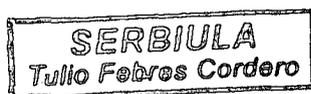


REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
CENTRO IBEROAMERICANO DE ESTUDIOS PROVINCIALES Y
LOCALES

LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE LOS ORGANOS
DE CONTROL FISCAL VENEZOLANOS PARA DISMINUIR LOS
DELITOS DE CORRUPCION EN EL ESTADO

(TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR AL TITULO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO ADMINISTRATIVO)



Autor: Linda Medina B

Tutor: Lic. Alirio Peña M

Mérida, Junio 2.008

DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO, por su grandeza infinita y todas sus bondades, por la fortaleza que ha dado a mi vida para no desfallecer en los momentos difíciles.

A MIS PADRES, ejemplos de trabajo y constancia, por su apoyo en todo momento.

A MI PADRE, por los valores y principios inculcados, sus enseñanzas en mi niñez han sido la base para forjar mi camino.

A MI MADRE, por su paciencia, dedicación y esfuerzo, por su amor noble y sublime, porque desde su enfermedad, ha logrado mantener en sus recuerdos a los seres que más le amamos.

A MIS HIJOS, mis dos grandes amores: LINDA y WLADIMIR, por ser mi fuente de inspiración y la fuerza que me impulsa a lograr cada una de las metas trazadas. Mi dedicación y amor eterno para ustedes.

A MIS HERMANOS, porque aún en la distancia seguimos siendo piezas de un mismo rompecabezas, se que este logro es motivo de alegría para ustedes.

A MIS COMPAÑEROS DE AULA, por los esfuerzos compartidos.

AGRADECIMIENTO

A LA ILUSTRE UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, por la nueva oportunidad brindada de ingresar a sus aulas a obtener nuevos conocimientos.

A TODOS LOS PROFESORES DE LA ESPECIALIDAD, por los conocimientos impartidos.

AL PROFESOR JAIME GRIMALDO, gracias por su dedicación, esfuerzo y sobre todo paciencia, para con todos los que durante dos años compartimos la primera cohorte de la especialización.

AL PROFESOR ALIRIO PEÑA, más que profesor, amigo, tutor y orientador desde mis inicios como estudiante de pre-grado y luego como profesional, siempre dispuesto a darme una mano de apoyo. Mil Gracias.

A MIS COMPAÑEROS DE LA ESPECIALIZACION, especialmente a TIBAIRE, MIGUEL ANGEL Y DIEGO por haber dedicado parte de sus horas de estudio a orientar a esta Licenciada a la comprensión de la terminología Jurídica.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS, que me acompañaron en alguna etapa de mi vida y que hoy no están físicamente a mi lado, pero que de alguna forma dejaron en mí una enseñanza. Gracias por los momentos compartidos

Gracias...

INDICE GENERAL

Aprobación del tutor	i
Dedicatoria	ii
Agradecimiento	iii
Índice general	iv
INTRODUCCION	1
CAPITULOS	
I EL PROBLEMA DE INVESTIGACION	3
Planteamiento del Problema	3
Formulación del Problema	5
Objetivos de la Investigación	5
Objetivo General	5
Objetivos Específicos	6
Justificación de la Investigación	6
II MARCO TEORICO	9
Antecedentes de la Investigación	9
Antecedentes Históricos	9
Antecedentes Bibliográficos	12
Conceptos Básicos	15
Bases Teóricas	22
La Necesidad de la Auditoria Forense para los Órganos de Control Fiscal	22
Tipos de Control en la Gestión Pública	24

El Control Fiscal en Venezuela	27
Auditoria Forense y Control Fiscal	29
La Auditoria Forense y la Prueba	35
Bases Legales de la Investigación	47
El Sometimiento a la Legalidad por parte del Órgano de Control Fiscal en la Practica de la Auditoria Forense	47
Bases Legales en Materia Contable para un Modelo de Auditoria Forens	48
Leyes que en Materia Jurídica se Vinculan con el Objeto de Estudio	74
Los Procedimientos y Técnicas de Auditoria Forense como Herramienta a los Órganos de Control Fiscal	111
Los Procedimientos y Técnicas de Auditoria Forense	111
Las Banderas Rojas: Señales de Riesgo y Alerta Preventiva de Ilícitos Administrativos	117
El Reconocimiento de las Banderas Rojas y la Habilidad del auditor	117
Características de las Banderas Rojas	117
Clasificación de las Banderas Rojas	118
Indicadores de Fraude	119
La Auditoria Forense y el Fortalecimiento del Control Interno en el Sector Público	119
El Control Interno y el Riesgo del Fraude	120
Diseño del Control Interno basado en los Riesgos	121
Aportes del Auditor Forense a los Sistemas de Control Interno	122
III MARCO METODOLOGICO	124
Tipo de Investigación	124
Modalidad de la Investigación	125

Diseño de la Investigación	126
Procedimientos para el Desarrollo del Diseño	127
Técnicas de Recolección de la Información	128
IV MODELO DE AUDITORIA FORENSE	130
Exposición de motivos	130
Justificación	131
Implementación del Diseño	132
Estructura del Diseño	134
Análisis del Diseño	135
CONCLUSIONES	151
BIBLIOGRAFIA	153

www.bdigital.ula.ve

INTRODUCCION

El constante aumento de los niveles de corrupción en el ámbito del Sector Público Venezolano, hacen necesario la utilización de los últimos desarrollos de control y seguimiento, para detectar a tiempo y en forma eficiente estas manifestaciones. En muchos casos se hace imposible detectar los mecanismos utilizados para defraudar al estado, los entes de control no poseen las herramientas de seguimiento que les permitan detectar a tiempo o evidenciar tales hechos. Esta dinámica requiere la participación efectiva de la Contaduría Pública mediante el ejercicio de una auditoría especializada en descubrir, evaluar, divulgar y atestar sobre la evidencia de fraudes y actos ilícitos ocurridos en el desarrollo de las funciones públicas.

La Auditoría Forense se constituye en el nuevo modelo de Auditoría Gubernamental que contribuye con un mejor control fiscal y que permite que los gobernantes cumplan cabalmente con sus obligaciones y que hagan un uso eficiente de los recursos públicos a su disposición, pues este tipo de auditorías les proporciona a los Órganos de Control Fiscal, las herramientas que permitan obtener las pruebas válidas y suficientes, que permitan un efectivo juzgamiento y sanción de los delitos.

Es por ello que se considera oportuna esta investigación, cuyo objetivo general es el diseño de un modelo de Auditoría Forense, encaminado a contribuir con los Órganos de Control Fiscal, al proporcionar una base metodológica que les permita obtener las alertas preventivas acerca de la ocurrencia de un hecho ilícito, así como las evidencias suficientes y competentes, que puedan ser presentadas como pruebas para demostrar el delito, tanto para la determinación de responsabilidad administrativa, como para su efectivo juzgamiento en las instancias Penales.

De acuerdo a los objetivos, la investigación ha sido enmarcada en un nivel de tipo descriptiva, por cuanto su alcance, basado en el análisis de los documentos estudiados, pretende describir la situación tal como se presenta en la realidad, y a

fines de responder al problema planteado esta ha sido diseñada como una investigación de tipo documental, basada en la búsqueda, análisis e interpretación de datos secundarios.

Esta investigación consta de cuatro capítulos: El capítulo I que comprende el planteamiento del problema, su formulación, los objetivos general y específicos que se persiguen con la presente investigación, así como la justificación . El capítulo II contiene el marco teórico y marco conceptual que enmarca la Auditoría Forense en el ámbito del Control Fiscal Venezolano. El capítulo III los aspectos metodológicos que comprende el tipo de investigación, modalidad y diseño de la investigación, así como las técnicas utilizadas para la recolección de la información. El Capítulo IV describe el Modelo propuesto, estableciéndose la exposición de motivos, justificación del modelo, y por ultimo su estructura y análisis.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACION

Planteamiento del Problema

El creciente deterioro de los valores éticos, el cual ha afectado a la Administración Pública, forma parte de la realidad de nuestros tiempos. Este deterioro suele manifestarse en situaciones generalizadas y graves de corrupción, que aparte de acarrear enormes perjuicios para el Patrimonio del Estado, puede en determinadas circunstancias llegar a comprometer la estabilidad institucional de un país.

Venezuela no escapa a este flagelo, así se ha observado como durante el transcurrir de los años, el país ha alcanzado altos niveles de corrupción, tal es el caso que para el año 2.005, los índices de percepción de la Corrupción publicados por Transparencia Internacional, ubican a Venezuela en el lugar 136 entre 159 naciones.

Todo este panorama, nos lleva a indicar que el fraude y la corrupción se han convertido en "instituciones" intangibles y amorfas que de alguna manera involucra a directivos, funcionarios y trabajadores del Estado, a las mismas instituciones y al Estado en general.

Los analistas coinciden en señalar que el fraude y la corrupción parecen ser actos ilegales institucionalizados en el quehacer institucional, tanto en el gobierno central, gobierno regional como gobierno local.

La auditoría interna, la auditoría financiera, la auditoría de gestión y los exámenes especiales que se aplican en el sector gubernamental de nuestro país, no vienen aportando elementos probatorios que necesitan los gobiernos para adoptar una

política severa a la par justa y decidida para no tolerar el comportamiento fraudulento y de corrupción de los directivos, funcionarios y trabajadores de los niveles de gobierno de nuestro país. Asimismo este tipo de auditorías no presentan propuestas para el diseño e implementación de una serie de procedimientos, técnicas y prácticas, algunas de tipo general y otras específicas que limiten el fraude y la corrupción.

Por otra parte, se ha observado que los equipos de auditoría, de los tipos antes mencionados, han venido adoptando una tibia actitud frente a los actos ilegales de los directivos, funcionarios y trabajadores de los niveles de gobierno, probablemente para no comprometerse y mantener una relación armónica con sus clientes gubernamentales, aunque esta sea ficticia. Una real preocupación en las auditorías llevadas a cabo por los Órganos de Control Fiscal, es que las normas nacionales que regulan la actividad auditora del Estado, no establecen con precisión y profundidad, lo relacionado a la actitud del auditor frente a actos fraudulentos e ilícitos.

En otras ocasiones, sucede que en estas auditorías llevadas a cabo por los Órganos de Control Fiscal, aún cuando se detecta la irregularidad administrativa cometida, no se recolecta de forma adecuada, las pruebas necesarias y suficientes que permitan demostrar el ilícito cometido y muchas veces, pese a que el informe de auditoría practicada describe la anomalía o irregularidad acontecida, las causas en que se ventilan estos hechos ilícitos resultan perdidas, debido a que no se preparó y recolectó de conformidad con la ley, los alegatos y evidencias que le pudieren haber favorecido. De manera que al no demostrarse el delito no existe sanción alguna por parte de las instancias regulativas, administrativas y / o procesales, contribuyendo a la percepción de impunidad por parte de la ciudadanía.

Los procedimientos de las auditorías convencionales, no tienen las herramientas suficientes, para que el auditor pueda determinar errores, fraudes, actos ilegales,

malversación y en general otros actos que podrían vincularse directamente con la corrupción.

Se hace entonces necesario, la aplicación de otro tipo de herramientas de auditoria, que le permitan en lo posible a los Órganos Fiscalizadores evitar o determinar estos hechos fraudulentos, además de proporcionarles las técnicas y procedimientos adecuados para la recolección de las evidencias o pruebas que permitan demostrar el delito.

Formulación del Problema

¿De que manera la aplicación de un modelo de Auditoria Forense puede ayudar a los Órganos de Control Fiscal, a obtener los elementos de prueba que permitan aportar evidencia en el proceso de juzgamiento del ilícito cometido, y de esta manera disminuir la impunidad en los delitos de Fraude y Corrupción del Estado Venezolano?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Proponer un modelo de Auditoria Forense, que sirva de herramienta a los Órganos de Control Fiscal, como medio para disminuir la impunidad en los delitos de Fraude y Corrupción.

Objetivos Específicos:

- Identificar la necesidad de que los Órganos de Control Fiscal recurran a la Auditoría Forense para llevar a cabo sus acciones de fiscalización, control, e investigación que conlleven al efectivo juzgamiento de los actos de fraude y corrupción a fin de evitar su impunidad y asegurar su sanción.

- Analizar las Bases Legales de la Investigación, relativas a: Los delitos de fraude y corrupción, el ejercicio del Control Fiscal en Venezuela y la aplicación de un Modelo de Auditoría Forense.

- Considerar los procedimientos de Auditoría Forense que proporcione a los Órganos de Control Fiscal las técnicas adecuadas para la recolección de evidencias y las alertas preventivas de ilícitos administrativos desde el inicio de la Auditoría

- Presentar recomendaciones a ser implementadas por parte de los Órganos de Control Fiscal, las cuales conduzcan al fortalecimiento del Control Interno a fin de prevenir y reducir los actos de fraude y corrupción.

- Formular un modelo de Auditoría Forense a la luz de la Legislación Venezolana

Justificación de la Investigación

En la actualidad la contaduría pública y su actividad auditora, cobran una importancia capital, pues su ejercicio a través de la auditoría forense, constituye un instrumento eficaz en la lucha contra el fraude y la corrupción, pues este modelo provee al auditor del procedimiento por medio del cual obtiene la información financiera-contable que refleja la situación real del conflicto, valiéndose de sus habilidades investigativas de auditoría y control, además para aportar pruebas que permitan resolver estos litigios.

De modo que, una auditoria practicada en el sector público por los órganos de control fiscal, de las cuales muchas veces se derivan procedimientos administrativos, y consecuentemente procesos judiciales, deberían ser de aquellas que guardan la forma forense por excelencia, por prevención de sus resultados, pues comenzando el trabajo de campo nadie puede saber a ciencia cierta, si se desprenden exclusivamente recomendaciones de mejora para un proceso, o incluirá méritos suficientes para dar inicio a una potestad investigativa, que dicho sea, cuando se origina de auditorias, deben ceñirse a los hallazgos revelados en el informe(entendido como su producto final), pues el informe recoge los aspectos notables y de los cuales existen suficientes y competentes evidencias, obtenidas en el transcurso del desarrollo de la actuación.

En consecuencia y con base a anteriormente expuesto, es por lo que se hace importante que los órganos que ejercen el control fiscal aúnen esfuerzos y complementen acciones para que los funcionarios actuantes en la acción contralora, conozcan la importancia de saber cuando un elemento o indicio les proporciona suficiente fuerza para someterla al proceso de conversión en evidencias, lo cual difícilmente podría lograr, si no posee profundos conocimientos en los temas jurídicos, contables y financieros, que le permitan aportar pruebas de convicción, que requiere: a) la administración en su potestad sancionatoria, y b) el sistema judicial para llegar a sentencias condenatorias o absolutorias.

La importancia de esta investigación tiene su razón de ser, en la necesidad observada por el investigador, de que exista y por ende, de diseñar un modelo o instrumento jurídico-contable, útil a los órganos de control fiscal, que les permita obtener, a través de su aplicación, las alertas preventivas desde el inicio de la investigación y las evidencias ciertas y válidas que puedan ser consideradas como “pruebas” por un lado para dar inicio a un procedimiento de responsabilidad administrativa y por el otro en las instancias de un tribunal sirviendo como

elemento de sentencia, garantizando así la intervención de la administración de justicia y evitando la impunidad ante los delitos de corrupción administrativa.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

Antecedentes Históricos

La Contabilidad existe desde hace mucho tiempo, hoy su protagonismo es indudable y la comunidad entera reconoce la importancia del papel que juega en la sociedad y del largo camino que aún hay por recorrer, uno de estos caminos es la Auditoria Forense.

La Auditoria Forense, cuya primera aparición se dice viene desde el código de Hamurabi y que se perfeccionó en el Foro Romano, era usado para llevar a la discusión pública una situación o hecho relacionado con la economía, los tributos o los negocios entre particulares. Con relación a la primera aparición de la Auditoria Forense, los autores Cano y Lugo, (2004) señalan al respecto:

La Auditoria Forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer documento legal conocido es el Código de Hamurabi, allí se expone el ejemplo que si un comerciante reclama un pago realizado debe demostrar el recibo, claro que este comerciante tendría un escriba o contador que presentaría ante el juez el recibo correspondiente al pago y demostraría que el pago fue realizado. El código de Hamurabi condenaba entonces el fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago, haciéndole pagar hasta seis veces el monto. (p.30)

Indagando un poco más, sobre el pasado de la Auditoria Forense, encontramos que esta no tuvo trascendencia hasta el hecho histórico de los años 30 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 dismantelar esta organización.

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 este 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 auditoria, las consideraciones adicionales sobre partidas específicas, con respecto a las revelaciones de los Estados Financieros, a la observación de inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar, indagación sobre litigios y reclamos.

La Declaración Estándar de Auditoria No. 53 (SAS 53/1988) Responsabilidad del auditor por detectar y reportar errores e irregularidades, es el primer estándar profesional de auditoria que identifica factores específicos de riesgo que deben ser considerados por el auditor cuando valora el potencial del fraude administrativo, y también es, la primera respuesta de la profesión contable Americana frente a las exigencias de la Comision Treadway, el cual fue reemplazado por el SAS No. 82 de

1.997 -Consideración del Fraude en una Auditoria de Estados Financieros-, que considera veinticinco factores de riesgo divididos en tres categorías: (a) característica de la administración e influencia sobre el ambiente de control; (b) condiciones de la industria y (c) características de operación y estabilidad financiera

En los últimos años a raíz de las quiebras fraudulentas y escándalos contables en Estados Unidos, como ejemplos el caso Enron, Worldcom y Tyco, dieron como resultado que la Comisión de Valores de los Estados Unidos SEC investigara a cientos de empresas, y que dentro de está se creara un organismo para supervisar los aspectos contables y de conflictos de interés; la promulgación de la LEY USA PATRIOT el 26 de Octubre de 2001 para unir y fortalecer a Norteamérica mediante la provisión de herramientas apropiadas para interceptar y destruir el terrorismo. Esta ley aumentó la tipificación de tipos de delitos que se consideran actos terroristas incluyendo los delitos tipificados en los códigos penales y endurecen las penas por su comisión e incluye un incremento de la capacidad para investigar los movimientos de dinero de organizaciones terroristas enfocándose en la importancia que tiene tanto el origen de los recursos como su destino.

