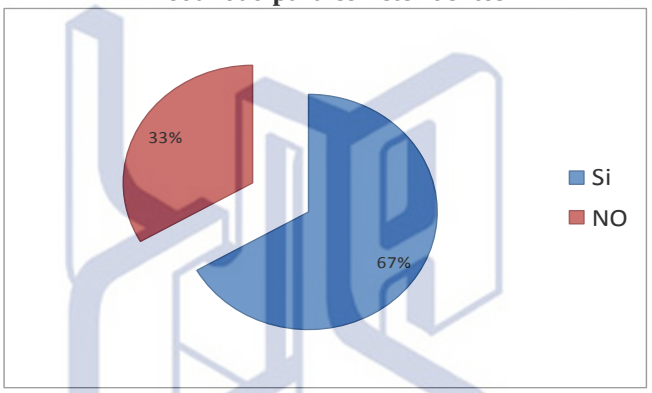
Ítem Nº 9-¿La inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer delitos en cualquier departamento de la institución?

Cuadro 23 La inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer delitos

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
2	67	1	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 21 La inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer delitos



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Podemos observar en el cuadro Nº 23 y gráfico Nº 21 que el 67% de los encuestados manifestaron que la inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer los delitos en el sector público, lo que evidencia una debilidad para las instituciones públicas ya que no se tiene la información precisa de las operaciones que se realizan y por motivos se presta para realizar los delitos.

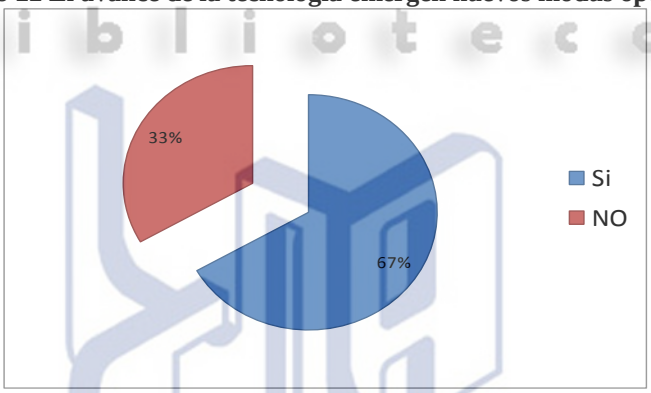
Ítem Nº 10- ¿Con el avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda para cometer diarios?

Cuadro 24 El avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
2	67	1	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 22 El avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda



Fuente: Datos de la investigación. Francis 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación a la pregunta antes citada, fue la siguiente: 67% SI y el 33% No. En su mayoría están de acuerdo que con el avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda para cometer delitos, ya que por medio de este avance se manipula la información financiera a su conveniencia.

Biblioteca Administracion y contaduria

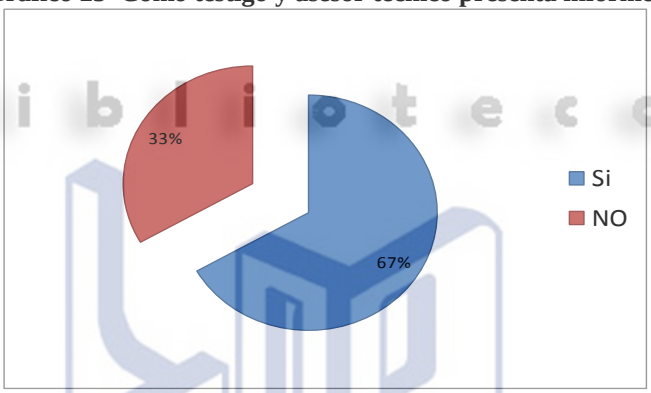
Ítem Nº 11- ¿Como testigo y asesor técnico presenta usted informes?

Cuadro 25 Como testigo y asesor técnico presenta informes

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
2	67	1	33

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 23 Como testigo y asesor técnico presenta informes



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: Se observa que un 67% de los Expertos Contables presentan informe de las actividades encomendada, el cual es la evidencia documental del trabajo realizado .Lo que representa un mecanismo de control interno.

