

# La prueba en los juicios por fraude financiero en Venezuela: Algunos criterios de su validez desde la contabilidad forense<sup>1</sup>

PEÑA GUTIÉRREZ, AURA ELENA <sup>2</sup>

**Recibido:** 11-09-2015 **Revisado:** 29-09-2015 **Aceptado:** 29-10-2015

## Resumen

La contabilidad ha extendido su aplicación no solo a exigencias de información de distintos usuarios; también en cuanto a la protección del interés público. Incluso, ante las estructuras de informes de Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados aprobadas por el Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, la contabilidad refuerza otras dimensiones tal como la forense, desde la que se contribuye en la determinación de responsabilidades y en la formación de medios de prueba válidos en procesos judiciales. De allí el interés de dar cuenta de algunos criterios de admisibilidad del informe pericial, fundamentalmente en los casos de juicios por fraude financiero en Venezuela. Para tal fin, se aplica como estrategia metodológica la hermenéutica legal y jurisprudencial. La principal conclusión se concreta en el criterio de que el informe de auditoría por constituir una prueba indirecta, es valorada para su admisión conforme a las reglas de la prueba de testigos, además de ser considerada en conjunto con otras pruebas que hayan sido promovidas por las partes del proceso judicial.

**Palabras clave:** Contabilidad forense, atestiguamiento, fraude, prueba, admisibilidad.

## Abstract

### THE PROOF IN FINANCIAL FRAUD JUDGMENTS IN VENEZUELA: SOME CRITERION VALID FROM FORENSIC ACCOUNTING

*Accounting has extended its application not only to reporting requirements of different users; also in terms of protecting the public interest. Even before the reporting structures of International Standards on Related Services Auditing, assurance and approved by the Committee on Rules and Procedures Audit of the Federation of Public Accountants of Venezuela, accounting reinforces other dimensions such as forensic, from which it contributes in determining responsibilities and training of admissible evidence in judicial proceedings. Hence the interest to account for some eligibility criterion of the expert report, mainly in cases of financial fraud judgments in Venezuela. To that end, as a methodological strategy it applies the legal and jurisprudential hermeneutics. The main conclusion is expressed in the view that the audit report constitute indirect proofs valued for its admission under the rules of evidence of witnesses, besides being considered in conjunction with other proof that they have been promoted by the parts of the judicial process.*

**Keywords:** Forensic Accounting, witnessing, fraud, evidence, admissibility.

- 1 Tomado de los resultados del Proyecto de Investigación Código E-322-12-09-B. Se agradece el apoyo financiero del CDCHTA de la Universidad de Los Andes.
- 2 Lic. En Contaduría Pública, Profesora en Educación Integral-Mención Ciencias Sociales, Abogado, Magister en Administración-Mención Gerencia y Doctora en Educación-Mención Administración. Profesora en la Universidad de Los Andes, FACES, Escuela de Administración y Contaduría Pública; Imparte docencia en Pregrado y Postgrado. Miembro del Grupo de Investigación GIFACE-Universidad de Los Andes. E-mail: auralena0659@gmail.com

## INTRODUCCIÓN

En sentido si se quiere restringido se adjudica a la contabilidad la función de proporcionar información a los empresarios sobre su situación patrimonial y económica. No obstante, esta función se ha extendido a la protección del interés público y a requerimientos de distintos usuarios. De tal manera que, no se desestima la función de la contabilidad contenida en las Normas Internacionales de Información Financiera, pues va más allá de la exclusiva utilidad e interés particular del empresario e incluso de la limitada visión de obligación dispuesta en el vigente Código de Comercio venezolano (Reforma 2001).

Las estructuras de informes de Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados aprobadas por el Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en el primer trimestre de 2015, convalidan nuevas exigencias de la contabilidad en materia de evidencia suficiente y competente, aun cuando la medida de su validez se basa en el juicio del auditor y, no como en el caso de la evidencia legal, en normas rígidas. En este sentido, la contabilidad debe responder a las demandas probatorias de los distintos elementos que la conforman (documentos, transacciones, registros, análisis computacionales, etc.) y que pudieran ser sometidos a comprobación y a contradicción en procesos judiciales y administrativos. Así, la función de la contabilidad supera la presentación de estados financieros, extendiendo su abanico de aplicación a otras dimensiones entre las que destaca la auditoría forense. Ésta se constituye en una herramienta de investigación y de generación de medios de prueba, por tanto, su objetivo fundamental consiste en reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, de tal forma de ser aceptada por una corte o un juez, en contra de los perpetradores de un crimen económico (Cano y Lugo, 2005). En este sentido, la vinculación entre lo contable y la auditoría forense es precisa cuando se trata de pruebas y evidencias legales, pues éstas aportan a un juzgador los elementos relativos a los hechos para la

subsecuentemente determinación de la responsabilidad en delitos, entre los cuales destacan los fraudes financieros.