La aprobación de la LEY SARBANES OXLEY el 30 de julio de 2002, la cual establece parámetros de auditoria como control de calidad e independencia, servicios fuera del alcance de las prácticas del auditor (actividades prohibidas), normas de contabilidad, responsabilidad corporativa, informes, lineamientos para tratar el fraude corporativo y criminal, castiga con rigor los crímenes de cuello blanco, la desconfianza del mercado bursátil a nivel mundial; hechos que han dado como efecto la especialización en cuestiones legales e investigativas de la profesión contable en cuanto a Auditoria y el incremento de la Contaduría Forense en Estados Unidos.

El reciente caso de fraude de Parmalat, ha llevado a la Comisión Europea a establecer una directiva sobre auditorias la cual incluirá un endurecimiento de la

supervisión a nivel nacional de los auditores e impulsará una estrecha colaboración entre las autoridades nacionales, así como con terceros países.

La Auditoria 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 Auditoria Forense es la prueba pericial contable especializada.

Antecedentes Bibliográficos

Durante los últimos diez años la Auditoria forense se ha desarrollado significativamente, observándose en el proceso investigativo, varios estudios efectuados en Venezuela y otros países, y que se encuentran relacionados con el tema, tales son los casos de Parodi, W (2.000), quien presentó en Panamá un estudio intitulado **El análisis de los delitos financieros y bancarios y su aplicación en el sistema jurídico panameño**, donde quedó demostrado que la inexistencia de tipos penales específicos dentro del área financiera y bancaria en las leyes penales de esa nación, aunado a la imposibilidad de probar jurídicamente la comisión de dichos delitos, impide al poder judicial, juzgar a quienes lo cometen.

Señala el autor del estudio, que a pesar de existir ya tipificados algunos de los supuestos legales necesarios, la sencillez de tal tipificación así como la amplitud de los mismos, impiden casi por completo su aplicación, esto debido a que no existe la manera de comprobar su comisión ante un juzgado.

Existe también un estudio realizado por Ludwing (2.000), en la Universidad Católica de República Dominicana, distinguido con el título **La Auditoría Forense como un nuevo Proceso de Fiscalización, Control e Investigación contra la Corrupción en el Sector Gubernamental. Caso: Ayuntamiento Municipal XX Año 2.000**, en éste trabajo se aplican las diferentes etapas de la auditoria forense en el Ayuntamiento Municipal XX y concluye dicha investigación afirmando que en la aplicación de la auditoria forense, esta proporciona un valor agregado, en los siguientes aspectos:

a) En la lucha contra la corrupción: al facilitar los medios técnicos validos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza.

b) Para los procesos operativos: refiriéndose al aspecto de aplicación legal, si los problemas no son evaluados convenientemente, los efectos son los mismos y no es posible alcanzar la eficiencia sin acciones coordinadas.

c) Transparencia de las operaciones: Al mejorar la práctica de la Auditoría Gubernamental, se puede optimizar la gestión administrativa.

Rodríguez, B (2.003), conjuntamente con otros investigadores de la Pontificia Universidad Javeriana, llevó a cabo un trabajo de investigación, el cual tituló **Análisis comparativo de las prácticas de Auditoría e investigación financiera forense relacionada con información financiera del sector público colombiano entre los años 2.001 a 2.002**, en Bogotá, Colombia. Como resultado del proyecto, los investigadores presentaron:

a) Un análisis comparativo de las prácticas Colombianas frente a las Internacionales, destacando las diferencias y similitudes entre ellas y la existencia de la Auditoría Forense en Colombia, publicación realizada el 28 de Febrero 2.003.

b) Un estudio de factibilidad del uso en Colombia de la investigación y Auditoría Forense: Uso de la Auditoría Forense en Colombia. Publicado el 15 de Abril 2.003.

c) Presentación del informe final, presentación del Proyecto. Informe Final: Análisis comparativo de las prácticas de auditoría e investigación forense en el sector público colombiano entre los años 2.001 a 2.002, presentado el 15 de Mayo 2.003.

Gutiérrez, D. (2.004), presentó un trabajo de investigación intitulado **Propuesta de una metodología en Auditoría Forense para el Delito Desviación Presupuestaria (Caso D.I.S.I.P. Barinas)**. Este trabajo se realizó mediante la modalidad de un proyecto factible. La investigación arrojó como resultado, que la normativa legal del delito en estudio (Desviación Presupuestaria), no establece pasos, métodos o procedimientos para realizar una Auditoría Forense, y que la inexistencia de una metodología conlleva a que cada fiscal ordene de manera particular y diferente la realización de las experticias, igualmente que las evidencias legales y técnicamente establecidas puedan ser objetadas ante un juicio. Finalmente la investigación determinó la necesidad de una metodología en Auditoría Forense para este tipo de delito, de manera tal que homogenice y guíe las actuaciones ordenadas por el Ministerio Público.

Ibáñez, K. (2.007), presentó un trabajo de grado en la Maestría de Ciencias Contables de la Universidad de los Andes, titulada **Auditoría Forense: Comprobación de Fraudes Contables y Delitos de Cuello Blanco en Litigios**. En este trabajo propone un modelo de Auditoría Forense de aplicación para comprobación de fraudes y delitos de “Cuello Blanco”, y concluye en la investigación que la debida introducción del modelo en un proceso judicial, servirá de medida preventiva general en la perpetración de los delitos, por cuanto las sentencias que resulten fundamentadas en los informes periciales producidos por auditores forenses servirán de sustento para tales decisiones.

Dentro de los avances en materia de Auditoría Forense, podemos señalar a Estados Unidos como pionero en el desarrollo de esta ciencia, siendo hasta la presente fecha, el único país en donde se practica la Auditoría Forense. Existen también grandes avances en estudio sobre el tema en Latinoamérica, en países como República Dominicana, México, Argentina, Perú y Colombia.

Y por último no podemos dejar de resaltar la importancia que en los últimos años le han dado a este tema, varios Organismos Internacionales como la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), y la Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), las cuales han considerado el tema de la Auditoría Forense en sus Asambleas Generales, proponiendo esta herramienta para la investigación de casos de corrupción.

Conceptos Básicos

Se considera importante para la presente investigación, actualizar al lector en lo referente a la conceptualización de algunos términos que el investigador considera básicos y que son de obligatorio manejo en el estudio del tema.

Corrupción

Acciones ilícitas que practican personas, funcionarios o empresarios que compromete la honorabilidad del funcionario o servidor público para obtener de él beneficio generalmente económico a su favor o en beneficio propio de la entidad o empresa que representa y resulta en el uso incorrecto de los recursos del estado.

Mendieta, M (2.000) presenta una definición en los términos siguientes: "Corrupción sería toda acción tomada por un empleado público en el ejercicio de su

cargo, que se desviara de las obligaciones jurídicamente establecidas para el mismo por razones de interés privado –familiar, personal, de claqué...- con beneficios pecuniarios o de status”. (p.25)

Fraude:

Cabanellas (citado por Alvarado, 1.998) lo define de la siguiente forma: “... El fraude es en un sentido general, engaño, abuso de confianza, acto contrario a la verdad o a la actitud”. (p.89)

Según las Normas Internacionales de Auditoría El fraude está relacionado a un acto intencional llevado a cabo por uno o más individuos de la administración, empleados o terceras personas, que da como resultado una representación errónea en los Estados Financieros.

Control Fiscal:

Vásquez (2.000) en su libro Control Fiscal y Auditoría de Estado en Colombia se refiere al control fiscal como una actividad de exclusiva vocación pública que conlleva a asegurar los intereses generales de la comunidad, siendo esta actividad garantía del buen manejo de los bienes y recursos públicos, de manera tal que se aseguren los fines primordiales del Estado de servir a aquélla y propiciar la prosperidad general, cuya responsabilidad se confía a órganos específicos del Estado

Auditoria:

La auditoria es reseñada por los autores Cashin, Neuwirth y Levy (1.992), los cuales refieren el concepto de auditoría como “un examen sistemático de los Estados Financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los

principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos”. (p.4)

Destacan además que la auditoria está encargada del examen de los estados financieros, de las políticas de dirección, y de procedimientos determinados que conectados entre si forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objeto de la revisión, con la intención de poder expresar una opinión profesional sobre todo ello.

Arens y Loebbecke (1.996), consideran la auditoria, como la acumulación y apreciación de evidencias, relativas a información cuantificable de una entidad económica, para de esta forma determinar e informar sobre el grado de correspondencia que existe entre la información y los criterios establecidos.

Auditoria Gubernamental o de Estado:

Se puede señalar que la Auditoria de Estado consiste en la revisión y examen que llevan a cabo las Entidades Fiscalizadoras Superiores a las operaciones de diferente naturaleza, que realizan las dependencias y entidades del Gobierno Central, Estadal y Municipal en el cumplimiento de sus atribuciones legales.

Comprende el examen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la Administración Pública, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzadas, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se han cumplido con las disposiciones legales aplicables. Dentro de los tipos de auditoría gubernamentales o de Estado podemos señalar:

Auditoría de resultados o de gestión. Examen para verificar si las actividades de las dependencias y entidades del sector público se realizaron con oportunidad, para el

logro de los objetivos y metas programadas en relación con el ejercicio presupuestario. Conocida también como “**Auditoría de las tres E: Eficiencia, Eficacia y Economía**” cuyos efectos buscan lograr acciones preventivas, luego de identificar los diversos problemas financieros, técnicos y administrativos.

Auditoría financiera de estado. Examen y comprobación de las operaciones, registros, informes y los estados financieros de una entidad pública correspondiente a un determinado periodo, la determinación de las disposiciones legales, políticas y otras normas aplicables, y la revisión y evaluación del control interno establecido.

Auditoría técnica de obras públicas. Se orienta a verificar el cumplimiento de los programas de obra pública; la correcta aplicación del presupuesto asignado, en términos de eficiencia, economía y honradez, la observancia de las disposiciones legales aplicables en la materia, comprobación de los programas establecidos en el contrato, revisión de que las obras se inicien y concluyan en el tiempo pactado y que se supervisen en todas las fases conforme a las disposiciones legales establecidas.

Auditoría administrativa. Es una revisión sistemática y evaluatoria de un organismo, entidad o parte de ella, que se lleva a cabo con la finalidad de determinar si la organización esta operando eficientemente. Constituye una búsqueda para localizar los problemas relativos a eficiencia dentro del organismo.

Auditoría continua. Cualquier auditoria de trabajo detallado que se hace continuamente o a ciertos intervalos durante un ejercicio fiscal.

Auditoría presupuestaria. Proceso de examen y revisión en detalle de las actividades de gobierno para verificar la eficiencia, honestidad y legalidad con que se emplean los recursos del Estado.

Auditoría operacional. Es una revisión y evaluación parcial o total de las operaciones y procedimientos adoptados en un organismo público.

Auditoría externa. Revisión, análisis y examen realizado a los organismos públicos, practicado por las Entidades Fiscalizadoras Superiores. (Contralorías Generales)

Auditoría interna. Revisión, análisis y examen que se efectúa a los controles y la contabilidad de una entidad, con el objeto de diagnosticar y evaluar su funcionamiento. (Contraloría Interna)

Auditoría integral. Revisión global de las actividades que las realizan las dependencias y entidades de la Administración Pública incluyendo los distintos tipos de auditorías: Financiera, operacional, de Gestión y de legalidad.

Auditoría social. Revisión de las actividades concernientes a las relaciones humanas, dentro de la entidad u organismo público.

Auditoría ética. Referente al comportamiento integro y honesto del administrador del erario público, es decir, a la probidad administrativa.

Auditoría ambiental o ecológica. Instrumento de gestión que evalúa el correcto funcionamiento de las políticas adoptadas sobre el medio ambiente, de acuerdo a la legislación vigente.

Auditoría Forense

El Autor Alvarado Víctor en su obra Auditoría Forense una Auditoría Financiera de mayor perspectiva (2.005), refiere que la auditoria forense es "...una investigación efectuada acerca de un hecho ilícito o sospecha de el, 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.” (p.18)

Diversos autores, entre ellos Arata (2.006), coinciden en señalar que la Auditoría Forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, administrativa, contable, legal e impositiva, de tal forma que sea aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico.

Control Interno

Según las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el término sistema de Control Interno representa todas las políticas y procedimientos, acogidos por la Administración de una entidad, para alcanzar sus objetivos al asegurar tanto como sea posible la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, salvaguarda de activos, la detección del fraude y error, la exactitud y probidad de los registros contables y la preparación de la información financiera confiable.

Evidencia

Citando nuevamente a Arens y Loebbecke (1.996), la evidencia sería cualquier información utilizada por el auditor como forma de determinar si la información cuantificable que se esta auditando ha sido presentada de acuerdo con los criterios establecidos.

Alvarado (2.005) refiere “La evidencia en sentido tradicional viene a ser todo aquello que normalmente sirve de soporte de los registros contables y que, en consecuencia, sirve para emitir la opinión sobre los estados Financieros auditados” (p.63)

La Prueba

Chiovenda (1.997) considera que la prueba es el medio que sirve para crear el convencimiento al Juez acerca de la existencia o inexistencia de los hechos en el proceso, lo que implica proporcionarle los medios para tal fin.

Cuando se habla de la nomenclatura o terminología de la prueba jurisdiccional, es necesario, en primer lugar, establecer que es prueba para el proceso jurisdiccional y cual es su finalidad o función en el mismo.

La prueba es un estado de cosas, susceptible de comprobación y contradicción, que tiene lugar en el proceso de conformidad con la ley, para producir convencimiento, no solo en el juez, sino en las partes y en el público, sobre la veracidad o falsedad de los hechos en el proceso y consiguientemente, para sustentar las decisiones.

Medios de Prueba

Los medios de prueba son para Cabanellas (Citado por Alvarado1.998) “los diversos elementos, que autorizados por ley, sirven para demostrar la veracidad o falsedad de los hechos controvertidos en juicio” (p.65)

Actos Ilícitos

En su Diccionario Jurídico, Guillermo Cabanellas de Torres (Citado por Alvarado 2.005), define al Acto como “...una manifestación de voluntad o de fuerza. Hecho o acción de lo acorde con la voluntad humana. Instante en que se concreta la acción”. Además señala que el Acto Ilícito “...es el reprobado o prohibido por el

ordenamiento jurídico; es el opuesto a una norma o a un derecho adquirido. Es la violación del derecho ajeno o la omisión del propio deber". (p.55)

Motivo y Voluntad.

Sobre el particular y en materia financiera y/o contable, se quiere citar algunos aspectos que tratan los autores Cano y Lugo (Citados por Alvarado 2.005) respecto al motivo y la voluntad, los cuales señalan:

No hay que confundir el motivo con la voluntad. El motivo es la razón o inducción para hacer algo. La voluntad es el estado mental individual en el momento en que se cometió el acto o en el momento en que el individuo omitió realizar el acto requerido. (...) La existencia de voluntad puede probarse a través de pruebas directas o de pruebas circunstanciales. (p. 57)

Riesgo.

El riesgo es inherente a la naturaleza de los negocios, constituyen los factores, eventos o exposiciones, internas y externas, que amenazan el logro de los objetivos.

Bases Teóricas

La Necesidad de la Auditoria Forense para los Órganos de Control Fiscal

Uno de los objetivos del hombre a lo largo de su existencia ha sido siempre alcanzar el control, primero sobre su persona, su familia, su tribu, y finalmente sobre la forma más avanzada de sociedad, el estado. Todo conduce al control del poder, para controlar a sus semejantes, es allí donde entra precisamente el tema de control sobre la Administración Pública.

El ejercicio del poder y del control son connaturales al hombre. El control debe entenderse como el dominio o capacidad de mantener la estabilidad del sistema, para tal efecto se recurre a la inspección, comprobación, verificación y examen, esto es, mantener el funcionamiento de la actividad dentro de los lineamientos preestablecidos.

El control como proceso encaminado al equilibrio implica la localización de restricciones (inspección) en las acciones ejecutadas. La finalidad de todo proceso de control es asegurar que el sistema no se salga del curso trazado para alcanzar los objetivos. Hay entonces un parámetro ya dado, patrones que nos imponen pautas tanto de conducta como de resultado.

El control es una necesidad. En todas las actividades del hombre se requiere de controles desde los más elementales hasta los más complejos y la Administración Pública no es la excepción al proceso de control, si algo está llamado a ser controlado es ella. El ejercicio del poder de la cosa pública lleva inmerso el control.

El crecimiento del sector público; la activa participación de los órganos que ejercen el poder público en la vida política, social y económica del país; los amplios poderes legales dados a esos órganos para conseguir el fin público; y la alta responsabilidad que se les ha otorgado para la administración de la cosa pública, han motivado que se establezcan sistemas y órganos de control para procurar el respeto al orden jurídico, así como para evitar las desviaciones que restrinjan la eficacia y la eficiencia administrativa.

De allí que el control en la acepción que nos interesa, a los fines del desarrollo de esta investigación, signifique asegurarse de que todo lo que se hace y ocurre en la administración pública esté en concordancia con las reglas establecidas, las instrucciones dadas y los planes, programas y metas preestablecidos.

Ahora bien, sobre el control como función esencial en el manejo de los recursos públicos, para coadyuvar al alcance de los fines del estado, podemos decir que en nuestro país, conformó una parte importante del contenido de los objetivos acometidos por los redactores de la Constitución de 1999, esto al incorporar a La Contraloría General de la República dentro de la tríada de los órganos a conformar el Poder Ciudadano, ratificándole su carácter de órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos así como de sus operaciones, otorgándole amplias competencias y previendo, igualmente, la instrumentación de un Sistema Nacional de Control Fiscal desarrollado por la correspondiente ley.

En efecto, la actividad de control fiscal es concebida en nuestra Carta Magna como un sistema, al partir del supuesto de que el estado debe garantizar la satisfacción de las necesidades públicas, pero de igual manera facilitar y vigilar el adecuado suministro de bienes y servicios, esto es, que la eficacia de las acciones de gobierno deben evaluarse, fundamentalmente, en función de su impacto en el bienestar de la sociedad.

Ahora bien, el proceso de control como mecanismo utilizado para supervisar las acciones del gobierno en la gestión pública y como función gerencial que asegura que se cumplan los planes de las organizaciones, impone precisar en que consiste propiamente el control, en virtud de lo cual puede afirmarse que en el proceso de medir el desempeño actual y que conlleva tres pasos distintos: la medición del desempeño real, su comparación con un estándar y la prescripción y adopción de medidas para corregirlas desviaciones.