Biblioteca Administracion y Contaduria

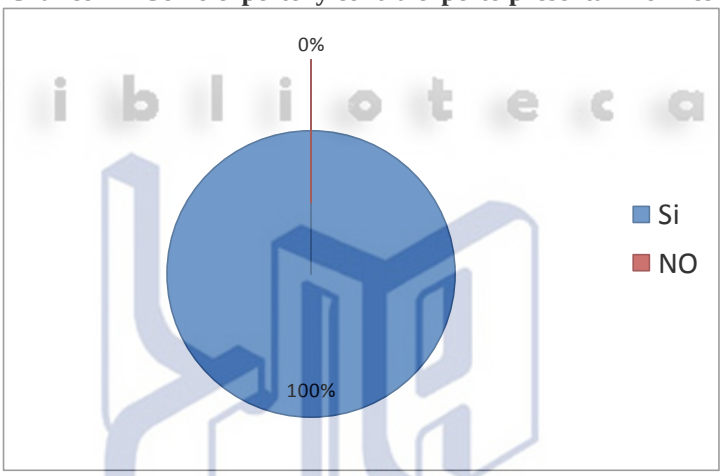
Ítem Nº 12-¿Como experto y contra experto presenta usted informes?

Cuadro 26 Como experto y contra experto presenta informes

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 24 Como experto y contra experto presenta informes



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: La respuesta obtenida de los Expertos Contables en relación a la pregunta antes citada, fue del 100% que si, presenta informe de las actuaciones realizadas. Esto representa una fortaleza para en Experto.

Biblioteca Administración y Contaduría

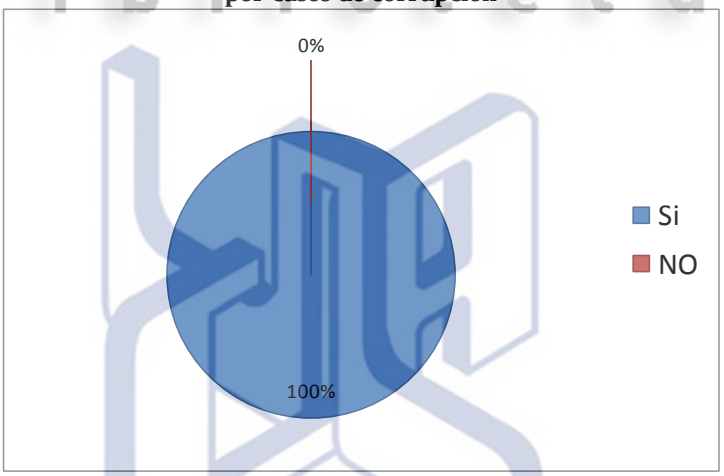
Ítem Nº 13- ¿Son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción en el sector público?

Cuadro 27 Son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Gráfico 25 Son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción



Fuente: Datos de la investigación 2009

Análisis: En este ítem se quiso conocer, con precisión, si son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción y fraude por el departamento de experticia del Cuerpo de Investigaciones Científicas Penales y Criminalísticas (CICPC), a los que los encuestadores respondieron en un 100% que SI.

Ítem Nº 14-¿Se ha demostrado mediante las experticias contables practicada, la participación del personal interno de la organización que hace la denuncia en la comisión de los hechos?

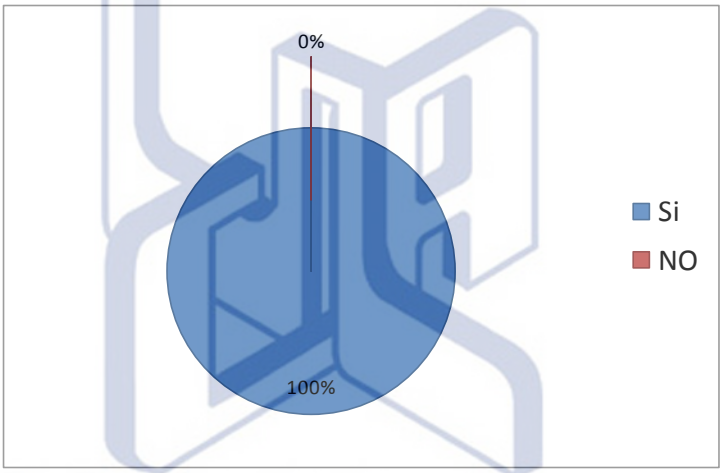
Cuadro 28 El personal interno de la organización que hace la denuncia en la comisión de los hechos

Si		NO	
F	**%**	**F**	**%**
3	100	0	0

Fuente: Datos de la investigación 2009

Biblioteca

Gráfico 26 El personal interno de la organización que hace la denuncia en la comisión de los hechos