El referir el “fraude” conduce inexorablemente a su tipificación; entendiéndose éste como toda conducta de “engaño, abuso, o maniobra inescrupulosa”(Ossorio, 2000, p. 444). Al respecto, el Código Penal venezolano (Capítulo III, De la estafa y otros fraudes), en su artículo 463 establece que se incurre en ello,

1. Usando mandato falso, nombre supuesto o calidad simulada.
2. Haciendo suscribir con engaño un documento que le imponga alguna obligación o que signifique renuncia total o parcial de un derecho.
3. Enajenando, gravando o arrendando como propio algún inmueble a sabiendas de que es ajeno.
4. Enajenando un inmueble o derecho real ya vendido a otras personas (siempre que concurran las circunstancias señaladas en este numeral).
5. Cobrando o cediendo un crédito ya pagado o cedido.
6. Enajenando o gravando bienes como libres, sabiendo que están embargados o gravados o que eran objeto de litigio.
7. Ofreciendo, aunque tenga apariencias de negocio legítimo, participación en fingidos tesoros o depósitos, a cambio de dinero o recompensa.
8. Abusando, en provecho propio o de otro, de las necesidades, pasiones o inexperiencia de un menor, de un entredicho o de un inhabilitado, a quienes se les haga suscribir un acto cualquiera contentivo de una obligación a cargo del menor o de un tercero, a pesar de la nulidad resultante de su incapacidad.

De igual manera, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Instituciones del Sector Bancario contempla los tipos de fraude al asignar las penas en los casos de “oferta engañosa” (artículo 221) y “fraude electrónico” (artículo 226). Y, concretamente, en el plano contable-financiero, Cano y otros (s/f) consideran al fraude “un acto intencional por parte de uno o más individuos de la administración, empleados o terceras partes,

que da como resultado una representación errónea de los estados financieros, en detrimento o beneficio de la organización” (p.3). En el mismo orden de ideas, las Normas Internacionales relacionadas con el ejercicio de la auditoría, enmarcan al fraude como cualquier acto de naturaleza ilegal cuyas características son el engaño y la ocultación o violación de la confianza, entre otras.

**Como es visto, son diversos los actos de tipo intencional vinculados a delitos tipificados como “fraude”, los cuales llevaron a los escándalos financieros. Entre éstos Moreno (2008) destaca:** la quiebra de **Enron en el año 2001**, compañía que ocultó durante varios años pérdidas millonarias (**63.400 millones de dólares**); la baja brusca del precio de las acciones (en más de 94%) reportada en el año 2002 por la telefónica **Worldcom**, segunda más importante de su tipo en EEUU, la cual falsificó cuentas de utilidades por un total de **3.850 millones de dólares**. Se agrega a esta lista los casos: (1) *Parmalat* (grupo industrial de leche), que entre los años 2002 y 2003 ofertó a inversionistas norteamericanos pagarés senior garantizados, sobreestimando en forma significativa los activos y subestimando, también en forma significativa, sus pasivos y, (2) *Global Crossing* (compañía de telecomunicaciones), que con el incremento “artificial” de los ingresos y, por tanto, con cifras de endeudamiento superiores al valor de sus activos, llegó a la quiebra en el año 2002.

Ahora bien, el Contador Público participa en la emisión de información financiera y se involucra desde la auditoría en la solución de situaciones de carácter especial, mediante la revisión de los controles internos con el propósito de garantizar su rigurosidad y a través del apoyo técnico a los Tribunales de Justicia, representado en los peritajes contables para el aseguramiento de medios de prueba válidos en los juicios en materia penal, laboral, civil, mercantil, entre otras. Particularmente, en el contexto de la detección de los fraudes “el auditor financiero se preocupa de establecer la incidencia que éstos tienen sobre los estados financieros; y, por tanto, debe determinar si dichos fraudes afectan o no la razonabilidad de los saldos involucrados” (Badillo, 2008, p. 2). Es importante aclarar que,

el auditor financiero en el proceso de detección de fraudes, no va más allá de evidenciar y determinar la incidencia que tienen éstos sobre los saldos auditados. De allí que, “profundizar en la detección y prevención del fraude financiero es labor de la auditoría forense” (*ibid*, p.2). Dicha labor incluye el discernimiento en materia de valoración y apreciación de los medios probatorios contables, más en lo que asuntos financieros se refiere.

Es de hacer notar que la validez de la prueba contiene los límites fundamentados en los principios de libertad e inmaculación y, en consecuencia, de pertinencia. A la pertinencia se le concibe como “la relación existente entre el hecho o circunstancia que se quiere acreditar y el elemento de prueba que se quiere utilizar para ello” (Delgado, 2010, p. 75). Esta concepción no se aleja de la que tiene la auditoría forense con respecto a la evidencia; ésta será pertinente cuando los papeles de trabajo y toda la información contentiva de un hallazgo específico, tenga relación o correspondencia con el mismo y, con respecto a las observaciones derivadas del trabajo de auditoría. En este sentido, buscando un acercamiento de la prueba contable a los requerimientos legales, se ofrecen algunos criterios orientados a asegurar su admisión en los juicios por fraude financiero en Venezuela.

## 2. LA CONTABILIDAD FORENSE EN EL ASEGURAMIENTO DE LA VALIDEZ Y ADMISIÓN DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS JUDICIALES

Los escándalos financieros de la llamada “era del fraude” (siglo XXI), entre los que destacan: Enron, WorldCom, Global Crossing y Parmalat “han provocado una profunda crisis de confianza en el conjunto de sistemas de control de la transparencia informativa de las empresas” (García y Vico, 2003, p.25).