Tipos de Controles en la Gestión Pública

El control asume un rol dinámico y esencial para el logro de los fines del Estado, concebido en la Constitución de 1999, en un sentido amplio, como respuesta a los múltiples procesos de corrupción a que han sido sometidos los diversos organismos e

instituciones del sector público a lo largo de la historia constitucional del país. Se habla entonces, de que la gestión pública está sometida a los siguientes controles:

Control jurisdiccional. Ejercido por el Poder Judicial, encargado de la administración de justicia. Este Poder ejerce, por mandato Constitucional, tanto el control difuso como el concentrado de la constitucionalidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público.

Control político. Ejercido por los órganos políticos del Estado, a saber: la Asamblea Nacional, los Consejos Legislativos y Concejos Municipales, respectivamente. También conocido como "Control Parlamentario".

Control social. Éste viene dado por el conjunto de medios de intervención que la sociedad pone en marcha, es decir, es el control no institucionalizado.

Se habla, entonces, del CONTROL SOCIAL, definiéndolo como el derecho de los ciudadanos de intervenir en la vigilancia, control, fiscalización, evaluación, seguimiento y monitoreo de la gestión pública, a fin de que se verifiquen los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, equidad, seriedad, cumplimiento y calidad, entre otros, entendiéndose por CONTRALORIA SOCIAL el conjunto de acciones de control, vigilancia y evaluación que realizan las personas, ya sea de manera organizada o independiente, bajo un esquema de derechos y compromisos ciudadanos, con el propósito de contribuir a que la gestión gubernamental se realice en términos de transparencia, eficacia y honradez.

Control fiscal. Dirigido a vigilar la gestión de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación. Esta nueva concepción del control fiscal la integran: (a) la auditoría financiera y de legalidad; (b) la revisión de cuentas; (c) el análisis de gestión y (d) la valoración de los costos ambientales.

Este tipo de control abarca el control externo, el control interno y el control de gestión, concebidos así: a) **El control externo:** Que comprende la vigilancia, inspección y fiscalización ejercida por los órganos competentes del control fiscal externo sobre las operaciones sometidas a su control. Tales actividades deben realizarse con la finalidad de determinar el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y demás normas aplicables a sus operaciones, así como para determinar el grado de observancia de las políticas prescritas en relación con el patrimonio y salvaguarda de los recursos de tales entidades. Los órganos de control fiscal externo deben, igualmente, evaluar la eficiencia, eficacia, economía y calidad de sus operaciones, con fundamento en índices de gestión, de rendimiento y demás técnicas aplicables. Debe evaluar, además, el sistema de control interno y formular las recomendaciones necesarias para mejorarlo. B) **El control interno:** Es el establecido por la propia administración tendente a la revisión de sus actuaciones rutinarias, dando oportuna solución a los problemas que pudieran presentarse, actuando de conformidad con la Constitución y las leyes. Se considera que incluye controles tanto de carácter financiero como operacional, administrativo y gerencial. Cada funcionario es responsable de su cumplimiento dentro de su ámbito de desempeño y ante su superior inmediato, en tanto que la responsabilidad por el eficaz funcionamiento del sistema de control interno descansa en la alta gerencia. c) **El control de gestión:** Como la actividad gerencial dirigida a asegurar, en cada institución pública, el cumplimiento de su misión y objetivos, sus planes, programas y metas así como las disposiciones normativas que regulan su desempeño y la gestión eficaz y ajustada a parámetros de calidad.

Una vez definido el control como función esencial en el manejo de los recursos públicos, resulta pertinente precisar lo relativo al Control Fiscal, puesto que es este el tipo de control sobre el cual se centra la presente investigación.

El Control Fiscal en Venezuela

El régimen del Control Fiscal en Venezuela tiene su fuente primaria en el texto Constitucional de 1961, pues de él emanó la creación del órgano encargado de ejercerlo, vale decir, la Contraloría General de la República. Cabe destacar que, en términos similares, la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela le consagra sus atribuciones y le ratifica su carácter de órgano dotado de autonomía funcional, administrativa y organizativa, no sujeto a subordinación o dependencia de ningún órgano del Poder Público, amén de integrar, conjuntamente con la Defensoría del Pueblo y el Ministerio Público, el llamado Poder Ciudadano

Con base a los dispositivos Constitucionales, se desarrolla luego la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal (en adelante LOCGR y SNCF) la cual regula el alcance, las modalidades, la forma, la oportunidad y los distintos ámbitos en los que la Contraloría General de la República ejerce el control sobre los bienes públicos y bienes nacionales, así como las operaciones relativas a los mismos.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, La Contraloría General de la República constituye el órgano rector en el ejercicio del control fiscal, en virtud de lo cual le corresponde: (a) Dictar políticas, pautas, reglamentos, normas, manuales e instrucciones; (b) Coordinar el control fiscal tanto externo como interno y evaluar su ejercicio y resultados; (c) Evaluar los sistemas contables, la normativa de los sistemas de control interno dictado por las máximas autoridades de los órganos sujetos a control y verificar su eficiencia, eficacia y economía.

Las unidades de auditoría interna son consideradas órganos del Sistema Nacional de Control Fiscal. En el ejercicio del control interno, les corresponde expresamente evaluar el sistema del control interno del ente u organismo sujeto a su control, evaluación que incluye:

a) El grado de operatividad y eficacia de los sistemas de administración y de información gerencial.

b) El examen de los registros y estados financieros, para determinar su pertinencia y confiabilidad.

c) La evaluación de la eficiencia, eficacia y economía en el marco de las operaciones realizadas.

Específicamente, dentro del control de gestión podrán estas unidades, realizar auditorías, estudios, análisis e investigaciones respecto de las actividades de instituciones y organismos sujetos a su control, para evaluar los planes y programas en cuya ejecución intervengan. Ejercerán, igualmente, la potestad de investigación y las sancionatorias establecidas en la LOCGR y SNCF con respecto al ente u organismo sujeto a su control.

Con base a lo señalado anteriormente, podemos afirmar que al menos en el plano **TEORICO-JURIDICO** cada ente público, va a tener un Control Interno efectuado por la misma administración, un control fiscal interno llevado a cabo por la unidad de auditoría interna, y al menos un control externo, efectuado por el órgano correspondiente, es decir, como mínimo cada ente del Sector Público tiene un control tripartito, de sus ingresos, gastos y bienes públicos y gestión.

Se hace énfasis en que al menos en el plano **TEORICO-JURIDICO**, los Entes Públicos Venezolanos se encuentran sometidos a algún tipo de control fiscal, pero se requiere que en la práctica, estos tipos de controles aporten a la administración pública mecanismos que redunden en una verdadera efectividad, a fin de proteger el Patrimonio Público de prácticas fraudulentas y corruptas.

Refieren Cano y Castro (2.005), que las formas tradicionales de control han dejado de garantizar una seguridad razonable y se han convertido en cargas muy pesadas

para las organizaciones, que en muchas oportunidades sólo las mantienen en sus esquemas por el cumplimiento de leyes y regulaciones, sin obtener el valor agregado que requiere el usuario.

Es por esta razón, que ante los múltiples hechos de crisis y fraudes que afrontan las entidades en los diferentes sectores de la sociedad, el cuestionamiento es cada día más profundo respecto a los organismos de control, pues posiblemente, éstos están actuando sobre hechos históricos y no como mecanismos de prevención y alerta.

Auditoría Forense y Control Fiscal

Dentro de estas características y considerando la evolución de la sociedad y de sus organizaciones, así como los avances tecnológicos y la diversidad de delitos que la afectan, a finales del siglo XX se empieza a hablar de la Auditoría Forense, como producto de su reaparición en Estados Unidos, como una herramienta para suministrar prueba a los fiscales. Al hablar de Auditoría Forense no se habla sólo de una técnica nueva ni del nacimiento de una nueva ciencia, sino de la conjunción de varias ciencias encabezadas por la Contaduría Pública y el Derecho.

Según Mattessich (2.001), la globalización y el aumento del fenómeno de la corrupción, han conducido a ver a la Auditoría Financiera desde una perspectiva diferente, pues los supuestos de negocio en marcha y buena fe entraron en crisis con la aparición de estos nuevos tipos delictivos.

Señala Alvarado(2.005), que el flagelo de la corrupción y el fraude que hoy en día afectan a las organizaciones públicas o privadas, han conllevado a que la profesión de la Contaduría Pública esté en una permanente búsqueda de tipos de auditoría que logren detectar estos hechos tan perjudiciales para esas organizaciones y que es precisamente la Auditoría Forense aún cuando no se ha desarrollado un marco normativo, la especialidad que está tomando cada día a nivel Internacional una

presencia efectiva y eficaz. Agrega además que la auditoría forense es una auditoría financiera, con nuevos elementos técnicos investigativos y legales que contribuye a que el desarrollo del trabajo de auditoría sea el más práctico y seguro para la determinación de la existencia o cuantificación de la pérdida de un hecho de corrupción o de fraude.

De esta manera, se comienza a aplicar la idea de una Auditoría especializada basada en la contabilidad forense. Este tipo de auditoría nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables. Así pues, la auditoría forense se ha especializado en descubrir, evaluar y divulgar el flagelo del fraude y la corrupción, a fin de lograr el cumplimiento del desarrollo de las funciones públicas y privadas, conforme a normas y reglas.

Diversas Organizaciones Internacionales de Entidades Fiscalizadoras como la INCOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) y la OLACEFS (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores) de las cuales la Contraloría General de la República de Venezuela es miembro activo, así como la CEPAT (Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia), han incluido en sus asambleas, el tema de la Auditoría Forense, considerándola como una de las herramientas con que deben contar las Entidades de Fiscalización Superior para el combate a la corrupción.

La Auditoría Forense, fue tema de la X Asamblea General de la OLACEFS, celebrada en la ciudad de Brasilia en el año 2.000, al incluirla en la ponencia: El Rol de las Entidades Fiscalizadoras en la lucha contra la corrupción y la impunidad, como una de las estrategias con que deben contar las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante EFS) para combatir la corrupción, haciendo referencia a la tecnificación que ha alcanzado cada día los actos de corrupción, por lo que no es posible detectarlos con la aplicación de las técnicas y procedimientos tradicionales, siendo necesario dar respuesta a una sociedad que exige resultados y sanciones a los

responsables. Se señala en esta ponencia que la aplicación de la Auditoría Forense en países donde el Poder Judicial y las EFS tienen asignadas funciones independientes, conforma para el Poder judicial un instrumento directo, que facilita las pruebas que demuestran el cometimiento de hechos delictuosos planteados en la Auditoría Financiera.

En Ponencia presentada por Francisco Cándido Xavier, en el Seminario Internacional de la Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT) celebrado en Bogotá-2.005, denominada "Transparencia contra la Corrupción", este señala que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben prestar especial atención al conocimiento de aspectos relacionados con la metodología y técnicas modernas en materia de detección de fraudes, prácticas utilizadas para la legitimación de dinero ilícito, favoritismos en las compras del Estado y toda otra práctica deshonesto o corrupta.

Refiere además que las EFS deben capacitar a sus funcionarios para la investigación de las conductas sospechosas de quienes administran el erario público y que el auditor moderno, además de contar con los instrumentos que el derecho interno le brinde para ejercer su función pública, debe saber detectar, evidenciar, demostrar y documentar la falta administrativa que se le presente. Considera esto como tarea primordial, desde que ese producto que constituye el informe de auditoría, puede luego ser el punto de partida para la actuación de jueces y fiscales de la justicia ordinaria.

Reseña que las nuevas modalidades de corrupción y fraude que ha aparejado el fenómeno de la globalización y las áreas permeables de generar conductas deshonestas, deben ser perfectamente conocidas por el auditor para, a partir de ello, identificar la irregularidad, aplicar la técnica de investigación correcta y sacar sus conclusiones con agudeza y profundidad, sin incurrir en excesos que vuelvan estéril su esfuerzo. Destacando como medios de combate de la Corrupción: (a) La creación

de organismos específicos para combatir este flagelo, lo que considera un viejo anhelo en el derecho comparado para afrontar la lucha contra el fenómeno y (b) La ampliación de potestades de las E.F.S para la aplicación de la auditoria forense, herramienta que considera como un sólido baluarte para los distintos gobiernos en cuanto al combate de los actos corruptos.

En ocasión de la XV Asamblea General de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), la Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), presentó la ponencia: Auditoria Forense, herramienta de las EFS en la lucha contra la corrupción, en la cual destacan que las Entidades Fiscalizadoras Superiores a nivel mundial, cuentan con la suficiente autonomía e independencia para el ejercicio del control de los recursos públicos, de los organismos e instituciones de derecho público y de derecho privado sujetos a su competencia, y gracias a ello han desarrollado la normatividad y los sistemas de control requeridos -generalmente posteriores-, que viabilizan las prácticas de la auditoria gubernamental.

Hacen referencia al impulso y desarrollo que han alcanzado algunos países en las áreas de control, al haber depurado, actualizado y adaptado sus marcos normativos a las nuevas exigencias legales, técnicas y tecnológicas, lo que da la apariencia de que todo está escrito y que las entidades fiscalizadoras superiores disponen de las herramientas necesarias para un eficiente control de los recursos públicos, pero resaltan que la realidad ha demostrado que no es así, que algo está fallando, particularmente en los países en vías de desarrollo, en los cuales con mucha frecuencia los medios de comunicación dan a conocer, como noticias de primera plana y de última hora, casos de corrupción que afectan a los recursos públicos y lesionan los intereses de la colectividad.

Por esta razón afirma la Comisión Técnica, que las entidades fiscalizadoras superiores tendrán que adoptar nuevas estrategias para ser más eficientes en el control

de los recursos públicos y que la auditoría forense dentro de sus acciones de prevención y disuasión, constituye, con toda seguridad, una técnica que puede entregar un aporte muy valioso que permita a las entidades fiscalizadoras superiores luchar más efectivamente contra ese fenómeno, coordinadamente con el Ministerio Público y los Órganos Judiciales.

Asimismo, establece la necesidad de que las entidades fiscalizadoras superiores comiencen a realizar acciones efectivas para reglamentar, normar e instrumentar la auditoría forense, como una técnica que permita evitar, disuadir y combatir la corrupción. Para el efecto, formulan las siguientes recomendaciones:

1.- Crear una unidad administrativa específica dentro de las entidades fiscalizadoras superiores, con personal especializado en auditoría forense, encargada de efectuar las investigaciones de ilícitos significativos, derivados de denuncias o hallazgos resultantes de las actividades de control implementadas por las EFS y/o por las unidades de auditoría interna.

2.- Proceder al fortalecimiento y evaluación continuos de los sistemas de control interno, en cuanto a: ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control, información, comunicación y monitoreo.

3.- Impulsar la aprobación de leyes, reglamentos, regulaciones y políticas, que constituyan el marco normativo referencial para la efectiva acción de la auditoría forense.

4.- Expedir códigos de ética, difundir su existencia y monitorear su acatamiento.

5.- Capacitar al auditor forense en la aplicación del marco referencial de esa auditoría.

6.- Respaldar y brindar protección legal e institucional a los auditores forenses, en todas las etapas de la auditoria forense, especialmente en el trámite de las denuncias ante los órganos competentes del Ministerio Público y de la Función Judicial.

Diferencia entre la auditoria forense y la auditoria financiera llevada a cabo por los órganos de control fiscal. Al tomarse en cuenta que la auditoria es un examen selectivo acerca de la información financiera, la cual no está diseñada específicamente para identificar irregularidades, resulta que el auditor tiene una participación limitada en la detección de fraudes y actos ilícitos. Rogers (2.006) señala al respecto que existen diferencias relevantes en cuanto a la naturaleza y áreas que la abarcan, que son descritas a continuación:

a) En cuanto a la periodicidad, la auditoria financiera se lleva a cabo de manera recurrente, en cambio la auditoria forense no es recurrente, sólo se realiza cuando hay suficiente afirmación de que existe un hecho ilícito o hay indicios de fraude.

b) Con relación al alcance, la auditoria financiera radica en un examen general de la información financiera, mientras que la auditoria forense es conducida para constatar alegaciones específicas.

c) Respecto al objetivo, la auditoria financiera se ejecuta por lo general con el propósito de expresar su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, en cambio en la auditoria forense el objetivo del examen es determinar la ocurrencia de un fraude o el hecho ilícito y determinar quien o quienes son los responsables.

d) Correspondiente a la relación, la auditoria financiera no es adversativa en su naturaleza, sin embargo la auditoria forense si es adversativa, por cuanto su examen involucra esfuerzo para relacionar las responsabilidades del hecho.

e) Relativo a la metodología, la auditoría financiera hace uso de técnicas empleadas para el análisis de la información financiera, no obstante la auditoría forense usa técnicas de examen de fraudes, basadas en documentación, revisión de datos públicos y entrevistas.

f) Concerniente a la presunción, la auditoría financiera utiliza un enfoque de escepticismo profesional, en tanto que la auditoría forense implementa un enfoque de pruebas para lograr la resolución del fraude o hecho ilícito, tratando de establecer suficiente evidencia para confirmar o descartar el hecho irregular.

La Auditoría Forense y la Prueba

Uno de los mayores retos del auditor forense, es identificar e investigar el fraude, demostrar, evidenciar y documentar el acto ilegítimo. Si este propósito no se alcanza, con toda seguridad estaremos ante una investigación no fructífera y no se obtendrán los resultados esperados, lo que incluso podría impedir que se presenten las denuncias respectivas ante los organismos competentes.

Resulta importante referir, lo relativo a la evidencia y la prueba pues estos son unos de los términos más controvertidos, ya que lo que se considera como evidencia en una auditoría de estados financieros, no lo es así en la auditoría forense. La evidencia en el sentido tradicional viene a ser todo aquello que normalmente sirve de soporte de los registros contables y que, en consecuencia sirve para emitir la opinión sobre los estados financieros auditados.