Fuente: Datos de la investigación 2009

Administracion y Contaduria

Análisis: Los resultados obtenidos en este ítem indica el 100% de las respuesta obtenida corroboran que si, se han demostrados mediante las experticias contables practicadas, la participación del personal interno de la organización que hacen la denuncia, además se encuentran implicado en los hechos.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Tomando en consideración los resultados obtenidos producto de la investigación titulada: "La Auditoría Financiera Forense como Herramienta aplicable en detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público", se procedió a presentar una serie de conclusiones y recomendaciones que constituyen los aportes más significativos del estudio, producto final del análisis de las fuentes consultadas, estudiadas a los fines de alcanzar los objetivos propuestos.

Conclusiones

Las conclusiones a las que ha llegado el autor producto de los análisis de los instrumentos aplicados a los Contadores Públicos de la Contraloría del estado Barinas y al lo Expertos Contables del CICPC-Barinas son las siguientes:

En relación al objetivo Nº 1: Analizar los diferentes procedimientos y fases de la Auditoría Financiera Forense para evaluar su aplicabilidad en los casos de delitos presupuestarios

La auditoría forense ante la existencia de actos dolosos o fraudulentos, impone la aplicación de técnicas, normas de auditoría generalmente aceptadas, procedimientos y fases específicas o alternativas que permitan obtener evidencia de carácter probatorio para informar y sugerir a la administración la creación y mejora de normas para hacer más efectivo el sistema de control interno.

Este tipo de auditoría se "especializa en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas" 1. Lo anterior da a entender cierto tipo de especialización desconocida por el auditor tradicional quien se limita a dictaminar a la razonabilidad de los estados financieros y evaluar el cumplimiento de las políticas en las instituciones. De esta manera, el auditor forense a diferencia del auditor tradicional busca esclarecer y detectar el origen y metodología de las anomalías con el fin de establecer posibles responsables de los delitos cometidos.

El auditor forense está capacitado para realizar el análisis de información, recopilación de pruebas y evidencias, y preparación y habilitación de pruebas para su presentación, no reduce su labor solamente al señalamiento, sino que él mismo está íntimamente relacionado con instituciones de control como la Fiscalía y la Contraloría, entre otras, realizando un acompañamiento a las actividades que desarrolla cada una de ellas con el fin de lograr una mayor eficiencia en el control y vigilancia de los recursos públicos.

Teniendo en cuenta los aspectos de la auditoría forense enunciados en el párrafo anterior se precisa que el auditor forense se distingue por la integración de nuevas áreas a su labor, a diferencia del auditor tradicional, así mismo se resalta la relación que tiene el auditor forense con las instituciones que se encargan de la vigilancia y el control de los recursos públicos.

Muchos profesionales han practicado la auditoria forense, en desconocimiento de su existencia y de los procedimientos que deben realizarse para la elaboración de esta. Es una versión sofisticada de la auditoría interna y externa para cubrir la fase de convertir evidencias de auditoría y otros hallazgos de interés criminalísticos, en pruebas legales, vale decir, elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia, con el propósito de evidenciar, demostrar o comprobar delitos o dirimir disputas legales.

Biblioteca Administración y Contaduría

Muchas investigaciones judiciales son rechazadas, en la práctica, porque los jueces, que tienen la decisión final sobre el proceso, objetan la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvo las evidencias convertidas en pruebas, por considerar que dichas técnicas no se ajustan a derecho, así como la presentación de las mismas; a título ilustrativo, basta mencionar que, no todo lo que es o se considera una evidencia de auditoría y/o jurídica, será incontestablemente una prueba jurídica o tendrá algún valor probatorio en un juicio penal, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros.

En relación al objetivo N 2: Identificar los distintos modus operanda utilizados para cometer los delitos presupuestarios en el sector público, se puede concluir que es condición sine qua non para poder establecer las responsabilidades individuales y cuantificar el monto del fraude financiero, se debe demostrar el modus operanda que es la metodología disfuncional utilizada por el defraudador para causar daño económico en las organizaciones.

Este daño puede ser causado por cualquier persona independiente de su jerarquía en la organización con la diferencia, cuando es realizado por un empleado de la alta gerencia la demostración del hecho se complica más que cuando es ejecutado por uno de jerarquía menor.