Como se ha indicado, el fraude consiste en un acto de tipo intencional que contiene en sí mismo el uso del engaño con miras a obtener beneficios ilegales. Por su parte, el “fraude financiero” se

entiende como “la distorsión de la información financiera, buscando causar perjuicios” (Ocampo, Trejos y Solarte, 2010, p. 110). Según la Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), entre los tipos de fraude financiero se encuentran: la alteración de registros, la apropiación indebida de efectivo o activos de la empresa, la defraudación tributaria, la inclusión de transacciones inexistentes, el lavado de dinero y de activos, la obtención de beneficios económicos mediante la comisión de delitos informáticos, el ocultamiento de faltantes en fondos de trabajo, la sub o sobre valoración de cuentas y las ganancias o pérdidas ficticias, entre otros.

Las empresas e instituciones financieras venezolanas no escapan a situaciones enmarcadas en estos casos de fraude financiero. Concretamente, en el año 2010 se decidió la intervención del Banco Federal por presunto fraude a la normativa vigente, siendo uno de los fundamentos para tal procedimiento el efectuar “operaciones de permutas con notas estructuradas y títulos valores a cambio de empresas que no tenían valor real” (Ortega, Programa VTV, agosto 08, 2010). Se encuentran también enmarcados en la categoría de fraude financiero los casos de Banorte, institución financiera a cuyo director principal se le imputó por “apropiación de recursos financieros” y, Stanford Bank, institución bancaria regida por la legislación y normas del país, la cual “vendía certificados de depósito en dólares y otras monedas, con un rendimiento muy superior a instrumentos comparables en Estados Unidos” (Guía de Venezuela, agosto 06, 2010. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: <http://www.guia.com.ve/actualidad/stanford>).

Se reconoce que los precitados escándalos han llevado a la adopción de normas de información financiera y de auditoría. Estas últimas llamadas Normas Internacionales de Auditoría, Atestiguamiento y Servicios Relacionados (NIAAs), que constituyen un conjunto de normas cuyo propósito primordial es armonizar los procedimientos de auditoría y atestiguamiento efectuados por los contadores públicos independientes, con la finalidad de emitir una opinión. Entre los objetivos planteados por el IAASB para la elaboración de las

NIAAs están: incrementar la uniformidad de la práctica de auditoría y atestiguamiento; servir al interés público mediante la elaboración de normas de alta calidad y fortalecer la confianza en la profesión. Es importante señalar que, uno de los requerimientos de estas normas se encuentra expresado en la NIA 200 en su párrafo 3 “una auditoría es un trabajo para atestiguar” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009, p. 111). Otro aspecto que resalta en las precitadas NIAAs, es que se incluyen en la recopilación de la evidencia, además de las características conocidas de suficiencia, confiabilidad, importancia relativa y riesgos de atestiguar, el concepto de *escepticismo profesional*. El concepto de escepticismo profesional, ya presente en la norma americana de auditoría (SAS por sus siglas en inglés) N° 53 se refiere a que “el auditor ni supone que la gerencia sea deshonestas, ni supone su honestidad incuestionable”(1988, párrafo 16) y, que de alguna manera fue subyugándose al concepto de objetividad del contador público, entendida ésta como la actitud de este profesional “para hacer una evaluación crítica, con una actitud mental de cuestionamiento, de la validez de la evidencia obtenida y, está alerta a evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009, p.97).

En efecto, el contador público tiene la atribución de dar fe de la veracidad de hechos relevantes, por lo que, en el trabajo para atestiguar deberá recopilar y revisar cuidadosamente todas las evidencias para disminuir su riesgo de emitir opiniones erradas derivadas de un exceso de confianza en las representaciones de la gerencia. En consecuencia, “al usar las normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores deben obtener evidencias suficientes y competentes sobre las operaciones de la empresa” (González, 2011, p.31). Así entonces, la evidencia en auditoría se produce con base en las precitadas normas y la prueba legal contable especializada emana de las técnicas y procedimientos de la contabilidad forense. Ahora bien, el problema de la “prueba” y de la “evidencia en auditoría” se hace más complejo cuando se aborda la dimensión de “validez” es decir, de utilidad en la medida en que pudieran ser admitidas en procesos judiciales. Tal es

el caso de ciertos resultados de una auditoría que pudieran dar inicio a procesos de responsabilidad penal y que por tanto, la evidencia que se presenta en un juicio debiera estar sujeta a las disposiciones que en materia probatoria sean aplicables.

En este sentido, la contabilidad forense viene a ocuparse de la vinculación y aplicación de los conocimientos contables, de auditoría, finanzas e impuestos –entre los más importantes– para investigar, examinar, analizar y probar las cuestiones de derecho penal, civil y la jurisprudencia, con la finalidad de obtener la verdad contenida en la opinión de los expertos. Por esta razón, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados –siglas en inglés AICPA– American Institute of Certified Public Accountants concibe a la contabilidad forense como la puesta en práctica de los principios de contabilidad y sus teorías a los hechos explanados en las disputas legales, en las cuales se requiere de todas las ramas del conocimiento contable. Por su parte, González (2011), afirma que “la base de la contabilidad forense es la ciencia de la contabilidad, pero su aplicación práctica está estrechamente asociada con el respeto de las normas de la legislación penal y civil. Contabilidad Forense es una ciencia compleja, situada en la teoría de la Contabilidad y la teoría del Proceso Penal”(p.37).