En cambio, en una auditoría forense para que la evidencia se pueda considerar como prueba tiene que llevar un ropaje técnico profesional e investigativo y, por supuesto, legal para estar conforme a las reglas de la legislación procesal y de los

Convenios internacionales sobre derechos humanos. Es decir su obtención debe hacerse por medios lícitos, formales, que se basen en criterios de suficiencia y competencia, dejando constancia sobre el modo y medios de recolección, que respete desde el primer momento los derechos de los posibles relacionados con el hecho investigado y sobre todo que se practique consagrando el derecho a la defensa, a la información y en fin, todos los atributos del debido proceso apegados al cumplimiento de la ley con el propósito de que al ser llevados ante el juzgador, estén llenos los extremos técnicos-legales y así el producto de la auditoria sea elevado de indicio a evidencia y de evidencia a prueba.

Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos para la prueba. Sin embargo para el caso que nos ocupa, tomaremos como base de la presente investigación a la Auditoria Forense como herramienta para la recaudación de las mismas durante el proceso del ejercicio de la función Contralora del Estado, considerando pertinente, desarrollar lo relativo a las pruebas tanto en el proceso judicial como en el de determinación de responsabilidades en la función Administrativa.

La auditoria forense y la prueba en el sistema judicial. La comprobación de los hechos y la aplicación de justicia ha sido siempre objetivo del hombre, basado en las experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica llamada a solucionar problemas suscitados, razón esta por lo cual se dice que “la certeza está en el hombre, pero la verdad está en los hechos”.

De manera tal que, al verse incurso en un proceso judicial, cada parte busca a ultranza que se declaren fundadas sus afirmaciones, lo cual dependerá básicamente de las probanzas realizadas de los hechos concretos que enmarcan las formulaciones tipificadas como delictivas en el mencionado proceso. Razón por la cual Bentham citado por Pierre Tapia (1979), mencionó de manera muy acertada que “El arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar pruebas” (p.38)

Existen diferentes posiciones en cuanto al objeto de la prueba. Algunos sostienen que el objeto de la prueba está en probar los hechos, mientras que para otros la prueba debe recaer sobre las afirmaciones que las partes hacen de esos hechos. En relación al segundo criterio, Carnelutti (1990) emite un concepto de prueba, afirmando que esta es la comprobación de la verdad de una proposición, por tanto según lo indicado sólo se podría hablar de prueba a propósito de alguna cosa que previamente ha sido afirmada, y concluye refiriendo que son las partes quienes afirman y es el juez quien comprueba.

En antitética posición a lo expresado, se sostiene que el objeto de la prueba lo constituyen los hechos. En tal sentido Chiovenda (1977), distingue claramente entre hechos y afirmaciones, refiriendo que los hechos de influencia en el proceso civil deben usualmente ser afirmados por las partes, para que de esta forma el juez pueda tenerlos en cuenta. Refiere que estos hechos, habitualmente, deben ser probados por las partes para que así puedan ser consideradas como existentes. Análisis este, aceptado por la mayoría de los doctrinarios y juristas, en base a variados razonamientos y conclusiones.

Antes de conceptuar la prueba, se hace necesario identificar la importancia que tiene la verificación procesal para la sociedad, el juez y las partes. Para la sociedad es importante pues sin su presencia sería imposible la prevención de los delitos, la consecución de los litigios y la seguridad de los derechos, en términos generales no sería aplicable el orden jurídico existente. Respecto al Juez porque a través de las pruebas conoce los hechos de los cuales se derivan los derechos y obligaciones que se discuten en el proceso. Y para las partes, porque del buen o mal uso que se haga de las reglas de la probación pende el éxito o fracaso de sus pretensiones en el proceso.

Para Cabanellas (1998) la prueba es la razón, argumento, declaración, documento u otro medio para demostrar la verdad o la falsedad de los hechos. Menciona Guerrero (2.005) que la prueba es la forma con la que cuentan los funcionarios

Judiciales para reconocer derechos y castigar, estimar o desestimar supuestos de hechos delictivos. Y Alsina (1958) entre varias definiciones, señala que la prueba es la comprobación judicial de la verdad por los medios que la ley establece, acerca de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende.

La valoración o apreciación de la prueba constituye, indudablemente, una operación fundamental en todo proceso y, por tanto, también en el proceso penal de la prueba. Algunos autores la califican de momento culminante y decisivo de la actividad probatoria, consistente en aquella operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que puede deducirse de su contenido. Mediante la misma se trata de determinar la eficacia o influencia que los datos o elementos probatorios aportados al proceso, tendrán en la formación de la convicción del juzgador

La Auditoria Forense, es de hecho, un elemento muy valioso en la aplicación de justicia, y debe por lo tanto ser un proceso legal que se deriva de una serie de protocolos, como son la autorización de una entidad oficial (Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, una Corte Civil o Criminal). Este procedimiento como es de tipo investigativo y lo que se persigue es la judicialización y a la postre la penalización o exoneración, debe ser ejecutado bajo Normas de Auditoria especial y con acatamiento a la Normativa Legal, para evitar cometer errores que por insignificantes que puedan ser, anulen totalmente la investigación y el caso en la Corte o Tribunal de Justicia pueda ser desestimado por un juez.

Existen ciertos principios que el Auditor Forense debe conocer y tomar en consideración al momento de recolectar las evidencias o pruebas obtenidas durante el proceso investigativo de la Auditoria Forense, así como para la emisión del informe de auditoria, como son:

a) Procedencia de la prueba: Será procedente toda prueba que está realizada dentro de los medios previstos por la ley; es decir aquella cuya eficacia o aptitud no se encuentre restringida.

b) Pertinencia de la prueba: Son impertinentes aquellas pruebas que no tienen relación lógica con el hecho a probar y la cuestión discutida en el juicio (therma probanda) o porque, teniéndola, resulta inútil la prueba por tratarse de hechos incontrovertidos, admitidos por ambos litigantes. Una prueba es pertinente cuando versa sobre los hechos articulados por el actor de la demanda o por el demandado en su contestación. Tampoco es pertinente la prueba que versa sobre hechos que han quedado admitidos por las partes.

c) Legalidad de la prueba: Nuestro ordenamiento jurídico penal, de manera genérica ha establecido la exigencia de que toda la evidencia probatoria recabada durante una investigación criminal (desde el inicio de la misma), necesariamente debe ser obtenida con observancia de las garantías fundamentales. Es legal cuando el medio propuesto está permitido en general por la ley.

d) Oportunidad de la prueba: La prueba debe ser presentada dentro de los lapsos establecidos por la ley, es decir el aporte de la misma no debe ser extemporánea.

En la Auditoria forense, las estrategias, procedimientos y métodos investigativos, son especialmente estudiados con el fin de preservar y priorizar el interés público. Un Auditor Interno o Externo, puede tener mucha experiencia en los procesos de evaluación de control interno y de presentación de informes, pero en el campo de investigación de fraudes y delitos requiere conocimientos en el campo judicial, especialmente en el levantamiento de indicios y evidencias, las cuales se deben relacionar con delitos tipificados en los códigos penales, para que fácilmente se puedan convertir en pruebas que requiere la justicia para sus sentencias.

La auditoria forense y la prueba en la actividad sancionatoria de la administración. De las potestades de las que goza la Administración Pública nos interesa destacar en forma especial, a los efectos del presente trabajo de investigación, la potestad sancionatoria, sobre la cual Brewer (1.992) refiere que la misma consiste en "...el poder de sancionar determinadas conductas que contraríen disposiciones de la ley". (p. 72).

Para Rondón (citada por Rojas, 2.004), la potestad sancionatoria de la Administración "...está dirigida a penar la falta del administrado derivada del incumplimiento de una norma legal preexistente, cuya obediencia tutela la administración". (p.33)

En la época actual, tanto la doctrina como la jurisprudencia – nacional y extranjera, han asumido una posición pacífica al admitir que la Administración Pública, al igual que ocurre en los tribunales penales, posee la potestad de sancionar a los particulares o administrados que han vulnerado el orden jurídico establecido. Sin embargo, una parcialidad de la doctrina muestra una particular preocupación por diferenciar esa potestad administrativa sancionatoria de la potestad sancionatoria que clásicamente le ha correspondido a los tribunales penales.

En cuanto a las diferencias de las sanciones en sede administrativa o penal, Rojas (2.004) sostiene que:

Las conductas de los particulares contrarias a los intereses que la Administración Pública tutela, se reprimen por medio de la aplicación de sanciones (en sede administrativa) o de penas (en sede criminal), donde la diferencia fundamental entre unas y otras estriba en que las penas generalmente comprenden medidas privativas de libertad, las cuales no tienen cabida, bajo ningún supuesto, cuando de sanciones administrativas se trata. (p. 31)

En este sentido, es conveniente asentar que, ciertamente, las violaciones al orden jurídico establecido por parte de los particulares, pueden ser objeto del *ius puniendi*, que recae sobre los ilícitos definidos legalmente como penales y, también como infracciones administrativas.

De tal manera que los principios y preceptos que regulan el *ius puniendi* ejercidos por los órganos de la administración, se encuentran sometidos tanto en su parte sustantiva como procedimental del Derecho Administrativo, específicamente a la especialidad que la doctrina a denominado Derecho Administrativo Sancionatorio o Represivo, cuyo objetivo es el estudio de la actividad administrativa sancionatoria del estado, y cuyo propósito es el de disuadir al agente de quebrantar el ordenamiento jurídico establecido, de modo que su propósito no es sólo la aplicación de una sanción.

Al referirse a la potestad sancionatoria en Venezuela, la jurista Sosa (citada por Rojas, 2.004), pone de manifiesto que en la Constitución de 1.961, lo que igualmente resulta aplicable bajo la vigencia de la Constitución de 1.999, el ejercicio de la potestad sancionatoria limita el ejercicio de los derechos individuales, a lo que el estado sobrepone un interés público y social, señalando que esto conlleva a que el objetivo fundamental de la actividad administrativa represiva, no sea la sanción en si, sino evitar que se produzca el daño. En definitiva, admite la autora en comentario, que el objeto y fin fundamental de la actividad represiva, es la de prevenir un daño a los intereses o bienes públicos.

Bajo este contexto, afirma Rojas (2.004), conforme lo hace una parcialidad de la doctrina, que:

El propósito fundamental de la potestad sancionatoria de la Administración Pública va más allá de la mera imposición de una sanción al agente que ha vulnerado el ordenamiento jurídico, pues su fin último es evitar nuevos daños, y ello sería el fundamento axiológico por el

cual una sanción debe ser oportunamente impuesta por el órgano competente. (p. 33)

La actividad administrativa de sanción, se caracteriza por ser una actividad formal de tal manera, que no existe la posibilidad de que se imponga una sanción válida sin la tramitación previa del procedimiento correspondiente. Ahora bien, el hecho de que el procedimiento administrativo sea el instrumento necesario e indispensable para garantizar la eficiencia y la legitimidad del actuar de la Administración Pública impone igualmente, que este procedimiento se lleve a cabo con apego a un conjunto de principios rectores que ordenan la actividad administrativa.

En términos generales existen principios que orientan a los procedimientos administrativos, como son: (a) principio de la legalidad; (b) principio del contradictorio; (c) principio de alegar y producir pruebas; (d) principio de flexibilidad probatoria; (e) principio de imparcialidad; (f) principio de eficacia administrativa; (g) principio inquisitivo; (h) principio de la transparencia administrativa; (i) principio de progresividad. También existen principios especiales del procedimiento Administrativo Sancionatorio, que para efectos de la presente investigación, serán desarrollados con mayor profundidad, especialmente aquellos relativos a las pruebas.

En los actuales momentos la más avanzada doctrina en materia sancionatoria, admite que el ejercicio de la potestad sancionatoria debe informarse de los principios del Derecho Penal, pues, es innegable que es precisamente en esta rama jurídica donde el poder punitivo del estado es más intenso y donde han sido desarrollados con mayor profundidad los principios que informan al Derecho Punitivo.

En cuanto a los principios del Derecho Administrativo Sancionatorio, García y Fernández (citados por Rojas, 2.004), refieren que estos son los mismos que se sistematizan en el Derecho Penal. Igual referencia hace Badell (1.998) quien refiere que con la aplicación de los principios que son propios del Derecho Penal "... se

persigue proteger al particular frente a la potestad sancionatoria, la cual estará sometido al conjunto de garantías que protegen al indiciado en el marco del proceso penal”. (p.133)

También la Jurisprudencia se ha pronunciado reiteradamente con relación a la observancia de los principios generales del proceso penal en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionatorio y disciplinario. La extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, en decisión del 15 de abril de 1.997, admitió la vigencia, en el Derecho Administrativo Sancionatorio, de los principios generales de los ilícitos penales. Criterio que ratificó una vez más, en sentencia de fecha 25 de noviembre de 1.999 de la sala Político Administrativa de la suprimida Corte Suprema de Justicia, con ponencia del magistrado Humberto La Roche (caso de Lotería Internacional de Margarita-Jubene).

De manera pues, que es aceptado por la doctrina y la jurisprudencia, la aplicación de los principios del derecho Penal al derecho Administrativo Sancionatorio. A tal efecto Rojas (2.004), señala como principios Constitucionales y Legales que informan al Derecho Administrativo Sancionatorio, los siguientes:

a) Principio de la legalidad de las faltas y tipicidad de las sanciones: La administración, en el ejercicio de su potestad sancionatoria, se encuentra sujeta a normas de obligatorio cumplimiento, sin que le este permitido castigar hechos que califique de reprochables, ni de imponer sanciones que estime procedentes. Así pues la administración únicamente puede calificar de faltas administrativas, los hechos que estén previstos como tales en la normativa aplicable e imponer la sanción taxativamente fijada para los que resulten probados en el expediente.

Acordes con esta corriente doctrinaria encontramos a Araujo (1.998) y Carretero P y Carretero S (1.995), coincidentes con los conceptos emitidos al señalar, que el principio de legalidad es expresión del principio “**nullum crimen, nulla poena sine**

lege”, es decir que tanto la infracción como la sanción han de estar permitidas y señaladas por la ley.

En cuanto a la aplicación del principio de tipicidad de las sanciones, las tendencias modernas aceptan que dicha aplicación en el Derecho Administrativo sancionador rige de manera atenuada, pues a su parecer, no puede pretenderse que este principio rija con el mismo rigor como en el Derecho Penal, donde lo que está en juego es la libertad del hombre.

De manera tal que en nuestro país, la jurisprudencia en materia referente a este principio, acoge el principio de reserva legal, aunque no en su forma más absoluta, ya que se permite la delegación en la potestad reglamentaria del desarrollo de los tipos de sancionatorios que el legislador prevé.

b) Principio de proporcionalidad: Respecto a este principio, la doctrina coincide, al considerar que este se refiere a que debe haber una total y absoluta correspondencia entre los hechos y las medidas adoptadas, de allí que las sanciones que tienen límites variables (mínimo-máximo) deben ser siempre adecuadas a los fines que las justifican, así como también a los hechos que las motivan.

c) Principio de la irretroactividad de las leyes: Este constituye uno de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, fundamentalmente está conectado al principio de seguridad jurídica, entendido como la confianza y predictibilidad que los administrados pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación del ordenamiento jurídico vigente, consiste entonces, en que la ley sólo puede ser aplicada para el futuro y no para el pasado.

El principio de irretroactividad garantiza que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, salvo cuando imponga menor pena. Esto es que las sanciones administrativas no sólo deben estar establecidas legalmente, sino que

además, la ley deberá ser anterior a los hechos constitutivos de ilícitos administrativos.

d) Principio de presunción de inocencia: Este principio se encuentra consagrado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El principio de presunción de Inocencia, base del sistema general de la libertad, se aplica, sin que exista la menor duda, en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador. Al respecto señala Parejo (Citado por Rojas 2.004) que:

En efecto, este principio no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe considerarse también de aplicación dentro del procedimiento administrativo sancionador, por constituir ambos manifestaciones del ordenamiento punitivo del estado, por lo que se concluye que, la carga de probar los hechos constitutivos de una infracción o ilícito administrativo corresponde a la Administración Pública, sobre la base de una doble certeza: la de los hechos imputados y la de la culpabilidad.(p.167)

El principio de presunción de Inocencia, tiene como nota característica la inversión de la prueba. En tal sentido Badell (citado por Rojas, 2.004), sostiene que este principio "... tiene especial connotación, cual es la inversión de la carga de la prueba: corresponderá a la Contraloría probar, sin ningún tipo de duda, la culpabilidad del sujeto indiciado". (p. 170). Sostiene que si todo sujeto que es sometido a una investigación sancionadora, se considera inocente mientras no se demuestre lo contrario, es lógico que en el curso de la averiguación iniciada, la carga respecto las razones y pruebas de su culpabilidad, corresponderá exclusivamente a la Administración.

Respecto a la carga de la prueba, Carreto, P y Carreto, S (citados por Rojas, 2.004), señalan:

Es necesario que el hecho esté probado; aunque la convicción de la culpabilidad se forme libremente según las reglas de la sana crítica, siempre ha de partirse de algún principio de prueba material que demuestre que el inculpado ha colaborado en el hecho con la conciencia de su ilicitud (...). El principio supone que toda imposición de sanciones debe basarse en la prueba de la comisión del hecho, pues si éste, tal como aparece en el expediente, no es acreedor de sanción, no se podría anular el procedimiento a pretexto de iniciarlo de nuevo para probar mejor (...).

La presunción de inocencia rige ya en el Derecho Sancionador, pues el ejercicio del *ius puniendi* está condicionado (...) a un procedimiento contradictorio. El derecho de la presunción de inocencia comporta que la sanción esté basada en los actos o medios probatorios adecuados y la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia (...)

Por eso la Jurisprudencia dice que la carga de la prueba corresponde a la Administración (...) y que el principio de presunción de inocencia desplaza la carga de la prueba a la Administración, y el relato de los hechos no conlleva presunción de veracidad (...) y debe ser corroborado por los medios de prueba. (p.171)

www.bdigital.ula.ve

El tema de la prueba es de tal importancia, que inclusive nuestra Carta Magna elevó a Rango Constitucional el derecho a la prueba, al establecer el “acceder a las pruebas” e instaurar que : “serán nulas las obtenidas mediante violación del debido proceso”. De este enunciado Constitucional se desprende al menos seis derechos:

El derecho a solicitar pruebas

El derecho a tener acceso a las pruebas

El derecho a obtener la prueba por medios lícitos

El derecho a contradecir las pruebas

El derecho a que en la decisión se haga un listado de las pruebas que le sirvieron de base, explicando porque se consideran o se desechan valorándolas conforme al sistema establecido previamente en la ley.