El modus operanda utilizado por los operadores del fraude financiero en la mayoría de los casos lo realizan a través de la contabilización de las transacciones, es decir, el registro cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo tanto cuando esto sucede los sistemas contables son utilizados como subterfugio para encubrir transitoriamente el hecho doloso por cuanto el ilícito no está en el registro sino en el documento que soportan la transacción; cuando el fraude es detectado a través de una Auditoria Financiera Forense, por lo general los saldos de las cuentas en sistema contable sus saldo no reflejan la realidad, por lo tanto se recomienda el ajuste para sinterizar la cuenta afectada por el defraudador.

Finalmente el Objetivo N 3: Identificar los mecanismos de control y verificación para prevenir los delitos los de malversación de fondos y sobre giro presupuestario en el sector público, se pude concluir que uno los mecanismos más importante es evaluar el control interno de cada unas de las áreas que integran el organismo, el mismo tiene como objetivo recordar que todos los miembros de una organización que comparten responsabilidades en materia de control interno. Sin embargo, la responsabilidad de su implantación recae en los niveles de dirección y de la máxima autoridad de una entidad. Su finalidad es lograr la obtención de información financiera confiable y oportuna.

Biblioteca

Es importante destacar que las Normas de Control Interno para el Sector Público constituyen una guías generales emitidas por la Contraloría General del Estado, orientadas a promover una adecuada administración de los recursos públicos y a determinar el correcto funcionamiento administrativo de las entidades y organismos del sector público, con el objeto de buscar la efectividad, eficiencia y economía en la gestión institucional.

Se instrumentan mediante procedimientos encaminados a proporcionar una seguridad razonable, para que las entidades puedan lograr los objetivos específicos que se trazaron; tienen soporte técnico en principios administrativos, disposiciones legales y normativa técnica pertinente.

Administracion y Contaduria

Los controles internos más importantes a evaluar en el sector público son:

1. **Áreas Operacionales:** Referente a la utilización eficaz y eficiente de los recursos financieros, materiales y humanos.
2. **Área Financieros:** Referente a la elaboración y publicación de reportes y estados financieros internos, de calidad, actualizados y confiables.
3. **Área Legalidad:** Referente al cumplimiento de disposiciones y normativas.

Finalmente podemos concluir que la Auditoría Financiera Forense es una herramienta especializada que sirve de apoyo a la auditoría Gubernamental, no es otra que la de emprender de manera frontal, una lucha para combatir y demostrar los actos de corrupción administrativos los ámbitos públicos que lesionan el interés de la colectividad.

La Auditoría Financiera Forense, investiga sobre un hecho ilícito o sospecha de él, que representa una disputa o discrepancia judicial o no, todo con el objeto de aportar las evidencias o pruebas necesarias que ayuden a aclarar las mismas o en todo caso a fundamentarlas para la denuncia, así como se denuncia el hecho o a la persona que lo comete, y éste se demuestra con informe contables, extracontables y con las distintas experiencias necesarias de estudios circunstánciales documentados, evaluación financiera y fiscal. Cabe destacar que tales evidencias se recopilan por diligencias y por oficio, mediante las experticias contables practicadas quedo demostrado que esta involucrado el personal de todos los niveles de la organización, llámese directivo, gerencia media, operativo; teniendo como razones para cometer un delito de fraude o hecho de corrupción la crisis política social, el debilitamiento de los valores éticos en general y a los aspectos económicos, detectado mediante el estudio de los controles internos, además de instrumentos de evaluación financiera y fiscal y la aplicación de conocimientos en criminalística financiera

Biblioteca Administracion y Contaduria

Recomendaciones

- ✓ Los profesionales de la Contaduría Pública deben actualizarse y obtener conocimientos del marco jurídico que penaliza el fraude financiero, como también para actuar como expertos contables en los procesos judiciales.

- ✓ El Colegio Profesional debe promover a través del Instituto Profesional del Contador Público un conjunto de actividades de formación académica que

le permita a los agremiados tener conocimiento de las leyes que los exhorta de una manera indirecta a detectar fraude financiero como también la responsabilidad penal por las omisiones en la actuación del libre ejercicio de la profesión.

- ✓ Para complementar los conocimientos de los estudiantes de Contaduría se debe incluir en los pensum de estudios de la carrera de Contaduría pública el conocimiento de esta área tan importante como es la Auditoria Forense para el Contador Público, a fin de que desarrolle los mecanismos de control interno para prevenir los delitos en las instituciones públicas.