Ahora bien, la contabilidad forense reclama profesionales altamente preparados no sólo en lo contable y financiero; también en el campo jurídico, específicamente en el ámbito de la evidencia legal, dado que el producto de su investigaciones servirán de medio probatorio a ser apreciados y valorados en tribunales, sean éstos de competencia penal, civil, mercantil, laboral, etc. En consecuencia, se exige que el contador forense “tenga una base fuerte de conocimientos contables, acompañados con conocimientos sólidos de auditoría, valoración de riesgos y control, además debe demostrar un conocimiento del ambiente legal necesario para su trabajo como litigante” (Rodríguez, 2002, p.4). Al respecto, Ocampo, Trejos y Solarte (2010), expresan que “lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al Juez en asuntos legales que le competen y para ello, aporte pruebas



de carácter público para presentar en el foro, en la actualidad, la corte” (p.109); por tal motivo, la contabilidad forense requiere acudir a diversas disciplinas, más cuando la participación de contadores forenses en los pleitos civiles y penales se ha hecho más notoria.

Es importante aclarar que, “la auditoría forense es simplemente un campo de aplicación de la contabilidad forense. Un contador forense puede ser auditor forense, pero un auditor si no está certificado como contador público no puede ser un contador forense” (Herrera en Londoño y Saldarriaga, 2011, p. 57). No obstante, la auditoría forense contiene la metodología mediante la que se estructuran pruebas y se presentan informes, sean verbales o escritos, para cooperar en la resolución de crímenes económicos. La participación de la auditoría forense no solamente es notoria en los procesos judiciales 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.” (Mujica, 2012, p.20). En consecuencia, en cuanto a la formación de las pruebas admisibles en procesos judiciales y administrativos, se reconoce por una parte que, la auditoría forense se constituye en “una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete el delito, pero también sirve de control y prevención, pues no necesariamente la auditoría forense está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos” (Ocampo, Trejos y Solarte, 2010, p.111); de esta forma, la auditoría forense presta apoyo procesal en cuanto a pruebas y peritajes. Por otra parte, la misma juridificación<sup>3</sup> de la contabilidad implica utilizar libros contables, registros contenidos en los mismos, documentos respaldos de dichos registros e incluso los estados financieros; como fuente, medios o indicios de los hechos controvertidos en juicios por delitos e ilícitos mercantiles, financieros, civiles, tributarios, laborales,

3 Humberto Romero en “El derecho y el revés de la contabilidad” (2009), vincula este concepto por una parte, con las fuentes del derecho contable, es decir, sus fuentes formales (regulación legal, sublegal, doctrina del precedente administrativo, regulación de la técnica contable, la normación por costumbre y la normatividad de la jurisprudencia), y, por la otra, con la contabilidad como una fuente material en el derecho y, con la técnica probatoria en contabilidad.

administrativos y penales, entre otros. De esta exigencia se desprende el avance del mismo derecho probatorio.

Por todo lo antes expuesto, resulta importante preguntarse: ¿Cuáles serían los criterios que desde la contabilidad forense y la jurisprudencia le conceden validez a los medios probatorios y, por tanto, su admisibilidad en los juicios por fraude financiero en Venezuela?

### **2.1. Propósito de la investigación**

El objetivo del estudio es generar algunos criterios que desde la contabilidad forense y la jurisprudencia den cuenta de la validez de la prueba, en los juicios por fraude financiero en Venezuela. Para lograr este objetivo se describe el proceso de formación de la prueba ante las etapas propias de la auditoría forense; se explican los requerimientos legales de idoneidad y pertinencia, para finalmente exponer algunos criterios de admisibilidad del informe pericial o de auditoría, según jurisprudencia en materia de fraude financiero en Venezuela.

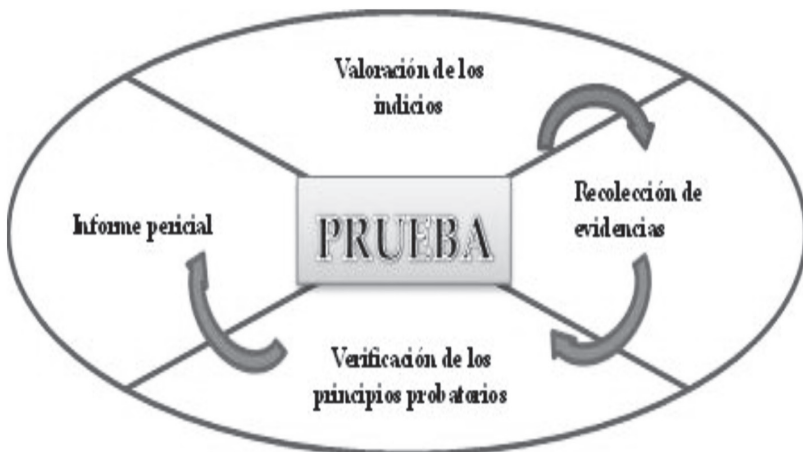
### **2.2. Lineamientos metodológicos**

La estrategia metodológica aplicada es la hermenéutica legal y jurisprudencial, que conduce a la interpretación de los criterios de validez de los medios probatorios; específicamente, desde la auditoría forense y, ante las leyes, sentencias y la opinión de expertos en esta materia. Los datos se recolectaron mediante el guión de observación documental y la guía de entrevista en profundidad aplicada a expertos en el campo de la contabilidad forense (contadores-audidores forenses) y del derecho probatorio (jueces en materia civil y penal).