Los derechos reseñados anteriormente en cuanto a las pruebas, deben ser respetadas por el Órgano de Control Fiscal, desde el inicio, en el curso y en la

decisión del Procedimiento de Determinación de Responsabilidad, so pena de que sea viciado de nulidad.

Con base a lo anteriormente expuesto es que se considera la necesidad de la Auditoría Forense para los Órganos de Control Fiscal, pues es esta herramienta la que proveerá las técnicas y procedimientos adecuados para la recolección de las pruebas como apoyo en el ámbito penal y en el de determinación de responsabilidades, y provee además al auditor gubernamental la normativa jurídica a ser considerada para la recolección de las pruebas que le servirán de base para la sanción y juzgamiento de los delitos detectados.

Bases Legales de la Investigación

El Sometimiento a la Legalidad por parte del Órgano de Control Fiscal en la Práctica de la Auditoría Forense.

Según Lares Martínez (1.988), el principio de legalidad administrativa puede ser enunciado así “Todos los actos emanados de los órganos del poder público deben realizarse en completa armonía con las reglas del derecho” (p.177). Es decir que dicho principio aplicado a la administración, impone a las autoridades administrativas la obligación de ceñir todas sus decisiones y actuaciones a lo que se ha llamado el “bloque jurídico”, esto es, el conjunto de las reglas jurídicas preestablecidas, contenidas en la Constitución, las leyes normativas, los decretos leyes, los tratados, los reglamentos, las ordenanzas y demás fuentes escritas del derecho, y los principios no escritos que informan el ordenamiento jurídico.

La Constitución Venezolana, señala que Venezuela es un Estado Social de Derecho, en razón de lo cual tanto particulares como los servidores públicos son responsables por infringir la Constitución y las leyes e igualmente los últimos, lo son por omisión y extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

El Principio de legalidad juega un papel crucial en el control de la actividad administrativa, pues ésta como ninguna otra, se encuentra sometida al imperio de la ley.

El procedimiento a llevarse a cabo por parte del Órgano de Control Fiscal durante la práctica de la Auditoría Forense es de tipo investigativo, y sus resultados pueden conllevar a la apertura de un proceso judicial o de determinación de responsabilidad administrativa, y por ende a la penalización o sanción del hecho delictivo que se determine. Por tanto este debe ser ejecutado bajo el respeto de preceptos Constitucionales y de las leyes y principios existentes; tanto en materia jurídica, como son los códigos y leyes que hagan referencia al citado hecho delictivo, como en materia contable o de auditoría en cuanto al acatamiento de Principios Contables de Aceptación General y a las Normas de Auditoría existentes.

Bases Legales en Materia Contable para un Modelo de Auditoría Forense

De acuerdo a el estudio realizado a la normativa legal vigente en Venezuela, relativa a el ejercicio del Control Fiscal y los tipos de auditoría practicados para llevar a cabo la actividad fiscalizadora del Estado, no se han concebido hasta ahora normas específicas relativas a la practica de la auditoría forense, por lo que a los fines de establecer un Modelo de Auditoría Forense que sirva de herramienta a los Órganos de Control Fiscal como medio para disminuir la impunidad en los delitos de fraude y corrupción, se ha considerado conveniente tomar como bases legales de aplicación de forma extensiva en lo que sea pertinente : (a) los Principios Contables de Aceptación General (PCGA); (b) Normas de auditoría de aceptación general actuales (NAGA`S) ; (c) Normas Internacionales de Auditoría(NIA`S) ; (d) Declaración Estandar de Auditorias (SAS); (e) Normas Generales de Auditoría de Estado (f) Normas Generales de Contabilidad del Sector Publico (g) Normas Generales de Control Interno (h) Normas para el funcionamiento Coordinado de los sistemas de

Control Externo e Interno, dictadas las cuatro ultimas por la Contraloría General de la República.

Existen normas que el auditor debe acatar en el transcurso del trabajo de auditoria, y estas son especificas a la materia contable. Las que guardan relación con presente investigación se señalan a continuación:

Principios de contabilidad generalmente aceptados: En nuestro país la profesión de la contaduría pública, se rige como en otros países, por normas y principios de contabilidad generalmente aceptados por los entes involucrados en operaciones y eventos financieros.

Los principios contables se refieren a conceptos básicos o conjuntos de proposiciones, directrices a las que debe subordinarse todo desarrollo posterior. Su misión es la de establecer delimitaciones en los entes económicos, las bases de la cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera.

Estos principios de Aceptación General (PCGA) se encuentran agrupados en las siguientes categorías: 1.- Principio Fundamental o Postulado Básico (Principio de equidad). 2.- Principios de Fondo o de Valuación (Principio devengado, Principio de valuación al costo, Principio de realización).3.-Principios que hacen a las cualidades de la información (Principio de objetividad, Principio de exposición, Principio de prudencia, Principio de uniformidad, Principio de materialidad). 4.- Principios dados por el medio socioeconómico (Principio de ente, Principio de bienes económicos, Principio de empresa en marcha, Principio de moneda de cuenta, Principio de ejercicio).

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados incluye no solamente guías de aplicación general, sino también prácticas y procedimientos detallados, estos

convencionalismos, reglas y procedimientos proporcionan una base para medir la presentación financiera.

En cuanto a Venezuela, tales principios se encuentran establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0), creados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

Estos principios han sido elaborados tomando en cuenta los postulados o principios básicos para que la información financiera de la contabilidad logre el objetivo de ser útil al momento de tomar decisiones, se dividen en tres categorías distintas:

- A) Supuestos derivados del ambiente económico: entidad, énfasis en el aspecto económico, cuantificación y unidad de medida.
- B) Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan: valor histórico original, dualidad económica, negocio en marcha o continuidad, realización contable, periodo contable y conservatismo.
- C) Principios generales que debe reunir la información: objetividad, importancia relativa, comparabilidad, y revelación suficiente.

De igual manera, la Declaración de Principios Contables N° 0 (DPC 0) establece los criterios para la aplicación supletoria de otros pronunciamientos, en los cuales rigen en primer lugar las Normas Internacionales de Contabilidad (Nics), promulgadas por la Internacional Accounting Standards Board (IASB), luego siguen los boletines, circulares emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), continúan los pronunciamientos denominados (FAS), emitidos por la Financial Accounting Standards Board (FASB) y luego los pronunciamientos emitidos por países latinoamericano cuya situación económica y coyuntural mantenga similitud con Venezuela.

La Contraloría General de la República de Venezuela como órgano rector de los sistemas de control externo e interno de la Administración Pública Nacional,

Centralizada y Descentralizada, dictó las normas Normas Generales de Contabilidad del Sector Público, destacando en el Capítulo II Artículo 4° los Principios de Contabilidad del Sector Público.

Este artículo señala que, los sistemas de contabilidad del Sector Público deberán sujetarse a los siguientes principios:

1.- Entidad: Debe definirse claramente la entidad contable, la cual está constituida por la unidad económica identificable, con o sin personalidad jurídica y con presupuesto propio, creada para cumplir determinadas metas y objetivos, conforme al ordenamiento jurídico que la origina.

2.-Continuidad: Se presume que toda entidad contable realiza una actividad continua con proyección de futuro, excepto que su instrumento jurídico de creación limite su existencia a un plazo determinado o la extienda solamente, por el tiempo que requiera, al cumplimiento de un objetivo específico.

3.-Registro: Los hechos contables deben reconocerse y registrarse oportunamente, de una sola vez, en orden cronológico, consecutivo, sin que existan vacíos u omisiones en la información y en moneda de curso legal, conforme a los sistemas, métodos y procedimientos que se estimen adecuados, a fin de garantizar la coherencia de la información.

4.-Periodo contable: La situación financiera y los resultados de las operaciones de los entes deben presentarse en forma periódica y por lapsos iguales a un año coincidente con el ejercicio fiscal, salvo el primer período que pudiera tener una duración menor, a los efectos de hacer posible la comparación de los datos de un ejercicio con otro. La información contable deberá indicar claramente el período a que se refiere.

5.-Revelación suficiente: Los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible toda la información necesaria que exprese los resultados y la situación económica financiera del ente, de manera tal que facilite a los usuarios la toma de decisiones pertinentes, igualmente, deben revelarse las políticas contables más importantes seguidas por el ente.

6.-Importancia Relativa: La información procesada y presentada por la contabilidad incluirá aquellos aspectos cuya revelación sea importante. Una partida contable tendrá importancia relativa cuando un cambio en su presentación, evaluación, y descripción en cualquiera de sus elementos, pudiera modificar el análisis o la toma de decisiones basadas en los estados financieros. La aplicación de este principio no podrá implicar en ningún caso la trasgresión de normas legales.

7.-Prudencia: Al efectuar el registro de una transacción o hecho financiero se debe adoptar la alternativa que ofrezca resultados más prudentes o conservadores. Se deben contabilizar los ingresos y gastos efectivamente realizados, así como también los gastos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales.

8.- Uniformidad: El registro contable y los estados financieros deben elaborarse mediante la aplicación en el tiempo de los mismos principios, políticas, normas y procedimientos de contabilidad, a los fines de que la información sea comparable. Todo cambio de importancia será revelado mediante notas a los estados financieros que expongan la naturaleza y razones del mismo y cuantifiquen sus efectos.

9.- Precio de adquisición: Los bienes, derechos y obligaciones se deben registrar al valor original de adquisición, producción, construcción o intercambio, representado por la suma de efectivo pactada o su equivalente, como si se hubiesen adquirido de contado y pagado en efectivo, salvo cuando se autoricen, por los organismos competentes o por disposición legal, otros métodos de valuación alternativos, en cuyo caso deberá revelarse el método de valuación adoptado. Las cifras de los estados

financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos sistemáticamente obtenidos.

10.- Causado y devengado: Los gastos e ingresos serán reconocidos para su registro en el momento en que se causen o se devenguen respectivamente, haya o no movimiento de efectivo. Un gasto se considera causado al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente y un ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una determinada cantidad de recursos.

11.-Unidad y universalidad: La contabilidad fiscal o pública constituirá un sistema único e integral que cubra todas las operaciones financieras de los entes públicos. Se podrán constituir subsistemas de contabilidad para algunas actividades o proyectos siempre y cuando estén debidamente integrados con el sistema principal.

12.-Dualidad económica: Constituirá la representación contable de los recursos de los que dispone el ente público para la realización de sus fines y de las fuentes que originaron dichos recursos.

13.- Registro e imputación presupuestaria: La contabilidad registrará, de acuerdo con el Plan de Cuentas que se prescriba y las normas que al efecto se dicten, la obtención de los ingresos y la ejecución de los gastos autorizados en el presupuesto del ente público, los cuales deberán imputarse a las correspondientes partidas presupuestarias de conformidad con las normas y criterios que establezca la Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE). Las transacciones presupuestarias de gastos deberán registrarse en la contabilidad por el sistema de partida doble en todas sus etapas, es decir, autorización del gasto, establecimiento del compromiso, reconocimiento de la obligación o gasto causado, ordenación o solicitud de pago y extinción de la obligación. Asimismo, las transacciones relativas a los ingresos deberán registrarse en sus etapas, devengado y recaudado. La contabilidad controlará e informará

permanentemente sobre los resultados de la ejecución, comparativamente con las asignaciones presupuestarias.

14.-Correlación de ingresos y gastos: El sistema de contabilidad debe permitir evidenciar la relación entre los gastos realizados y los ingresos necesarios para su financiamiento dentro de un ejercicio. El resultado económico patrimonial del ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos realizados.

15.-Principios contables supletorios: En caso de situaciones no previstas en los anteriores principios, se tomará como marco de referencia los Principios de Contabilidad de Aceptación General emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

El juicio del auditor, relativo a la razonabilidad de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto debe aplicarse dentro del marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin ese marco el auditor no tendría una base uniforme para juzgar la presentación de la situación financiera, los resultados de la operación y los cambios en la situación financiera en los estados financieros.

El auditor debe reconocer sin embargo que puede haber circunstancias poco usuales en que la selección y aplicación de principios de contabilidad específicos, en lugar de principios alternativos, pudieran hacer que los estados financieros tomados en conjunto fueran engañosos. Razones estas que constituyen el punto de partida para la investigación del auditor forense. El no cumplimiento de uno de estos principios acarrea como consecuencia inmediata la localización de un error, el cual puede ser visto como un error de tipo culposo, cuando se verifique que ha sido negligencia o imprudencia del contador, simple desconocimiento o un delito fraudulento amparado en la intención de causarlo.

Los errores, se estima que se producen sin intención, mientras que las irregularidades se producen intencionalmente, de manera que es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores.

El análisis de los principios Contables de General Aceptación, o lo que se desprende de cada uno de ellos, marcan la pauta para el estudio de los puntos débiles o banderas rojas de una organización. Por lo tanto se considera que son sustento indispensable para la realización de la Auditoría Forense.

Normas de auditoría de aceptación general (NAGA`S). Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Normas de auditoría de aceptación general emitidas por la federación del colegio de Contadores Públicos de Venezuela. De acuerdo a la normativa Venezolana, la Federación de Colegio de Contadores de Venezuela ha emitido las Declaraciones sobre Normas y Principios de Auditoría (DNA), que comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir. Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente.

El objeto de esta Normativa es establecer el orden de aplicación supletoria de las normas y procedimientos de auditoría en Venezuela. En la aplicación de las Normas de Auditoría de Aceptación General, los profesionales de la contaduría pública en Venezuela en los casos de auditoría del sector público deben guiarse en primer termino por las normas Generales de Auditoría de Estado, en casos de hechos no

establecidos en dicha normativa, deberán guiarse por la normativa promulgada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitidas y auscultado por intermedio de su Comité Permanente de Normas y Procedimientos de Auditoría: "Declaraciones sobre Normas y Procedimientos de Auditoría DNA" "Publicaciones Técnicas-PT".

Si algún aspecto no es tratado por las normas mencionadas en el párrafo anterior, en tercer lugar y de maneras supletorio, los contadores públicos venezolanos deberán guiarse por las normas internacionales de auditoría (NIAs) promulgadas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), a través de sus comités respectivos.

En caso de aspectos o situaciones no consideradas en los puntos anteriores, la supletoriedad se dará en cuarto lugar, con las normas de auditoría emitidas y publicadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En Quinto lugar y de acuerdo con el mismo criterio de supletoriedad, se aplicaran las normas emitidas por el American Institute of Certified Public Accounts (AIPA) conocidas como SAS y finalmente por las normas de auditoria emitidas en países latinoamericanos con características económicas similares a la de Venezuela.

Entre las normas de auditoría aprobadas y adoptadas en Venezuela por la Federación de contadores públicos, se desarrollarán a efectos de la presente investigación las siguientes:

1.- Norma de auditoria (DNA-0) relativa a la capacidad y personalidad del auditor; organización y ejecución del trabajo de auditoria; y dictamen:

1.1.- Normas relativas a la capacidad y personalidad profesional del auditor

a) El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo un título universitario de contador público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tengan capacidad como auditores.

b) El auditor esta obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.

c) El auditor esta obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

1.2.- Normas sobre organización y ejecución del trabajo:

a) El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.

b) El auditor debe efectuar un estudio y evaluación de control interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoria que va a aplicar.

c) El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente; mediante inspección, observación, confirmación e indagación; para proporcionar una base razonable con el fin de emitir un informe respecto a los estados financieros examinados.

1.3.- Normas Relativas al Dictamen

a) El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

b) A menos que el contador público haga una declaración expresa en contrario, se considerara que él estima que las revelaciones incluidas en las notas los estados financieros, están razonablemente presentadas.

c) El informe debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto; o una opinión: con salvedad, abstención o negación, en estos casos debe indicarse las razones para el tipo de opinión.

d) En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con alguna información financiera, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dicha información financiera. Si se ha realizado algún examen de ella, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.

2.- Norma de auditoria (DNA 06) referente a la Planificación y supervisión

Esta norma establece que el trabajo de auditoria debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión incluyendo la preparación de un programa de auditoria, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

La planificación de una auditoría requiere del desarrollo de una estrategia general para la conducción, el alcance y los resultados esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidades de la planificación de la entidad varían con el tamaño y la complejidad, la experiencia que se tenga y el conocimiento del negocio de la entidad cuyas cuentas va a examinar el contador público, será desde luego anterior a la revisión de las cuentas en si. Para planificar el examen, el auditor deberá conocer, entre otros los siguientes aspectos:

- a) Los asuntos que se relacionen con el negocio de la entidad y la industria en que opera.
- b) Las políticas y procedimientos contables.
- c) La confianza que se espere depositar en los controles internos contables.
- d) Las estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa.
- e) Las partidas de los estados financieros que probablemente requerirán de ajuste.
- f) Las condiciones que puedan requerir la ampliación o modificación de las pruebas de auditoría; condiciones tales como la posibilidad de errores o irregularidades importantes o la existencia de transacciones con partes relacionadas.
- g) La naturaleza de los informes que se espere emitir (por ejemplo, un informe sobre estados financieros consolidados o de consolidación, informes especiales sobre el cumplimiento de estipulaciones contractuales).

Si el auditor tiene ya un buen conocimiento del negocio o compañía porque ha hecho la auditoría correspondiente a los ejercicios anteriores; esta planeación previa a la ejecución misma de la auditoría, se reducirá a la revisión de las circunstancias actuales en comparación con la que ya son de su conocimiento, lo que le pondrá en aptitud de poder proceder desde luego a la aplicación de los procedimientos de la auditoría.

3.- Norma de auditoría (DNA 10) referente a la evidencia comprobatoria

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa que se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan.

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

La evidencia comprobatoria que soporta los estados financieros consiste de la información contable allí contenida y de toda la información disponible que la corrobore.

Los libros de primera entrada, el mayor general y los auxiliares, los correspondientes manuales de contabilidad y los registros informales y memoranda como las hojas de trabajo que soportan la distribución de costos, cálculos y reconciliaciones, constituyen la evidencia de soporte de los estados financieros. La información contable, por sí misma, no puede considerarse soporte suficiente de los estados financieros; además, sin la adecuada atención a la propiedad y exactitud de la información contable allí contenida, no podría soportarse una opinión sobre los estados financieros.