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

BIBLIOGRAFÍA.

- ✓ Alvarado y Peña (2005). Auditoria Forense una Auditaría Financiera de Mayor Perspectiva. El Perítela Contable Judicial. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto – Lara. Venezuela.

- ✓ Anderson y otros (2000). Auditaría Forense como Proceso de Fiscalización, Control e investigación Contra la Corrupción en el Sector Municipio XX año 2000. Universidad Católica de santo Domingo. Santo Domingo, Republica Dominicana.

- ✓ Badillo, Jorge (2003). Auditorìa Forense: Fundamento. Santo Domingo. Universidad Católica. Caracas – Venezuela.

- ✓ Baptista, M. (1998). *La técnica y La estadística en la Investigación.* Caracas – Venezuela.

- ✓ Camargo, N. (2003, Septiembre 22). *Origen de la Auditoría Forense.* Caracas. Recuperado en Diciembre 12, 2003 de la Worl Wide Web: http://www.redcontable .

- ✓ Cabanellas de Torres, Guillermo (1981). Diccionario Jurídico Elemental.

- ✓ Cano, Miguel. (2001). La Auditoría Forense Como Herramienta Contra la Corrupción. Trabajo presentado en el II Congreso Nacional de Contaduría. Caracas – Venezuela.

- ✓ Cano, Miguel y Lugo, Danilo (2005). Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos. Ecoe ediciones; Bogota, Colombia.

Biblioteca Administracion y Contaduria

- ✓ Carrizales (2004). La Auditoría Forense como Herramienta para la Contraloría General del Estado Lara. Universidad Yacambu. Lara Venezuela.

- ✓ Chávez Milton S. Año de consulta (2009). El Fraude Informativo: Como Prevenirlo Detectarlo y Controlarlo.

- ✓ Ciafrè y D`Santiago (2003), "Lineamientos para un programa de Auditoría Forense como herramienta efectiva en la detección de fraudes" UCLA Barquisimeto.

- ✓ Código Orgánico Procesal. Gaceta Oficial Nº 5.831 del 20 de diciembre de 2006. Caracas-Venezuela.

- ✓ Contasti S y otros (2004). El Sistema Presupuestario del Sector Público Nacional. CEPROCABC. Caracas-Venezuela.

- ✓ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999, 30 de Diciembre). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Nº 5453 (Extraordinaria), Marzo 24, 2001. Caracas – Venezuela.

- ✓ Edilma, Matheus (2006). La Auditaría Forense como Herramienta de Control de la Corrupción en los Entes Gubernamentales. UCLA Barquisimeto.

- ✓ Estupiñán, Rodrigo; "Control Interno y Fraudes"; 1a. Edición 3a. reimpresión; ECOE. Ediciones; 2004; 374 p.

- ✓ Fudim, Pablo (2004); Seminario de Auditoría Forense; Proyecto Si Se Puede; www.sisepuede.com.ec.; p. 6.

Biblioteca Administración y Contaduría

- ✓ Guillen, F. (1998). Diccionario Jurídico Venezolano D&F (2000). Ediciones Vitales 2000. Caracas.

- ✓ Gutiérrez (2004). Normas de Procedimientos de Auditoría Integral. Editorial. Mercurio. Colombia.

- ✓ León Romero (2005). "Alternativa en la ley contra la corrupción"

- ✓ Ley Contra la Corrupción. (2003, 20 de Marzo). Gaceta Oficial de la República. Bolivariana de Venezuela, Nº 5637 (Extraordinaria), Abril 07, 2003. Caracas – Venezuela.

- ✓ Ley del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas. 2001, 21 de Octubre). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 5551 (Extraordinaria), Noviembre 09, 2001. Caracas – Venezuela.

.

- ✓ Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973).

- ✓ Ley del Estatuto de la función Pública. (2002, 09 de Julio). Gaceta Oficial de la República Nº 37522, Septiembre 06, 2002. Caracas – Venezuela.

- ✓ Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. (2002, 19 de Diciembre). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Nº 37606, Enero 09, 2003. Caracas – Venezuela.

- ✓ Ley Orgánica de la Administración Pública. (2001, 12 de Septiembre). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Nº 37305, Octubre17, 2001. Caracas – Venezuela.

Biblioteca Administración y Contaduría

- ✓ Mantilla Alberto (20059. Auditoria. Ecoe Ediciones. Bogota, Colombia.