### 3. FORMACIÓN DE LA PRUEBA A LA LUZ DE LAS ETAPAS DE LA AUDITORÍA FORENSE

Indiscutiblemente, los lineamientos de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados se constituyen en fundamento clave de las etapas de la auditoría forense y, por tanto, de la formación de la prueba admisible en procesos relativos a delitos por fraude financiero. Dichas etapas se corresponden con: (1) la planificación y definición del problema (revelación del objeto de investigación), (2) la ejecución del trabajo de auditoría (indagación, recopilación y examen de las evidencias), (3) la comunicación de los resultados de la auditoría (implica el análisis de toda la información recopilada y /o hallazgos) y, (4) la presentación del dictamen o informe. Mediante la figura 1 se muestra el proceso de formación de la prueba, desde la valoración de indicios (en la etapa de definición del problema) hasta su materialización expresada en el informe o dictamen.

FIGURA 1.  
**PROCESO DE FORMACIÓN DE LA PRUEBA SEGÚN  
ETAPAS DE LA AUDITORÍA FORENSE**



Fuente: Elaborada por la autora.

En la primera etapa se determinan los antecedentes del fraude, sus indicadores, las debilidades del sistema de control interno vinculadas a la comisión del delito, así como la definición de los respectivos procedimientos de auditoría forense a ejecutar. De esta fase se desprende la existencia y valoración de suficientes indicios para proseguir con la auditoría, es decir, la justificación o motivación para proseguir con la investigación, así como la observancia de las características de las evidencias obtenidas por el auditor forense, relativas a la competencia y la suficiencia (relevancia, autenticidad, verificabilidad y neutralidad). Por supuesto, para que los indicios (evidencias) se conviertan en “pruebas” se establecen los mecanismos en cuanto a su manejo y protección.

La segunda etapa conduce a la aplicación de diversas técnicas para recolectar la evidencia (testimonios, revisión de documentos y soportes informáticos, entrevistas, verificación ocular, etc.) y apoyar en la búsqueda de la “verdad” de los hechos. En este sentido, esta fase involucra el aseguramiento en cuanto al cumplimiento de los principios del derecho probatorio, en el entendido de equiparar la evidencia con la “prueba” legal, lo cual reclama la participación de diversos especialistas (en derecho, criminalística, criminología, sociología, contabilidad, ingeniería de sistemas y en delitos económicos, entre otros). Igualmente, en esta fase se tipifica el hecho (tipo de fraude) y se consolidan las acciones de monitoreo y cadena de custodia, cuyo propósito es asegurar la autenticidad de la información o evidencia recolectada y proveer de medios de prueba válidos en procesos judiciales. En cuanto a la cadena de custodia, según el artículo 187 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Procesal Penal (2012), constituye la “garantía legal que permite el manejo idóneo de las evidencias digitales, físicas o materiales, con el objeto de evitar su modificación, alteración o contaminación desde el momento de su ubicación en el sitio del suceso o lugar del hallazgo, su trayectoria por las distintas dependencias de investigaciones, penales, criminalísticas y forenses, la consignación de los resultados a la autoridad competente, hasta la culminación del proceso”. En consecuencia, de esta etapa depende la probidad, licitud, pertinencia

y legitimidad de la prueba que pudiera ser promovida en procesos administrativos y judiciales.

Por último, la tercera y cuarta etapa, se corresponden con la comunicación (pudiera corresponder con avances de la investigación o resultados finales) y con la materialización del trabajo de auditoría en un informe de carácter técnico y/o pericial. La comunicación de resultados atiende a exigencias de cautela, prudencia y oportunidad. El contenido del informe se corresponde, por una parte, con requerimientos formales (legales) y, por la otra, con exigencias en cuanto a estructura (objeto de investigación, operaciones de peritaje, medios técnicos y científicos necesarios para la emisión del dictamen, los respectivos resultados o conclusiones y las recomendaciones o lineamientos de remediación) en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados. Es importante resaltar que, los precitados resultados expresados en un dictamen serán objeto del examen y valoración de un juez para dictar sentencia y, por tanto, deben estar fundamentados en técnicas de investigación y documentación garantes del debido proceso.

#### 4. LA PRUEBA SEGÚN NORMATIVA LEGAL VENEZOLANA: LA IDONEIDAD Y PERTINENCIA COMO REQUERIMIENTOS PARA SU ADMISIÓN EN PROCESOS JUDICIALES

El derecho adjetivo establece el régimen probatorio, por tanto, los requerimientos para la admisión de la prueba en procesos judiciales y administrativos. En Venezuela, en lo relacionado con los medios probatorios, aplican los dispositivos contenidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Procesal Penal (2012), el cual establece los requerimientos relacionados con la licitud y libertad de la prueba; por tanto, con su idoneidad y pertinencia.