La evidencia comprobatoria que corrobora las aseveraciones incluye la documentación como: cheques, facturas, contratos y actas de reuniones; confirmaciones y otras representaciones escritas de personas calificadas; la

información obtenida por el auditor en indagaciones, observaciones, inspecciones y exámenes físicos y de otra información preparada por, o disponible para, el auditor, que le permite llegar a una conclusión a través de razonamientos lógicos.

El auditor prueba la información contable por medio de análisis y revisión, reproduciendo los pasos seguidos en el proceso contable y elaborando las hojas de trabajo, recalculando las aplicaciones pertinentes y haciendo las reconciliaciones necesarias. En unos registros contables bien concebidos y llevados cuidadosamente, existe una confianza interna, que surge de los procedimientos existentes, que constituye una evidencia persuasiva de que los estados financieros si presentan la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la posición financiera de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general.

El material en forma de documentos, que soporta los asientos hechos en las cuentas y las aseveraciones de los estados financieros, se encuentra normalmente en los archivos de la compañía y está disponible para el examen del auditor. Tanto dentro como fuera de la organización de la compañía existe personal calificado a quien el auditor puede dirigirse. Los activos que llenen una expresión física, se encuentran disponibles para la Inspección del auditor. Pueden observarse las actividades del personal de la compañía; a medida que las observa, ciertos aspectos, como por ejemplo: las condiciones del control interno, le permiten llegar a conclusiones con respecto a la validez de varias aseveraciones de los estados financieros.

Para ser adecuada, la evidencia tiene que ser válida y relevante. La validez de una evidencia depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene, que las generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, están sujetas a importantes excepciones. Si se acepta la posibilidad de importantes excepciones, son de cierta utilidad las siguientes presunciones, que no son mutuamente excluyentes:

- Cuando el material de evidencia puede obtenerse de fuentes independientes, fuera de la entidad, proporcionan una mayor confiabilidad, que si se obtiene únicamente dentro de la misma.

- Cuando la información contable y los estados financieros se producen bajo condiciones satisfactorias de control interno, resultan más confiables que cuando se producen bajo condiciones poco satisfactorias.
- El conocimiento directo del auditor independiente, obtenido a través de exámenes físicos, observación, cálculos e inspección, es más convincente que la información obtenida indirectamente.

El objetivo del auditor es obtener suficiente y competente evidencia comprobatoria que le proporcione una base razonable para formarse una opinión. La cantidad y clases de la evidencia requerida para soportar una opinión, son extremos que debe determinar el auditor aplicando su juicio profesional, después de un cuidadoso estudio de las circunstancias en cada caso particular. En la gran mayoría de las veces, encuentra necesario confiar en evidencia que es más persuasiva que convincente. Tanto las aseveraciones Individuales de los estados financieros, como la afirmación general de que en conjunto presentan la posición financiera, resultados de las operaciones y cambios en su posición financiera de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general, son de tal naturaleza que inclusive un auditor experimentado pocas veces se encuentra totalmente convencido de todos los aspectos de los estados financieros que está examinando.

Típicamente un auditor trabaja dentro de límites económicos; su opinión, para ser económicamente útil, debe formarse dentro de un razonable lapso de tiempo y a un costo también razonable. El auditor debe decidir, una vez más, aplicando su juicio profesional, si la evidencia comprobatoria que tiene disponible, dentro de los límites de tiempo y costo, es suficiente para justificar la expresión de una opinión.

Como regla de orientación, debe existir una relación lógica entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. Al determinar la utilidad de la evidencia, debe darse la debida consideración al riesgo relativo. Sin embargo, la dificultad y el gasto involucrado para probar una partida en particular, no constituye, por sí mismo, una base válida para omitir la prueba.

Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si han logrado los objetivos específicos de la auditoría. Debe ser minucioso en la búsqueda del material de evidencia, e imparcial en su evaluación. Al diseñar procedimientos de auditoría para obtener una evidencia competente, debe reconocer la posibilidad de que los estados financieros pueden que no sean presentados de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general. Al formar su opinión, el auditor debe tomar en consideración la evidencia relevante, bien corrobore o contradiga las aseveraciones de los estados financieros. Si tiene una duda sustancial sobre cualquier aseveración importante, debe abstenerse de formar una opinión hasta que haya obtenido la evidencia comprobatoria suficiente y competente que le elimine aquella duda, o debe expresar una opinión con salvedades, o abstenerse de opinar.

Normas generales de auditoría emitidas por la Contraloría General de la República de Venezuela (CGRV). Con fecha 30 de Abril de 1997 la CGRV, emite la Resolución Número 01-00-00-016, correspondiente a las Normas Generales de Auditoría de Estado, cuya normativa persigue regular las labores de auditoría de Estado para uniformar su marco técnico normativo y maximizar los resultados derivados de su aplicación. A tal fin dispone entre otros, lo siguiente:

El artículo 1° de la norma está dirigida al logro de una labor optima en la realización de auditorías de Estado y compila criterios y principios referentes al desarrollo de la misma , estableciendo un marco técnico normativo para el análisis y la evaluación de la gestión pública y el ejercicio de la actividad técnica del auditor. Están sujetos a su cumplimiento:

1. La Contraloría General de la República.
2. Los órganos de control externo de los Estados y Municipios.
3. El órgano de control al cual se refiere el artículo 148 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
4. Las sociedades de auditores externos y los profesionales independientes contratados para que participen en el proceso de auditoría de Estado.

5. Los órganos de control interno de los organismos y entidades a que se refieren los numerales 1 al 6 del artículo 5° de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Dispone el artículo 2° que a efectos de la norma podrá entenderse por auditoria de Estado, el examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y técnicas efectuadas por los órganos y entes que se señalan en los numerales 1 al 6 del artículo 5° de la Ley, lo cual tendrá por finalidad lo siguientes:

1. Establecer si se han acatado los dispositivos legales y reglamentarios referentes al patrimonio público.
2. Determinar la razonabilidad y exactitud de la información financiera, la aplicación consistente de las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público dictadas por ese órgano contralor, así como la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Determinar el grado en que se ha alcanzado los objetivos previstos con relación a las metas programadas.
4. Conocer el grado de eficiencia, efectividad y economía de la gestión pública.
5. Promover el fortalecimiento del sistema de control interno del organismo o dependencia auditada.

Entre las normas relativas al auditor, se establece en su artículo 6° que su formación profesional, capacidad técnica y experiencia proporcionales al alcance y complejidad de la auditoria que se le haya encomendado. Además la disposición 8va le indica que este será responsable por la opinión que emita con ocasión de las actuaciones que practique. Deberá mantener el debido celo y diligencia profesional, tanto en la ejecución de su trabajo como en la elaboración del informe respectivo.

También el auditor según el artículo citado, deberá mantener absoluta reserva en cuanto a los datos e información relacionados con la auditoría que realiza, incluso luego del cese de sus funciones. Tampoco podrá en ningún caso retener para sí, documentos que por su naturaleza deban permanecer en los archivos de la entidad u organismo.

Referente a la Planificación del trabajo de auditoría, establece la norma en su artículo 13 que la ejecución de la auditoría estará sujeta a una planificación con aplicación de criterios de economía, objetividad, oportunidad y relevancia material, atendiendo a los planteamientos y solicitudes de la Contraloría General de la República y demás organismos y entidades competentes, a las denuncias recibidas, a los resultados de la gestión anterior de inspección y fiscalización, así como a la situación administrativa, importancia, dimensión y áreas críticas de los organismos o entidades.

Antes de la ejecución de la auditoría, señala el artículo 14 que la programación de la auditoría debe hacerse de manera tal que incluya las actividades idóneas dirigidas a conocer la misión del organismo, entidad o dependencia y la normativa legal, reglamentaria o estatutaria que la regula. Esta programación deberá procurar para alcanzar su propósito, que el auditor obtenga un conocimiento integral de los requerimientos en cuanto a enfoque, objetivos, alcance, técnicas, métodos, procedimientos y oportunidad de los trabajos a desarrollar.

Establece la norma en su artículo 15 que el auditor debe poseer formal acreditación ante el respectivo organismo, entidad o dependencia para poder llevar a cabo las labores de auditoría externa o interna. Podrán según el artículo 16 incorporarse al equipo de auditoría, en calidad de apoyo, los profesionales y/o especialistas cuyos conocimientos y experiencia se consideren necesarios para el trabajo que se desarrolla. Los resultados de sus labores se incorporarán en el Informe, o como anexos al mismo, según se considere pertinente.

Según el alcance de la auditoria, establece el artículo 17 que deberá efectuarse una evaluación del control interno del organismo, entidad, dependencia o área objeto de la misma, a fin de determinar su grado de confiabilidad y poder identificar los aspectos críticos que requieran examen exhaustivo, y como consecuencia de ello, establecer la naturaleza, oportunidad, métodos, procedimientos y técnicas aplicables en sus fases ulteriores.

Es de vital importancia que el auditor evalúe el cumplimiento de las leyes, reglamentos y demás normativa aplicable a la entidad y a las operaciones objeto de la auditoria, para dar cumplimiento a la disposición 18 de la norma. Así también deberá evaluar en las auditorias que practique, cuando proceda, el cumplimiento de las normas generales de contabilidad del Sector Público y los principios de contabilidad generalmente aceptados para la presentación de los estados financieros. En este sentido, el análisis de las cuentas deberá proporcionar una base razonable para poder expresar una opinión sobre ellas.

Establece el artículo 20 que el auditor deberá obtener las evidencias suficientes, convincentes y pertinentes, de manera que le permitan tener la certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados; además que sean válidas y confiables; y que exista relación entre éstas y los hechos que se pretenden demostrar, todo ello con el fin de fundamentar razonablemente los juicios, opiniones, conclusiones y recomendaciones que formule. Referente a las evidencias documentales deberán obtenerse en original o en copias debidamente certificadas, en aquellos casos en que se aprecien como pruebas o indicios de hechos generadores de responsabilidad administrativa, civil o penal.

El artículo 21 establece que si en el transcurso de la auditoria se llegara a determinar indicios de la ocurrencia de hechos presuntamente irregulares y que pudieran dar lugar al establecimiento de responsabilidad administrativa, civil y/o

penal, el auditor deberá identificar el efecto de los mismos sobre las operaciones del organismo o dependencia y comunicar en forma inmediata, cuando la situación lo amerite, y previa consulta formal con el supervisor respectivo, a las autoridades de la entidad o dependencia donde se desarrolle la auditoría, para que se adopten las medidas correctivas y se dispongan las demás acciones a que haya lugar.

Cuando se trate de sociedades de auditores externos o profesionales independientes contratados, éstos deberán, además, comunicar tales hechos al órgano de control correspondiente.

Con relación a los papeles de trabajo el artículo 23 señala, que el auditor deberá organizar un registro completo y detallado en forma de papeles de trabajo, los cuales deben estar debidamente agrupados y referenciados, con las evidencias de la auditoría practicada, los cuales, de acuerdo a sus características, formarán parte del archivo permanente o transitorio, según corresponda. Acota además que estos papeles de trabajo pertenecen al órgano de control que practique directamente la auditoría, o al organismo contratante en el caso de las sociedades de auditores o profesionales independientes contratados al efecto.

Una vez finalizada la auditoría, de acuerdo al artículo 25 el auditor deberá presentar en forma escrita el Informe definitivo de Auditoría, el cual debe contener las observaciones o hallazgos, identificando las causas y efectos de los mismos, así como las conclusiones y recomendaciones correspondientes, con señalamiento expreso de que el trabajo ha sido realizado conforme a las Normas Generales de Auditoría de Estado. Este deberá ser firmado por el nivel directivo o gerencial competente para notificar los resultados.

La redacción del informe deberá hacerse según lo establecido en la disposición 26, es decir guardando objetividad, y de manera persuasiva y constructiva. Esta debe

hacerse en forma clara, precisa y concreta; así mismo, deberán insertarse los detalles necesarios, que contribuyan a evitar equívocos y ambigüedades.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 27, su presentación deberá hacerse oportunamente, de manera que la información en él contenida tenga actualidad, utilidad y valor para que las autoridades a quienes corresponda, adopten las medidas inmediatas tendentes a corregir las deficiencias señaladas.

Normas de la Contraloría General de la República de Venezuela relativas al control interno. La Contraloría General del Estado como órgano rector de los sistemas de control interno y externo de la Administración Pública Nacional ha emitido con fecha 30 de Abril de 1997, la Resolución Número 01-00-00-015 relativas a las NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO, señalando en el capítulo II las siguientes disposiciones:

- El artículo 3 refiere que el control interno de cada organismo o entidad debe establecerse conforme a conceptos y principios generalmente aceptados de sistema y estar instituido por las políticas y normas formalmente dictadas, los métodos y procedimientos efectivamente implantados y los recursos humanos, financieros y materiales, cuyo funcionamiento coordinado debe orientarse al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a) Salvaguardar el patrimonio público.
- b) Avalar la exactitud, cabalidad, veracidad y oportunidad de la información presupuestaria, financiera, administrativa y técnica.
- c) Que dicha actividad sea ejercida en Procura de la eficiencia, eficacia, economía y legalidad de los procesos y operaciones institucionales y el sometimiento a las políticas establecidas por las máximas autoridades del organismo o entidad.

- Señala en su Artículo 6 que el control interno contable conforma todo lo atinente a la normativa, procedimientos y mecanismos, concernientes a la protección de los recursos y a la confiabilidad de los registros de las operaciones presupuestarias y financieras, así como a la producción de información atinente a las mismas.

- En cuanto a la forma como el Órgano de Control interno debe llevar a cabo la función de auditoría interna, el artículo 14 señala que esta debe hacerse de conformidad con las disposiciones legales aplicables, las Normas Generales de Auditoría de Estado prescritas por la Contraloría General de la República, las Normas de Control Interno, otros instrumentos reglamentarios y las normas de auditoría de general y convencional aceptación.

Normas internacionales de auditoría (NIA`S). Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 tiene como propósito establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros.

El auditor deberá documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación así como documentar la respuesta a cualquiera de dichos factores. Una auditoría está sujeta al inevitable riesgo de que algunas manifestaciones erróneas que afectan significativamente los estados financieros no sean detectados, aun cuando la auditoría esté planeada y desarrollada adecuadamente de acuerdo a las normas internacionales de auditoría.

La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo.

La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquiriendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

En ese sentido, a efectos de completar el análisis, mencionaremos algunas de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC en forma más reciente y con vigencia a partir de diciembre de 2004.

La primera de ellas, la NIA 315, con vigencia a partir del 15 de diciembre de 2004, tiene por objeto proveer al auditor de pautas para la obtención de un conocimiento de la entidad y su contexto, incluyendo sus controles internos, suficiente para identificar y evaluar el riesgo de afirmaciones falsas en los estados financieros debidas a fraude o error, como para diseñar los correspondientes procedimientos de auditoría.

Básicamente, pretende poner el énfasis en la evaluación de los riesgos derivados de la potencial sensibilidad de la entidad a la existencia de omisiones de significación. Es así que presupone un necesario proceso de discusión interna del equipo de trabajo a cargo del compromiso, donde se debatan especialmente estas circunstancias, con el objeto de identificar las posibilidades reales de ocurrencia de tales hechos en el ámbito de gerencia, situaciones indicativas de prácticas de manipulación de resultados e inclusive la consideración de factores externos que pudieran facilitar tales prácticas.

En el mismo camino, también cobra vigencia en la misma fecha la NIA 330, que se ocupa de los procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación de riesgos. A partir de ella el auditor considerará si las conclusiones derivadas de los procedimientos analíticos son consistentes con aquellas preliminarmente obtenidas a partir del conocimiento del negocio, o tal vez han determinado la existencia de algún riesgo no identificado previamente.

Al mismo tiempo cuando el auditor identifica afirmaciones erróneas, evaluará si pueden ser indicativas de situaciones de fraude, y simultáneamente en que medida las mismas pueden cuestionar la credibilidad de la gerencia, tanto como la de las estructuras de control de la entidad.

Los resultados de los referidos cuestionamientos, tanto a la gerencia como a las restantes estructuras de control, en la medida que se obtuviera evidencia válida y suficiente deberán ser comunicados a las máximas autoridades de la entidad. Sin embargo, la norma también plantea que el auditor deberá considerar el impacto que tendrá para su labor la imposibilidad de obtener evidencia de que los estados contables están libres de afirmaciones derivadas de fraude; y en el mismo camino tendrá en cuenta que la evidencia mencionada puede ser el resultado de un proceso de acumulación de afirmaciones, no verificable a partir de aseveraciones tomadas en forma individual.

Vinculado con lo ya citado de la NIA 330, ésta indica que las omisiones o afirmaciones falsas son de importancia relativa, si pudieran de forma individual o colectiva, influir en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y naturaleza de la omisión o afirmación falsa juzgadas en las circunstancias en que se encuentren dadas. El tamaño o naturaleza de la partida, o la combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Más adelante, agrega que el nivel de importancia relativa, no obstante, no establece un límite por debajo del cual los errores identificados no se consideren importantes cuando se evalúen esos errores y su efecto en el informe del auditor.

Declaración estándar de auditorías (SAS). La Declaración Estándar de Auditoría No. 53 (SAS 53/1988) Responsabilidad del auditor por detectar y reportar errores e irregularidades, es el primer estándar profesional de auditoría que identifica factores específicos de riesgo que deben ser considerados por el auditor cuando valora el potencial del fraude administrativo, luego fue reemplazado por el SAS No. 82 de 1.997 -Consideración del Fraude en una Auditoría de Estados Financieros-, que considera veinticinco factores de riesgo divididos en tres categorías: característica de la administración e influencia sobre el ambiente de control, condiciones de la industria y características de operación y estabilidad financiera

El SAS 99 -Consideración del Fraude en un Resumen de la Intervención del Estado Financiero-, reemplaza al estándar anterior del fraude SAS 82, el cual es eficaz para los estados financieros que se presenten a partir de diciembre 15 de 2002 y trata en su contenido la descripción y características del fraude, la importancia de ejercitar escepticismo profesional, obtención de la información necesaria para identificar los riesgos de la declaración errónea debido al fraude, evidencia y documentación de la intervención, comunicación sobre el fraude a la gerencia y uno

de los cambios más grandes está en el área de desarrollar respuestas apropiados a los riesgos identificados.