- ✓ Manual para la Elaboración de Trabajo de Grado para Especialización (2002). Universidad Centrocidental Lisandro Alvarado. Gaceta Nº 76. Lara Venezuela.

- ✓ Maldonado Milton (2003). Auditoría Forense Prevención e Investigación de la Corrupción financiera. Editorial Luz de América Quito-Ecuador.

- ✓ Marsol y Garmendia (1995). Diccionario de Ciencias Sociales. Edificio: H Nivel: 2. México.

- ✓ Mujica (2003). Auditoria Forense. Barquisimeto. Decanato de Administración y Contaduría UCLA. Barquisimeto, Lara. Venezuela

- ✓ Mujica (2003). Auditoría Forense. Barquisimeto. Decanato de Administración y Contaduría UCLA. Barquisimeto, Lara. Venezuela.

- ✓ Parra Geor. (2005). "Modus Operanda del Fraude Financiero y el Contador Público" UCLA Barquisimeto.

- ✓ la Revista Virtual Estudiantil Contable Sallista , (2008)

- ✓ Quevedo y Blanco (2008). Soluciones Organizacionales. Auditoria Forense y Fraude. (Curso). Material de mimeografía. Caracas Distrito Federal Venezuela.

- ✓ XXX Conferencia Internacional de Contabilidad "El Auditor Frente el Riesgo de Fraude en los Estados Financieros". Angelina Scopoldo Gurovich.

Biblioteca Administración y Contaduría

Biblioteca

ANEXOS

Administracion
yContaduria

Biblioteca
Administracion
yContaduria

ANEXO A

CUESTIONARIOS

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORÌA

CUESTIONARIO

Dirigido a los Contadores Públicos adscritos la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas. Dicha investigación será presentada como Tesis de Grado por la Licenciada en Contaduría Pública Karelina Beatriz María Francis Marín, titular de la Cedula de Identidad Nº 10.564.981, para optar al título Especialista en Contaduría Mención Auditoría en el Programa del Convenio UCLA-UNELLEZ.

La aplicación del presente cuestionario tiene como objetivo obtener información relevante en cuanto a un conjunto de preguntas referidas al conocimiento de los Contadores Públicos adscritos a la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas.

Se agradece a los funcionarios de la Dirección la mayor colaboración con su participación en contestar el siguiente cuestionario, para lograr los objetivos de la investigación.

Biblioteca Administración y Contaduría

LA AUDITOÌIA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO.

INSTRUMENTO DE EVALUACION

CUESTIONARIO

Señale con una equis (x) la respuesta que usted considere conveniente y ajustada, para cada una de las preguntas que se le formula a continuación:

A	B	C
SI	**NO**	**OBSERVACION**

PREGUNTAS	A	B	C
1. ¿Usted como Contador Público ha oído hablar de Auditorìa Financiera Forense?			
2. ¿Los pensum de la Carrera de Contaduría Pública en las Universidades Venezolanas incluyen materias que le permitan al futuro profesional adquirir los conocimientos sobre los fundamentos teóricos para detectar los delitos de corrupción?			
3.- ¿Permite la Contabilidad la detección de fraude en las organizaciones?			
4. ¿Cree usted que la falta de controles interno es un indicio de irregularidad en las organizaciones?			
5. ¿Tiene usted conocimiento que a través de la Auditoría Financiera Forense puede demostrar los delitos de corrupción?			
6. ¿Al participar en investigaciones sobre algún delito, conserva su independencia, obra con imparcialidad y verticalidad y confidencialidad evitando ser objetado por conflicto de intereses?			
7. ¿Se siente limitado en la realización del trabajo encomendado?			

8. ¿Considera usted que tiene información suficiente de cómo se detectan los delitos de malversación de fondos y sobre giro Presupuestario? 9. ¿Usted conoce y toma en cuenta cada uno de los procedimientos y fases actuales para prevenir los delitos de corrupción y el fraude? 10. ¿Evalúa usted el control interno establecido por la administración respecto al origen e identificación de sus recursos? 11. ¿Toma usted con frecuencia cursos de actualización para prepararse como investigador de los delitos? 12. ¿Ha hecho usted estudios para prepararse como investigador en delitos de corrupción?			