Según Pérez (2011), las normas procesales probatorias constituyen reglas que orientan sobre “en qué momento incorporar

los medios probatorios al proceso, cuáles son los medios admisibles y cuándo debe decidirse al respecto, cuándo oponerse o contradecir la prueba de la contraparte y cómo y cuándo debe incorporarse cada medio específico de prueba al proceso” (p. 31). El citado autor agrega que, las normas sustantivas probatorias son las que colaboran en el establecimiento del mérito o valor intrínseco de la prueba, y están “estrechamente ligadas al sistema de prueba legal y a las distintas formas de tarifado o tasado de la prueba” (*ob.cit.* p. 31-32).

Ahora bien, el derecho de probar y la libertad de los medios probatorios, no necesariamente conduce a interpretar que en un proceso judicial se pudiera acudir a cualquier cantidad de medios o indicios, que en contabilidad estarían relacionados con la información contable, anotaciones de los hechos contables, libros, respaldos, estados financieros y, por ende, con las técnicas de contabilidad. Esta libertad estaría esencialmente limitada, por lo prohibido legalmente y, como lo advierte Rivera (2007), “en razón de la moralidad o inutilidad de la prueba o cuando haya quebrantamiento de derechos fundamentales en la obtención de la misma, lo cual la configura como prueba ilícita y, por tanto, se excluye su ingreso al proceso” (p.455). Tal es el caso en el que, las pruebas se obtengan mediante violación del debido proceso o mediante coacción, amenaza, engaño o tortura. Ejemplo: obtención de dictámenes o experticias contables por la vía de la amenaza al profesional autorizado para dar fe pública de su contenido.

Por otro lado, la admisibilidad de un medio probatorio tiene relación con la necesidad de probar los alegatos y/o pretensiones de las partes, y en consecuencia, probar todo hecho que tenga relación con el proceso. Esto, es lo que en derecho probatorio se llama “libertad de objeto”. El objeto de prueba es lo que debe ser probado, el *thema probandum*; el cual se puede corresponder con las acepciones siguientes: hechos sobre los que se debe probar en un caso concreto, conducta que debe ser probada o “cuerpo o cosa sobre la que se practica una experticia o que es por si misma prueba material” (Pérez, 2011, p. 49).

De lo anterior se desprenden entre otras, dos importantes inquietudes: qué se prueba y cómo asegurar la validez de la prueba en las distintas especialidades jurídicas, sea civil, mercantil, laboral, penal, bancario, etc. Lo que se prueba como se ha venido comentando “son todos aquellos hechos o situaciones –materiales o conductas humanas– que se alegan como fundamento del derecho que se pretende y que sean de interés para el juicio y que puedan ser susceptibles de demostración histórica” (Rivera, 2009, p. 155). En otras palabras, lo que se pretende probar es el objeto o el fin de la prueba, “que consiste en dejar constancia, en el proceso civil, que se incumplió una obligación o, en el juicio penal, que se cometió un hecho punible y quién es el autor responsable” (Salcedo, 2009, p. 20).

Ahora bien, para producir convencimiento en el juez y en las partes, sobre la veracidad o falsedad de los hechos, es decir de lo que se pretende probar, es imprescindible asegurar la correspondencia o relación entre dichos hechos y el medio probatorio; así como la correspondencia entre éste, la finalidad de probar y lo permitido por la ley. Esto es que, se reclama en cualquier juicio cubrir todos los requerimientos del valor de la prueba sobre la base, en principio, de su pertinencia e idoneidad.

En este sentido, para que un medio probatorio sea válido o admisible debe transmitir datos o información sobre hechos concretos, que estén conectados directamente y de forma ineludible con el objeto del proceso. Al respecto, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Procesal Penal venezolano (2012), contempla los requerimientos de admisibilidad en su artículo 182, tercer párrafo, bajo los términos siguientes: “Un medio de prueba, para ser admitido, debe referirse, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad”.

De la misma forma, la evidencia en contabilidad y/o auditoría debe gozar de “pertinencia”, es decir, que se relacione con el hallazgo específico, lo cual la convierte en válida y relevante. En consecuencia, “los papeles de trabajo e información relacionada acumulada al

desarrollar un hallazgo específico deben tener una relación directa con el mismo y las recomendaciones” (Torres, 2001, p.2). La validez de la evidencia va a depender de las circunstancias para su obtención; así por ejemplo, cuando la evidencia se obtiene de datos contables y de estados financieros preparados bajo condiciones óptimas de funcionamiento del sistema de control interno, será más confiable que cuando dicha evidencia se obtenga bajo condiciones deficientes de funcionamiento del referido sistema.

No obstante, examinando la jurisprudencia venezolana relacionada fundamentalmente con fallos en procesos por delitos financieros, resaltan algunas debilidades de naturaleza procesal para la prueba contable, entre las cuales se pueden mencionar: (1) “no se señala el objeto de su promoción y por tanto, no debe admitirse”; (2) “la inspección judicial solicitada es inadmisibles, por cuanto se pide determinar hechos impertinentes al proceso” (3) “el examen general de los libros de comercio, no se refiere a una inspección judicial, sino a un medio de prueba típico del derecho mercantil [...] ya que el examen incluye la constatación de que los libros a examinar cumplen con los requisitos de validez; (4) “no es la inspección judicial la prueba conducente para probar los hechos contenidos en la contabilidad específica del comerciante”; (5) “no se puede considerar la comisión del delito de fraude documental por cuanto dichos instrumentos no reúnen los requisitos para ser considerados documentos privados”.