Esta norma también establece los requerimientos de un equipo de auditoría, el cual debe:

- a) Discutir en conjunto cómo y dónde los Estados Financieros de la organización pueden ser susceptibles a una declaración errónea material debido al fraude.
- b) Recopilar la información necesaria para identificar los riesgos que puedan dar lugar a una declaración errónea material debido al fraude
- c) Evaluar los programas y los controles de la organización que tratan los riesgos identificados.
- d) Responder a los resultados del gravamen

Leyes que en Materia Jurídica se Vinculan con el Tema Objeto de Estudio

Las disposiciones fundamentales del texto Constitucional, destacan en primer lugar la consagración de los principios de supremacía y fuerza normativa de la Carta Magna, según los cuales ésta es la norma de mayor jerarquía, razón por la cual todos los órganos que ejercen el Poder Público, sin excepción, están sometidos a los principios y disposiciones consagradas en su texto y, por tanto, sus actos pueden ser objeto del "control jurisdiccional de la constitucionalidad", expresado en el artículo 7, que a la letra dice: "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." (p.26)

Se definen con precisión en la Carta Magna los principios que deben fundamentar a la administración pública, los cuales expresan con claridad el nuevo camino que deben seguir los funcionarios que ejerzan el Poder Público, reiterando el sometimiento a la ley y al derecho, esto es, a los principios de la legalidad de la

actividad administrativa, los cuales consagra el artículo 141 constitucional cuando expresa que:

La administración pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho (p.71)

Los delitos de corrupción en la legislación venezolana. Venezuela constituido en un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

Dentro de los mencionados valores, la ética es considerada un valor Constitucional que condiciona la actuación del estado y que impone que los funcionarios que dirigen los órganos que ejercen el poder público atiendan únicamente a los fines públicos y no a intereses particulares. Por tal razón se utiliza como plataforma legal a La Ley Contra la Corrupción que constituye en sí una garantía de ese valor.

Actualmente Venezuela cuenta con la "Ley Contra la Corrupción", la cual entró en vigencia al ser publicada mediante Gaceta Oficial N° 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 N° 3.077 Extraordinario, del 23 de diciembre de 1982.

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.

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

La Corrupción Pública o Corrupción Administrativa, nos lleva siempre a imaginar a un funcionario investido de funciones públicas otorgadas por nuestro ordenamiento

jurídico, quien utiliza el poder que le ha sido atribuido por un tercero para su interés personal.

A fin de definir quienes son considerados funcionarios públicos, 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 Distrito metropolitano 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.

La Ley contra la corrupción, establece en su artículo 6, que los funcionarios y empleados públicos, deberán en la administración de los bienes y recursos públicos regirse por los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad. A tales fines deberán:

- a) Administrar y custodiar el Patrimonio Público con decencia, decoro, probidad y honradez(art.7)
- b) Informar a los ciudadanos sobre la utilización de los bienes y el gasto de los recursos que integran el Patrimonio Público cuya administración les corresponde. (art.9)
- c) Estar al servicio del Estado y no de parcialidad alguna. No podrán destinar el uso de los bienes públicos o los recursos que integran el Patrimonio Público, para favorecer a partidos o proyectos políticos, o a interés económico particular (art. 13)
- d) Administrar los bienes y recursos Públicos con criterios de racionalidad y eficiencia, procurando la disminución del gasto y la mejor utilización de los recursos disponibles en atención de los fines públicos (art. 17)
- e) Utilizar los bienes y recursos públicos para los fines previstos en el presupuesto correspondiente (art. 18)
- f) Ceñir sus actuaciones a las disposiciones del Código de Ética para el funcionario Público. (art. 22).

A los fines de salvaguardar el Patrimonio Público, la Contraloría General de la República, tiene deberes y atribuciones en materia de corrupción, debidamente establecidas en la ley contra la Corrupción (art. 41). Para cumplir con dicho mandato, esta deberá:

- a) Tramitar todo lo referente a la presentación de las declaraciones juradas, a las personas que deben hacerlo, en la oportunidad y condiciones que juzgue necesario.
- b) Enviar al Fiscal General de la republica o los tribunales competentes, toda la documentación que ellos exijan, así como los resultados de cualquier investigación que realice, sobre las acciones y omisiones que causen perjuicio al patrimonio público, o puedan comprometer la responsabilidad penal o civil de las personas sujetes a la ley.
- c) Practicar las investigaciones pertinentes, relativas a la presunción de ocultamiento de enriquecimiento ilícito, por parte de las personas sometidas a la ley.
- d) Investigar lo referente a contrataciones otorgadas a personas jurídicas, cuando en su capital participen directamente, funcionarios públicos o interpuestas personas.

También la ley contra la corrupción, le ratifica a la Contraloría General de la República, la competencia para investigar y fiscalizar, todos los actos que tengan relación con el Patrimonio Público, de conformidad con lo establecido en la Ley de la Contraloría General de la República.

Entre los delitos contemplados en la ley contra la corrupción, tenemos las siguientes tipificaciones:

1.- Enriquecimiento ilícito (artículo 46): Refiere la ley que incurre en enriquecimiento ilícito el funcionario público que ha obtenido en el ejercicio de sus funciones un incremento patrimonial desproporcionado con relación a sus ingresos, y que no pueda justificarlo al requerido y que además este no constituya otro delito.

A los fines de la determinación del enriquecimiento ilícito de las personas sometidas a la Ley, se tomarán en cuenta:

- a) La situación Patrimonial del investigado.
- b) La cuantía de los bienes objeto del enriquecimiento en relación con el importe de sus ingresos y de sus gastos ordinarios.
- c) La ejecución de actos que revelen falta de probidad en el desempeño del cargo y que tengan relación causal con el enriquecimiento.
- d) Las ventajas obtenidas por la ejecución de contratos con alguno de los entes indicados en el artículo 4 de la Ley.

2.- Peculado doloso propio (artículo 52, primera parte): Contempla la ley, que ha incurrido en este tipo de delito cualquiera de las personas señaladas en el artículo 3 de Ley, quien en provecho propio o de otro, se apropie o distraiga los bienes del Patrimonio Público o en poder de algún organismo público, cuya recaudación, administración o custodia tengan por razón de su cargo. Estos será penado con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa del veinte por ciento (20%) al sesenta por ciento (60%) del valor de los bienes objeto del delito.

3.- Peculado doloso impropio (artículo 52, segunda parte): Considera la ley, que incurre en este delito, el agente que, aún cuando no tenga en su poder los bienes, se los apropie o distraiga o contribuya para que estos sean apropiados o distraídos, bien en beneficio propio o ajeno y valiéndose de la facilidad que le proporciona su condición de funcionario público. Igualmente serán penados con prisión de tres (3) a

diez (10) años y multa del veinte por ciento (20%) al sesenta por ciento (60%) del valor de los bienes objeto del delito.

4.- Peculado culposo (artículo 53): De acuerdo a la ley se considera que ha incurrido en este tipo de delito, cualquiera de las personas indicadas en el artículo 3 de la ley que teniendo, por razón de su cargo, la responsabilidad de recaudar, administrar o custodiar, bienes del patrimonio público o en poder de algún órgano o ente público dieran ocasión por imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia de leyes, reglamentos, órdenes o instrucciones, a que se extravíen, pierdan, deterioren o dañen esos bienes. La pena establecida es prisión de seis (6) meses a tres (3) años.

5.- Peculado de uso (artículo 54 primera parte): Incurrir en este tipo de delito, según lo establecido por la ley, el funcionario público que indebidamente, en beneficio particular o para fines contrarios a los previstos en las leyes, reglamentos, resoluciones u órdenes de servicio, utilice o permita que otra persona utilice, bienes del Patrimonio Público o que se encuentren en poder de algún organismo público, o de empresas del estado, cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado. El mismo será penado con prisión de seis meses (6) a cuatro (4) años.

Será sancionada con la misma pena, la persona que con la anuencia del funcionario público, utilice los trabajadores o bienes referidos.

6.- Malversación genérica simple (artículo 56): Establece la ley, que incurre en este delito, el funcionario público que de manera ilegal, diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación distinta a la establecida en el presupuesto, aunque esta fuere destinada en beneficio público. El mismo será penado con prisión de tres (3) meses a tres (3) años, según la gravedad del delito.

7.- Malversación específica (artículo 59): Dispone este artículo, que ha incurrido en este tipo de delito, el funcionario público que excediéndose en las disposiciones presupuestarias y sin observancia de las previsiones legales sobre crédito público, realice gastos o contraiga deudas o compromisos de cualquier naturaleza, que hagan procedentes reclamaciones contra la República o contra alguna de las entidades o instituciones indicadas en el artículo 4 de la ley. La Pena será, prisión de uno (1) a tres (3) años, a excepción de aquellos casos en los cuales el funcionario, a fin de evitar la suspensión de un servicio, haya solicitado y obtenido, 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.

8.- Concusión (artículo 60): Se considera, de acuerdo a la ley, que ha incurrido en el delito de Concusión, el funcionario público que, en abuso de sus funciones, constriñe o induce a alguien a que dé o prometa, para sí mismo o para otro, una suma de dinero o cualquier otra ganancia o dádiva indebida. Este será penado con prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) de la cosa dada o prometida.

9.- Corrupción impropia (artículo 61): Incurrir en este tipo de delito, el funcionario público que por algún acto de sus funciones, reciba, bien para sí mismo o para otro, retribuciones u otra utilidad que no se le deban, o cuya promesa acepte. Este será penado con prisión de uno (1) a cuatro (4) años y multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) de lo recibido o prometido. Será castigado con la misma pena, quien diere o prometiере dinero, retribuciones u otra utilidad indicadas en el mencionado artículo.

10.-Corrupción propia (artículo 62): De acuerdo a la ley, ha incurrido en el delito de Corrupción Propia, aquel funcionario público que reciba o se haga prometer dinero u otra utilidad, bien por sí mismo o mediante otra persona, con el fin de hacer, retardar u omitir algún acto de sus funciones, o para efectuar algún acto contrario al deber mismo que ellas impongan. La pena será, prisión de tres (3) a siete (7) años y multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) del beneficio recibido o prometido.

La prisión será de cuatro (4) a ocho (8) años y la multa de hasta el sesenta (60%), si la conducta ha tenido por efecto:

a) Conferir empleos públicos, subsidios, pensiones u honores, o hacer que se convenga en contratos relacionados con la administración a la que pertenezca el funcionario.

b) Favorecer o causar algún perjuicio o daño a alguna de las partes en procedimiento administrativo o juicio penal, civil o de cualquier otra naturaleza.

Si el responsable de la conducta fuere un juez y de ello resultare una sentencia condenatoria restrictiva de libertad, que exceda de seis (6) meses, la pena de prisión será de cinco (5) a diez (10) años.

Será castigada con la misma pena en cada caso, la persona que se hubiere valido del funcionario público para recibir o hacerse prometer dinero u otra utilidad, y la persona que diere o prometiére el dinero u otra utilidad indicados en este artículo.

El ejercicio del control fiscal venezolano y su ámbito legal. La actividad de Control Fiscal es concebida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela como un sistema, al partir del supuesto de que el estado debe garantizar la satisfacción de las necesidades públicas, pero de igual manera facilitar y vigilar el adecuado suministro de bienes y servicios, esto es, que la eficacia de las acciones de gobierno deben evaluarse, fundamentalmente, en función de su impacto en el bienestar de la sociedad.

En el marco Constitucional del control como función esencial en el manejo de los recursos públicos, nuestra Carta Magna crea el poder ciudadano, como un poder moral, cuya finalidad es la de investigar y sancionar los hechos de la administración, que atentan contra la ética. De acuerdo a lo establecido en el artículo 273, son órganos del Poder Ciudadano: La Defensoría del Pueblo, la Fiscalía General y la Contraloría General de la República.

En lo que respecta a este Poder, inicialmente referido, el texto constitucional, en su artículo 274, al enunciar sus competencias, dispone que:

Los órganos que ejercen el Poder Ciudadano tienen a su cargo, de conformidad con esta Constitución y con 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. (p.117)

Con relación a la Contraloría General de la República, la Constitución de 1999 le ratifica su carácter de órgano de control, al expresar, en el artículo 287, que:

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.(p.122)

Igualmente reguló nuestra Carta Magna, lo referente a las Contralorías Estadales y Municipales, al establecer en el articulado 163 que cada estado tendrá una contraloría cuyas funciones serán ejercer el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes estadales. La disposición

Constitucional regulada en el artículo 176, prevé que corresponde a la Contraloría Municipal ejercer la función contralora.

Mención especial merece el rango Constitucional otorgado a la autonomía de los Órganos de Control Externos, tanto de la república como de los estados, cuestión diferente sucede con las Contralorías Municipales, a las cuales no se les otorgó tal atribución expresa por vía constitucional, cuestión que fue desarrollada por el legislador en la Ley Orgánica de Régimen Municipal. De tal manera que el reconocimiento de la autonomía en el caso de las contralorías municipales, es solo de rango legal.

El ejercicio del control, la vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como el inicio de investigaciones sobre irregularidades contra el patrimonio público, la imposición de reparos y aplicación de las sanciones administrativas a que haya lugar y la solicitud ante el Ministerio Público del ejercicio de las acciones judiciales a que hubiere lugar con motivo de las infracciones y delitos cometidos contra el patrimonio público, son algunas de las facultades atribuidas a la Contraloría General de la Republica, como órgano rector del Control Fiscal Venezolano , en nuestra carta magna en su artículo 289.

En este orden de ideas, el Constituyente de 1999 previó igualmente que la ley determinará lo relativo a la organización y el funcionamiento de la Contraloría General de la República, así como un Sistema Nacional de Control Fiscal, incluyendo en este último a la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional, tal como se lee en los artículos 290 y 291 Constitucionales.

Con la finalidad de dar cumplimiento a los dispositivos Constitucionales, se dicta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal (LOCGR y SNCF), cuyo artículo 1 destaca el objetivo fundamental de la ley, referidos a la regulación en el ejercicio de la función contralora de: La Contraloría General de la República, el Sistema Nacional de Control Fiscal y la participación ciudadana.

Sus facultades se encuentran establecidas en el artículo 2, entre las cuales destacan: efectuar auditorias, inspecciones, fiscalizaciones, exámenes, estudios, análisis e investigaciones de todo tipo y de cualquier naturaleza en los organismos y entidades sujetos a su control, con la finalidad de:

a) Verificar la legalidad, exactitud, sinceridad y corrección de sus operaciones.

b) Evaluar el cumplimiento y los resultados de las políticas y las acciones administrativas.

c) Evaluar la eficacia, eficiencia, economía, calidad e impacto de su gestión.

Asimismo, dicho texto legal en su artículo 4 define el Sistema Nacional de Control Fiscal, al señalar:

A los fines de esta ley, se entiende por Sistema Nacional de Control Fiscal, el conjunto de órganos, estructuras, recursos y procesos que integrados bajo la rectoría de la Contraloría General de la República interactúan coordinadamente a fin de lograr la unidad de dirección de los sistemas y procedimientos de control que coadyuven al logro de los objetivos generales de los distintos entes y organismos sujetos a esta ley así como también al buen funcionamiento de la administración pública. (p.4)

Los objetivos del Sistema Nacional de Control Fiscal, se encuentran señalados en el artículo 23 de la LOCGR y SNCF, dirigidos a:

a) Fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de Gobierno.

b) Lograr la transparencia y la eficacia en el manejo de los recursos del sector público.

c) Establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades a que se refiere su artículo 9, numerales 1 al 11.

La LOCGRySNCF señala expresamente como integrantes del Sistema Nacional de Control Fiscal a:

a) Los órganos de control fiscal indicados en su artículo 26

b) La Superintendencia Nacional de Auditoría Interna.

c) Las máximas autoridades y los niveles directivos y gerenciales de los órganos y entidades a los que se refiere el artículo 9, numerales 1 al 11.

d) Los ciudadanos, en el ejercicio de su derecho a la participación en la función de control de la gestión pública.

En materia de control fiscal, la LOCGRySNCF, en su artículo 26, señala como Órganos competentes para el ejercicio del Control Fiscal a:

1.- La Contraloría General de la República.

2.- La contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos y de los Municipios.

3.- La Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional.

4.- Las unidades de auditoría interna de las entidades a que se refiere su artículo 9, numerales 1 al 11.

Las unidades de auditoría interna son consideradas órganos del Sistema Nacional de Control Fiscal, a tenor de lo establecido en los artículos 24 y 26 de la citada ley. En el ejercicio del control interno, les corresponde expresamente evaluar el sistema del control interno del ente u organismo sujeto a su control, evaluación que incluye:

- El grado de operatividad y eficacia de los sistemas de administración y de información gerencial.
- El examen de los registros y estados financieros, para determinar su pertinencia y confiabilidad.
- La evaluación de la eficiencia, eficacia y economía en el marco de las operaciones realizadas.

Específicamente, dentro del control de gestión podrán realizar auditorías, estudios análisis e investigaciones respecto de las actividades de instituciones y organismos sujetos a su control, para evaluar los planes y programas en cuya ejecución intervengan.

Ejercerán, igualmente, la potestad de investigación y las sancionatorias establecidas en la LOCGRySNCF con respecto al ente u organismo sujeto a su control.

En cuanto al rol de las unidades de auditoría interna, la LOCGRySNCF, establece:

A.- El Objeto: Como objeto del control interno, se señalan en el artículo 35 de la ley, las siguientes funciones:

- Salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público.
- Asegurar el acatamiento de las normas legales.
- Asegurar la obtención de información administrativa, financiera y operativa útil, confiable y oportuna.
- Promover la eficiencia de las operaciones y lograr el cumplimiento de los planes y programas en concordancia con las políticas prescritas y los objetivos propuestos.

B.- Autoridad responsable del Control Interno en los Entes Públicos (Art.36).

Corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada institución u organismo, la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, adecuado a la naturaleza, estructura o fines del ente.

C.- Garantías del Sistema de Control Interno implantado en los Entes Público (Art.38).