Biblioteca
Administracion y Contaduria

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORÌA

CUESTIONARIO

Dirigido a los Experto del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas. Dicha investigación será presentada como Tesis de Grado por la Licenciada en Contaduría Pública Karelina Beatriz María Francis Marín, titular de la Cedula de Identidad Nº 10.564.981, para optar al titulo Especialista en Contaduría Mención Auditaría en el Programa del Convenio UCLA-UNELLEZ.

La aplicación del presente cuestionario tiene como objetivo obtener información relevante en cuanto a un conjunto de preguntas referidas al conocimiento de los Experto del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas.

Se agradece a la comunidad de la institución la mayor colaboración con su participación en contestar el siguiente cuestionario, para lograr los objetivos de la investigación.

Bibliotecas
Administracion y Contaduria

LA AUDITORÌA FINANCIERA FORENSE COMO HERRAMIENTA APLICABLE EN DETECTAR DELITOS PRESUPUESTARIOS EN EL SECTOR PÚBLICO.

INSTRUMENTO DE EVALUACION

CUESTIONARIO

Señale con una equis (x) la respuesta que usted considere conveniente y ajustada, para cada una de las preguntas que se le formula a continuación:

A	B	C
SI	NO	OBSERVACIONES

PREGUNTAS	A	B	C
1. ¿El exceso de confianza representa un indicio para cometer delitos?			
2. ¿Entre los indicios de irregularidades detectados por usted se encuentran la "Inexistencia de Controles?			
3.- ¿Las pruebas documentales permiten la detección y demostración de indicios de irregularidades?			
4. ¿Los indicios de irregularidades se ubican internamente en la institución?			
5. ¿La auditorìa que soportan las denuncias demuestran las irregularidades existentes?			
6. ¿Un modus operanda común lo representa la falla de control interno?			
7. ¿La habilidad del defraudador representa un modus operanda en el proceso de cometer un delito?			
8. ¿La manipulación de los registros contables es utilizada por el defraudador para ocultar el delito?			
9. ¿La inexistencias de reportes representa una modalidad para cometer delitos en cualquier departamento de la institución?			

Biblioteca Administracion y Contaduria

10. ¿Con el avance de la tecnología emergen nuevos modus operanda para cometer delitos? 11. ¿Como testigo y asesor técnico presenta usted informes? 12. ¿Como experto y contra experto presenta usted informes? 13. ¿Son frecuentes las experticias practicadas por casos de corrupción en el sector público? 14. ¿Se ha demostrado mediante las experticias Contables practicadas, la participación del personal interno de la organización que hace la denuncia en la comisión de los hechos?			

Biblioteca
Administracion
y Contaduria

Biblioteca
Administracion
yContaduria

ANEXO B

VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORÍA

VALIDACION DEL INSTRUMENTO

Me es grato dirigirme a usted, en la ocasión de saludarle y solicitar su valiosa colaboración en la validación del contenido del instrumento diseñado para recolectar la información requerida para ésta investigación, el cual será un cuestionario aplicado a los Contadores Públicos adscritos la Dirección de Control de la Administración Pública Estadal Centralizada y Descentralizada de la Contraloría del Estado Barinas.

En tal sentido, le anexo cuestionario donde se muestran una serie de preguntas dirigidas a obtener la información para elaborar un trabajo de investigación que tiene como título **La Auditoría Financiera Forense Como Herramienta Aplicable en Detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público.**

Agradezco a usted, como experto (a), anote sus observaciones en relación con la validez del contenido de los ítems que conforman dicho cuestionario, pudiendo incluir sus observaciones técnicas en la hoja denominada "Formato de ayuda para la labor de validación" evaluando en una escala de 1 a 4 (1: deficiente, 2: regular, 3: bueno, 4: excelente). De igual manera, se le pide que suministre la información solicitada en cuanto a sus datos personales.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

Criterios para la evaluación del instrumento:

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Administracion y Contaduria

Por su colaboración muchas gracias,

28/09/09.

Firma y Fecha de Validación.

Nombre y Apellido: Msc. Esp. Luis Falco

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Nombre y Apellido del Validador: Luis Tafur

Profesión: Contador Publico.

No. De Colegiación: 48.951

Fecha: 28/09/09.

SUGERENCIAS.

Administracion y Contaduria

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Criterios para la evaluación del instrumento:

Biblioteca

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Por su colaboración muchas gracias,

Administracion y Contaduria

Firma y Fecha de Validación.