Es irrefutable que la ciencia jurídica ha desarrollado una teoría acuciosa de la prueba, pero no es menos cierto que, la evidencia o prueba legal difiere de la contable. Esto, por cuanto el trabajo del contador-auditor independiente al emitir su opinión, consiste fundamentalmente, en la obtención de la evidencia a la luz de las afirmaciones contenidas en los estados financieros y, su validez será otorgada por el juicio del profesional contable. Por su parte, la evidencia legal se construye sobre la base de principios o reglas rígidas que garantizan su validez en los distintos procesos judiciales. En tal sentido, dada la necesidad de probar en procesos judiciales o administrativos que pudieran demandar conocimientos contables, se



exige lograr la correspondencia entre la concepción de pertinencia de la evidencia en contabilidad, con respecto al principio de pertinencia de la evidencia legal, con miras a unificar criterios de admisibilidad de los medios probatorios y, en consecuencia, su eficacia. Esta necesidad subyace incluso, de estudios precedentes como el de Torres y otros (2001), autores que afirman que cuando algunos resultados de la auditoría signifiquen el inicio de procesos judiciales sea de naturaleza fiscal, penal o disciplinaria, “la evidencia que se presenta en tal circunstancia estará sujeta a disposiciones referentes al material probatorio para determinar responsabilidades, que en algunos casos es muy diferente de la evidencia de auditoría” (p.1).

## 5. CRITERIOS DE ADMISIBILIDAD DEL INFORME PERICIAL SEGÚN JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE FRAUDE FINANCIERO EN VENEZUELA

Resaltando criterios generales de admisión de la prueba en procesos judiciales, en un todo de acuerdo con jurisprudencia venezolana. Estos criterios se muestran bajo los términos expresados en las sentencias examinadas:

Resulta conveniente para la admisión de una prueba, especificar los elementos de hecho o de derecho que se pretenden extraer de la misma. No obstante, “la omisión del señalamiento expreso del objeto de las pruebas promovidas no constituye impedimento alguno para su admisión, toda vez que no atiene a la manifiesta inconducencia, ilegalidad e impertinencia de éstas”.

En atención al derecho a la defensa, “el sistema de libertad de los medios de prueba es absolutamente incompatible con cualquier tendencia restrictiva de admisibilidad del medio probatorio seleccionado por las partes, salvo de aquellos legalmente prohibidos o que resulten ajenos a los hechos debatidos”.

En cuanto a los criterios de admisibilidad del dictamen o informe de auditoría en procesos por fraude financiero, se identifican, entre los más recurrentes, los siguientes:

El dictamen o informe de auditoría –independientemente de su contenido numérico o contable– no surte efectos que pudieran ser equiparables a la prueba de exhibición judicial de los libros contables; de tal manera que, dicho informe “debe ser valorado conforme a las reglas de la prueba de testigos, prevista en el artículo 508 del Código de Procedimiento Civil venezolano” (Sentencia de la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 13 de agosto de 2013, Ponente Magistrada Isbelia Pérez Velásquez, Expediente N° AA20-C- 2013-000683, Recuperada de <http://historico.tsj.gob.ve>).

Aunque el informe de auditoría constituya un documento de tipo privado, dado que quien lo suscribe es un tercero ajeno a un proceso judicial, “es esencial para hacerlo valer en el proceso –valor probatorio– cuyas partes son distintas de aquél, que el tercero firmante, sea llamado a declarar como testigo, respecto a que es él quien realizó el contenido –manifestación de voluntad– que se encuentra plasmada en el papel” (Sentencia Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo, Tribunal Supremo de Justicia, año 2009, Ponente Juez Emilio Ramos González, Expediente N° AP42-R-2008-000881, Recuperada de <http://historico.tsj.gob.ve>).

El informe de auditoría forense como medio de prueba indirecta que consiste en un dictamen resultado de una experticia, “requiere para su procedencia que: a) verse sobre puntos de hecho y, b) que se indique de manera clara y precisa los puntos sobre los cuales debe practicarse. [...] Vale decir, una prueba de tal envergadura, vinculada directamente a los hechos controvertidos da aportes sustanciales a la autoridad administrativa sentenciadora en su actividad analítica y objetivizada del conjunto de pruebas que forman parte del proceso, y cuyo fin, en su conjunto y concatenación entre sí, conduce hacia la verdad, al juzgador, esa verdad que es cimiento de la justicia”

(Sentencia Juzgado Tercero de Primera Instancia de Juicio del Trabajo del Circuito Judicial Laboral del estado Bolívar, de fecha 19 de diciembre 2011, Expediente FP11-N-2010-000433, Recuperada de <http://jca.tsj.gob.ve>).