Nombre y Apellido: Pedro González

9-987-680

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Nombre y Apellido del Validador: Pedro González

Profesión: Economista

No. De Colegiación: 557 CEEB.

Fecha: 29-10-2009.

SUGERENCIAS.

Administracion y Contaduria

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

Criterios para la evaluación del instrumento:

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Administracion y Contaduria

Por su colaboración muchas gracias.

Julio 2009

Firma y Fecha de Validación.

Nombre y Apellido:

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Nombre y Apellido del Validador: Raquel Moreno Bravo
Profesión: Lcda en Administración. Msc. en Planificación Administrativa.
No. De Colegiación: 1-111105
Fecha: julio 2009.

SUGERENCIAS.

El instrumento cumple con los requisitos para lograr los objetivos.
Se sugiere corregir algunos aspectos de redacción y puntuación de ciertos ítems, como se indica en el mismo instrumento que se regresa.

Administración y Contaduría

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORÍA

VALIDACION DEL INSTRUMENTO

Me es grato dirigirme a usted, en la ocasión de saludarle y solicitar su valiosa colaboración en la validación del contenido del instrumento diseñado para recolectar la información requerida para ésta investigación, el cual será un cuestionario aplicado a los Experto del Cuerpo de Investigaciones, Científicas, Penales y Criminalística del Estado Barinas.

En tal sentido, le anexo cuestionario donde se muestran una serie de preguntas dirigidas a obtener la información para elaborar un trabajo de investigación que tiene como título**. La Auditoría Financiera Forense Como Herramienta Aplicable en Detectar Delitos Presupuestarios en el Sector Público.**

Agradezco a usted, como experto (a), anote sus observaciones en relación con la validez del contenido de los ítems que conforman dicho cuestionario, pudiendo incluir sus observaciones técnicas en la hoja denominada "Formato de ayuda para la labor de validación" evaluando en una escala de 1 a 4 (1: deficiente, 2: regular, 3: bueno, 4: excelente). De igual manera, se le pide que suministre la información solicitada en cuanto a sus datos personales.

Biblioteca Administración y Contaduría

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

Criterios para la evaluación del instrumento:

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Administracion y Contaduria

Por su colaboración muchas gracias,

28/09/09.

Firma y Fecha de Validación.

Nombre y Apellido: Msc. Esp. Luis Falcó

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Biblioteca

Nombre y Apellido del Validador: Luis Tafur

Profesión: Contador Publico.

No. De Colegiación: 48.951

Fecha: 28/09/09.

SUGERENCIAS.

Administracion y Contaduria

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Criterios para la evaluación del instrumento:

Biblioteca

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Por su colaboración muchas gracias,

Administracion y Contaduria

Firma y Fecha de Validación.

Nombre y Apellido: Pedro González

9-987.680

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Biblioteca

Nombre y Apellido del Validador: Pedro González

Profesión: Economista

No. De Colegiación: 557 CEEB.

Fecha: 29-10-2009.

SUGERENCIAS.

Administracion y Contaduria

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

Criterios para la evaluación del instrumento:

ASPECTOS A EVALUAR	SI	NO
1. Redacción y Estilo.	✓	
2. Coherencia de los Ítems con los objetivos, indicadores y/o variables.	✓	
3. Pertinencia del instrumento.	✓	
4. Cumplimiento de los Objetivos.	✓	
5. Organización y Presentación.	✓	

Por su colaboración muchas gracias,

Administracion y Contaduria

Julio 2009
Firma y Fecha de Validación.
Nombre y Apellido: Raquel M Davis

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL
"LISANDRO ALVARADO"
CONVENIO UCLA-UNELLEZ
POSTGRADO: EN CONTADURIA
MENCION: AUDITORIA

Biblioteca

FORMATO DE AYUDA PARA LA LABOR DE VALIDACIÒN.

Nombre y Apellido del Validador: Raquel Moreno Bravo
Profesión: Lcda en Administración. Msc. en Planificación Administrativa.
No. De Colegiación: L-111105
Fecha: julio 2009.

SUGERENCIAS.

El instrumento cumple con los requisitos técnicos para lograr los objetivos.
Se sugiere corregir algunos aspectos de redacción y puntuación de ciertos ítems, corregidos en el anexo instrumento que se regresa.

Administración y Contaduría

NOTA Las hojas deben tener la firma de los expertos, donde ellos evidencian la información suministrada.