La prueba de experticia debe ir acompañada del “debate y discusión que las partes desarrollan en el momento del juicio, esto se denomina el derecho a controvertir la prueba, la cual se concreta en la facultad que tienen los sujetos procesales de conocer la fuente de la prueba, de confirmar o negar a las personas o cosas sobre las cuales recayó el examen, de establecer la adecuación entre el sujeto conociente, el funcionario judicial y el objeto estudiado y específicamente la posibilidad de hacer críticas al examen efectuado”. (Sentencia N° 170 de la Sala Penal del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 24 de abril de 2007, Recuperada de <http://historico.tsj.gob.ve>).

## 6. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Todos los medios de prueba promovidos en juicio, sea éste de carácter penal, tributario, administrativo, laboral, mercantil, etc., deberán atender a principios generales del derecho probatorio (pertinencia, idoneidad, licitud, legitimidad, comunidad, intermediación libertad, igualdad, contradicción, publicidad, etc.); en consecuencia, todos los criterios de admisibilidad se establecen con base en tales principios. No es menos cierto que, en materia de fraudes financieros, una de las pruebas a las que con especial recurrencia acude la administración de justicia es la experticia o auditoría forense materializada en informes o dictámenes, los cuales además de cumplir los precitados principios, deben ajustarse a lineamientos de tipo técnico contenidos en las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados.

## 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Badillo, J. (2008). *Auditoría forense: más que una especialidad profesional, una misión para prevenir y detectar el fraude financiero*. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: <http://www.iaia.org.ar/revistas/elauditorinterno/20/Articulo3.htm>
- Cano, M. y Otros (s/f). *Manipulación contable y fraude corporativo*. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: <http://www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Manip-Frad-cont.htm>
- Cano, M. y Lugo, D. (2005). *Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos*. Colombia-Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Código de Comercio (1955, julio 23; Reforma noviembre 2001). *Gaceta Oficial de La República de Venezuela*, 475, julio 26, 1955.
- Código Penal (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Extraordinario*, 5.768, abril 13, 2005.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Procesal Penal (2012). *Gaceta Oficial de La República de Venezuela, Extraordinario*, 6.078, junio, 15, 2012.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Instituciones del Sector Bancario (2011). *Gaceta Oficial de La República de Venezuela*, 39.627, marzo, 02, 2011.
- Delgado, R. (2010). *Las pruebas en el proceso penal venezolano*. (4<sup>ta</sup>. Ed.). Venezuela: Vadell Hermanos Editores.
- García, M. y Vico, A. (2003). *Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis*. Revista R-V-E-H, N° 7, 25-48. [Documento en línea]. Recuperado a partir de:<http://portales.gva.es>
- González, L. (2011). *El Derecho en la aplicación de la Contabilidad Forense*. La Habana-Cuba: Universidad de Granma. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

- Guía de Venezuela (Productor). (2010, Agosto 6). *Actualidad en Venezuela*. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: <http://www.guia.com.ve/actualidad/stanford>).
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009). *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar*. México: IMCP.
- Londoño, A. y Saldarriaga, V. (2011). “La auditoría forense: un campo en potencia”. *Revista Adversia-Universidad de Antioquia*, N° 8, 55-66.
- Moreno, M. (2008). *Los diez mayores escándalos financieros*. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: <http://www.elblogsalmon.com>
- Mujica, M. (2012). *La auditoría forense como elemento importante en el combate a la corrupción en empresas y organismos públicos*. Boletín Mensual IMCP. Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: [http://www2.ccpq.org.mx/admin/Descargas/07-BT-Julio\\_2012.pdf](http://www2.ccpq.org.mx/admin/Descargas/07-BT-Julio_2012.pdf)
- Ocampo, C.; Trejos, O. y Solarte, G. (2010). “Las técnicas forenses y la auditoría”. *Revista Scientia et Technica*, Año XVI, N° 45, 107-113.
- Ortega, E. (Productora). (2010, Agosto 8). *Los fraudes financieros en Venezuela que ocurrieron a finales del año 2009*. [Programa de Televisión]. Caracas: Venezolana de Televisión.
- Ossorio, M. (2000). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. (1<sup>ra</sup>. ed.). Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Pedreño, E. (1996). “El valor probatorio de la contabilidad”. *Revista Actualidad Financiera*. Marzo (1) Monográfico, 115-122.
- Pérez, E. (2011). *La prueba en el proceso penal acusatorio*. (3<sup>ra</sup>. ed.). Venezuela: Vadell Hermanos Editores.
- Rivera, R. (2007). “Los medios informáticos: tratamiento procesal”. *Revista Criterio Jurídico*. Junio (7), 453-480.
- Romero, H. (2011). *El derecho y el revés de la contabilidad*. (1<sup>ra</sup>. ed.). Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas: Serie Estudios 94.

- Salcedo, J. (2009). *Los indicios son prueba*. Serie de Trabajos de ascenso. Venezuela: Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas - Universidad Central de Venezuela.
- Torres, F. y otros (2001). *Evidencias Vs. pruebas*. Revista Ciencias Contables / Auditoría Forense. Septiembre 17, 1-20. [Documento en línea]. Recuperado a partir de: [http://www.ideaef.org/archivos/aud\\_foren\\_cap3%5B1%5D.pdf](http://www.ideaef.org/archivos/aud_foren_cap3%5B1%5D.pdf)