El sistema de control interno que se implante en los entes públicos, deberá garantizar que los responsables se aseguren del cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.- Previo a la adquisición de bienes, servicios o la elaboración de contratos:

- Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o, en su caso, a créditos adicionales.
- Que exista disponibilidad presupuestaria.
- Que se haya previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista.
- e) Que los precios sean justos y razonables, salvo las excepciones establecidas en otras leyes.
- f) Que se hubiere cumplido con los términos de la Ley de Licitaciones, en los casos en que sea necesario, y de las demás leyes que sean aplicables.

2.- Antes de proceder a realizar los pagos:

- Que se haya dado cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

- Que estén debidamente imputados a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados.
- Que exista disponibilidad presupuestaria.
- Que se realicen para cumplir compromisos ciertos y debidamente comprobados, salvo que respondan a pago de anticipos contratistas o avances ordenados a funcionarios conforme a las leyes.

Del análisis concatenado de las disposiciones que regulan el sistema de control interno en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, se colige que su objeto es realizar "coordinadamente con el sistema de control interno a cargo de la Contraloría General de la República", las siguientes actividades:

- a) Promover la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos.
- b) Vigilar el acatamiento de las normas legales en las operaciones del Estado.
- c) Garantizar la confiabilidad de la información que se genere sobre los recursos.
- d) 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. Y como contenido y objetivos del sistema de control interno, el artículo 131 del citado texto legal, señala:

- a) Asegurar el acatamiento de las normas legales.
- b) Salvaguardar los recursos que integran el patrimonio público.
- c) Asegurar la obtención de información administrativa, financiera y operativa para la toma de decisiones.
- d) Promover la eficacia de las operaciones.
- e) Lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos, en concordancia con las políticas prescritas y las metas propiciadas.
- f) Garantizar razonablemente la rendición de cuentas.

Todo lo anterior lo plasmó el legislador de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (ley posterior), al definir el control interno como parte del Sistema Nacional de Control Fiscal, analizado en el capítulo III de esa publicación.

Igualmente, la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público en su artículo 135 regula la auditoría interna, verdadera noción de control interno definida como la actividad de examen posterior de los aspectos administrativos y financieros de cada ente u órgano. Consagra la ley bajo análisis que el objetivo de esta actividad de control está constituido por los siguientes aspectos: (a) evaluar la actividad; (b) verificar los datos y (c) elaborar informes contentivos de observaciones, conclusiones, recomendaciones y dictámenes.

También refiere el mencionado artículo, que el órgano encargado de dicha auditoría interna es una unidad especializada, cuyo personal y funciones deben estar desvinculados de las operaciones objeto de control. Estas unidades especializadas la conforman, dentro de las estructuras organizativas de los organismos o entes públicos, las llamadas unidades de auditoría interna.

Asimismo, el artículo 132 de la ley en mención estatuye que el sistema de control interno abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, normativos y de gestión, así como la evaluación de programas y proyectos que deberán estar fundados en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Ahora bien, la eficacia de la gestión administrativa, el cumplimiento de la misión y de los objetivos institucionales, de los planes y programas, de las metas y de la legalidad, es responsabilidad primaria de los directivos y gerentes de la organización. A ellos incumbe, en primer término, el control de la gestión de los organismos que dirigen, para asegurar la productividad y calidad de esa gestión.

La Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, es el órgano encargado de la supervisión, orientación y coordinación del Control Interno, así como de la dirección de la misma de acuerdo a lo establecido en el artículo 138 de la ley.

La Contraloría General de la República, a los fines de llevar a cabo su acción contralora, ha desarrollado la normativa legal que sirve de base para sus actuaciones, entre las cuales se mencionan:

- Normas Generales de Auditoria de Estado
- Normas Generales de Control Interno
- Normas para el funcionamiento coordinado de los Sistemas de Control externo e interno
- Normas Generales de Contabilidad del Sector Público
- Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública
- Reglamento de los concursos para la designación de los titulares de las unidades de auditoria interna de los Órganos del Poder Público Nacional y sus entes descentralizados.
- Resolución mediante la cual se dicta el baremo único que regirá el concurso para la designación del Contralor o Contralora del Estado
- Resolución mediante la cual se dicta el Reglamento sobre los concursos para la designación de los titulares de las Contralorías Municipales y Distritales.
- Publicación N° 19: Bienes Nacionales
- Publicación N° 13: Balance Hacienda Pública Nacional
- Publicación N° 20: Instrucciones y modelos para la Contabilidad Fiscal de los Estados de la República
- Publicación N° 21: Instrucciones y modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República.
- Publicación N° 22: Gasto Público

- Publicación N° 23 y 24: Fondos de Avance a Unidades Básicas y Operativas.

La legalidad de la prueba en el sistema penal venezolano. La naturaleza de las pruebas en nuestra legislación, es de carácter Constitucional. Se consagra en esta el derecho de defensa y con relación a las pruebas, el artículo 49 establece en el ordinal 1° que toda persona tiene el derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga y acceder a las pruebas; además establece que son nulas las pruebas obtenidas mediante la violación del debido proceso.

Señala Morales (2.004) que el proceso tiene como propósito, el servir de instrumento para lograr la realización de la justicia, y que al elevarse el derecho de probar a rango Constitucional, las normas procesales probatorias adquieren relevancia especial, pues como decían los romanos “*idem est non esse aut non probari*” (igual a no probar es carecer del derecho), lo que es significativo para el justiciable ejercer su derecho de probar.

En el proceso penal, se parte de una garantía Constitucional que es la presunción de inocencia, el cual se encuentra regulado en el Ordinal 2° del artículo 49 de nuestra Carta Magna y que establece “toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario” (p. 41). Esto supone que el acusador, quien tiene la carga de la prueba, debe destruir esa presunción de inocencia y probar la imputación objetiva.

También el proceso penal, está signado por un conjunto de principios informantes, los cuales emanan directamente de la Constitución. Estos principios rigen el sistema probatorio, de manera que, en un estado democrático y social de derecho y de justicia, las normas procesales correspondientes a la regulación de tal materia deben contemplarlo, al igual que en la práctica el juez en las etapas probatorias está en la obligación de cumplirlos.

Se abordará en este punto, la descripción y definición de los principios que gran parte de autores contemplan en la teoría general de la prueba judicial, pues de alguna manera expresan elementos que refuerzan el derecho de probar y de defensa. Estos son:

A) Principio de la contradicción: La parte contra la cual se postula, se opone o se aporta una prueba, debe conocerla. La prueba producida no se puede apreciar si no se ha celebrado con audiencia o con conocimiento de esa parte. Al proceso no pueden ingresar pruebas en forma subrepticia, clandestina, o a espaldas de la contraparte. Este principio exige que la prueba se rinda con conocimiento de la otra parte para que tenga oportunidad de hacer valer sus derechos en la ejecución probatoria.

Este principio está íntimamente relacionado con el derecho a la defensa, previsto en los ordinales 2° y 3° del artículo 49 ya citado. El segundo párrafo del art. 397 del Código de procedimiento civil establece lo relativo a las partes, la cual puede oponerse a la admisión de pruebas de la contraparte; lo relativo a la tacha de documentos en los artículos 440 y 443. También el artículo 12 trata lo referente a la prohibición de pruebas secretas practicadas a espalda de las partes o una de ellas y el conocimiento privado del juez sobre los hechos. Hacerlo en secreto estaría violando la garantía Constitucional del debido proceso y por tanto se estaría en la hipótesis de nulidad que configura el artículo 206 del Código de Procedimiento Civil.

B) Principio de congruencia: Tiene que ver con la relación que debe existir entre lo alegado y probado en autos y la valoración que realiza el juez como base de su convicción para dictar su decisión. Se encuentra pautado este principio, en el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC) el cual establece que el juez debe atenerse sólo a lo alegado y probado en autos, no pudiendo sacar elementos de convicción fuera de estos. También esto se encuentra regulado en los artículos 397, 398, 451, 433, 472, 502, 503 del CPC, el cual exige a cada medio de prueba que se promueve se señale el hecho que se desea probar con el.

C) Principio de la carga de la prueba: Este concierne a que en los procesos las partes, llevan sobre si la obligación de demostrar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación invocan. En materia penal, la carga de la prueba, corresponde al estado mismo. En el sistema acusatorio que rige en Venezuela es de competencia exclusiva de la acusación.

D) Principio de la lealtad y probidad probatoria: Las partes no pueden usar los medios de prueba para esconder o desfigurar la realidad, para tratar de conducir al engaño al juez y obtener un beneficio que no les corresponda. En la legislación procesal Venezolana, la conducta de las partes desleales y engañosas son prohibidas, estableciéndose en el artículo 17 del CPC, facultad al juez para sancionar las faltas a la lealtad y probidad en el proceso. En el artículo 170 se estipula la responsabilidad por daños y perjuicios que causaren las partes que actúen en el proceso con temeridad y mala fe.

E) Principio de la preclusividad: Aplicado a las pruebas, se dirá que es la pérdida de oportunidad para promover, impugnar o evacuar pruebas. En el sistema acusatorio Venezolano, se dan un conjunto de pasos previos que implican investigación y probanza, antes de llegar al juicio oral, o sea, que previamente el imputado ha tenido acceso a las pruebas en su contra y ha podido solicitar diligencias probatorias (art. 305 y 306 del Código Orgánico Procesal Penal), sin embargo, excepcionalmente, si se trata de nuevos hechos surgidos en la audiencia oral, se podrá ordenar de oficio a petición de parte, la recepción de cualquier prueba (art. 359 COPP).

F) Principio de libertad probatoria: En protección de la garantía Constitucional del Derecho a la Defensa, las partes deben contar con libertad probatoria para valerse de todos los medios de prueba lícitos, que conlleven a demostrar el delito. La regla es que las partes pueden acudir a cualquiera de los medios que estimen convenientes. Este principio está consagrado en el artículo 198 del COPP, al establecerse que salvo

disposición contraria en la ley, se podrá probar todos los hechos de interés, que conlleven a la correcta solución del caso, utilizando cualquier medio de prueba que no esté prohibida por la ley, y el cual para ser admitido, debe referirse directa o indirectamente al objeto de la investigación y ser útil para el descubrimiento de la verdad.

G) Principio de la legitimidad de la prueba y el respeto a la persona: Este principio tiene que ver, básicamente, con el problema de la “Prueba Ilícita”. Para analizar este aspecto se debe partir de las normas Constitucionales. El artículo 3 consagra como fines del Estado, la defensa y el desarrollo de la persona y su dignidad humana. Por otra parte en el artículo 19 el estado garantiza a las personas, el ejercicio de sus derechos y en el 49 se estatuye el debido proceso y en lo específico de pruebas, dispone que “Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso” (p.41)

Por corolario de estas disposiciones Constitucionales, la prueba tiene que provenir en el respeto de la persona y sus derechos. Puede decirse que prueba lícita es aquella obtenida mediante el debido proceso con respeto a la persona. La disposición 197 del COPP desarrolla este principio al establecer que “los elementos de convicción sólo tendrán valor si han sido obtenidos por un medio lícito e incorporados al proceso conforme a las disposiciones de este Código”. (p. 51). Dispone además que no podrá utilizarse información obtenida bajo tortura, maltrato, coacción, amenaza, engaño, ni la obtenida por otro medio que menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas.

H) Principio de la idoneidad y pertinencia de la prueba: La pertinencia se refiere a la relación que existe entre el medio y el hecho por probar. La idoneidad se refiere a la correspondencia que existe entre el medio, la finalidad de probar y lo permitido por la ley, es decir, que aporte hechos al proceso. Conforme a los artículos 397 y 398 del

CPC es viable la impugnación de las pruebas impertinentes. Debe tenerse cuidado que un medio a pesar de ser idóneo puede resultar impertinente, por cuanto el mismo no aporta hechos al proceso.

I) Principio de la obtención coactiva de los medios de prueba: Este principio en muchas ocasiones tiende a confundirse, y en el proceso de obtención de la prueba muchas veces se incorpora la arbitrariedad. De manera que debe guardarse cuidado, manteniendo en el ejercicio del mismo, las facultades que concede la ley y el respeto a los derechos de la persona. Este principio permite al juez, el allanamiento de inmuebles, el acceso a archivos públicos y privados, a la exhibición de documentos y libros, a imponer ciertas coacciones a las partes y a los testigos para que comparezcan a interrogatorios.

El Capítulo II del título VII del COPP, establece todos los requisitos de la Actividad probatoria:

- Las inspecciones se encuentran reguladas en los artículos del 202 al 209, el objeto de la misma es la verificación de hechos materiales, perceptibles sensorialmente.
- La prueba testimonial conforma los artículos 222 al 236, que regulan lo relativo a los requisitos que debe cumplir dicha prueba, la cual consiste en las declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de las partes y del órgano judicial, a cerca de sus percepciones o realizaciones de hechos pasados o de lo que han oído sobre estos.
- La Experticia se encuentra regulada en los artículos del 237 al 242. Esta se define como el medio de prueba que consiste en la aportación de ciertos elementos técnicos, científicos o artísticos que la persona versada en la materia hace, para que sean apreciados por el juez.

En cuanto a la prueba documental, lo primero que hay que señalar es que esta debe ser regular y lícita. Son requisitos que se infieren del debido proceso y que garantizan un proceso justo. Deben ser aportadas al proceso a través de las formas procesales establecidas en la ley, de suerte que contra quien operan puede ejercer los derechos al contradictorio, al control de la prueba y a la impugnación.

La prueba documental, pública o privada, debe ser presentada o reproducida en el debate oral. Debe tomarse en cuenta, que la prueba debe presentarse en el momento de la acusación (art. 326 del COPP) y en el auto de apertura del juicio se deberá indicar las pruebas admitidas (art. 331 COPP). Conforme al artículo 343 del COPP las partes podrán promover nuevas pruebas con posterioridad a la audiencia preliminar, siempre y cuando no hayan tenido conocimiento. Debe deducirse que estas pruebas deben ser presentadas antes de la audiencia en el debate oral. No obstante, si en el transcurso de la prueba oral surgen nuevos hechos que deben ser aclarados, el tribunal podrá ordenar, de oficio o a petición de parte, la recepción de cualquier prueba.

Por otra parte no se excluye, que la prueba documental, sea objeto de prueba, por ejemplo de la experticia. Esto en caso de que dicha prueba sea desconocida por la parte, o esta alegue su falsedad, para ello se abre la posibilidad de la experticia como herramienta.

Dada la escasa atención que la ley procesal penal presta a la prueba documental, ha de acudir necesariamente, a la ley procesal civil, para suplir las deficiencias en cuanto a la prueba documental. En nuestra legislación se mantienen normas con relación a la prueba documental, el código Civil regula todo lo relativo a su producción como acto e incluso en algunos casos le determina valor probatorio en cuyo caso invade el campo procesal y el Código Procesal Civil que regula estrictamente su aducción al juicio y las incidencias que se pueden presentar.

Es conveniente hacer algunas aclaratorias previas acerca de los documentos públicos y privados. Nuestra legislación en el Código Civil, el artículo 1.357 define al documento público de la siguiente manera "... es aquel que ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública". En cuanto al documento privado nuestra legislación no tiene una definición legal, sin embargo analizando el artículo 1.358 del Código Civil, vemos que el legislador califica como privado aquel que no reúne los requisitos para ser declarado como público.

Entre los requisitos para la eficacia probatoria del documento público, tenemos que en nuestra legislación, se encuentra claramente definido en los artículos 1.359 y 1.360, cuales son los hechos que están amparados de plena fe en el documento público.

Establece en cuanto a la fuerza probatoria del documento público, que el juez debe estar seguro de la autenticidad del documento, para considerarlo como prueba. El artículo 1.359 del Código Civil establece que el documento público hace plena fe mientras no sea declarado falso. Hay allí entonces una presunción de autenticidad. El artículo 1.360 se relaciona con la veracidad de la declaración de los otorgantes acerca de la realización del hecho jurídico a que el instrumento se contrae.

Los documentos privados no valen por si mismo nada, si no son reconocidos por la parte a quien se opone, o tenidos legalmente por reconocidos tal como lo disponen los artículos 1.363 y 1.364 del Código Civil y 444 del Código de procedimiento Civil. El documento privado desprovisto de autenticidad carece de eficacia probatoria, por eso conforme al artículo 445 del Código de Procedimiento Civil, se habla de la firma, es decir se niega o reconoce la firma.

Existen otros tipos de pruebas documentales, tales como:

a) Las copias o reproducciones de instrumentos públicos o privados: Al respecto el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, señala que estos se tendrán como fidedignos si no fueren impugnados por el adversario.

b) Documentos privados sin firma y particulares: En esta categoría se agrupa a los libros de los comerciantes (Diario, Mayor y de Inventario). Estos deben cumplir una serie de requisitos de forma de acuerdo a los artículos del 32 al 37 del Código de Comercio y su valor probatorio se establece en el artículo 38 del mencionado Código.

c) Registros Electrónicos de Datos: Aquí se incluyen los libros que llevan los comerciantes en forma computarizada, los registros financieros y bancarios, las cuentas de entidades públicas. Para ser llevados al proceso como medio de prueba, conforme al artículo 395 del CPC, debe aplicarse la analogía como medio similar o en su defecto el juez deberá definir su forma de promoción y evacuación.

Normativa legal de la prueba en la potestad sancionatoria de la administración. En el ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración, la recaudación de las pruebas constituye parte fundamental del proceso, pues estas serían las razones o argumentos que demuestran la existencia o inexistencia de un hecho, que lleva al convencimiento de quien decide el procedimiento de determinación de responsabilidades de que una persona incurrió o no en un hecho generador de responsabilidad Administrativa, reparo o multa.

Específicamente, las menciones que el procedimiento de determinación de responsabilidades efectúa con respecto a las pruebas son:

A) Requisito esencial para iniciar el procedimiento: Señala el artículo 96 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de

Control Fiscal (LOCGR y SNCF), que el procedimiento solo se puede iniciar si surgieran los elementos de convicción o pruebas que pudieran dar lugar a la formulación de reparo a la declaratoria de responsabilidad o imposición de multas.

Como puede observarse, el legislador le exige al titular del Órgano de Control Fiscal, o a quien tenga la competencia para aperturar el procedimiento que solo puede hacerlo cuando existen elementos de convicción o pruebas, es decir, le exige pruebas que como se señaló anteriormente, son las razones o motivos que sirven para llevarle a quien decide, la certeza sobre los hechos.

Interpretando el artículo mencionado, se puede afirmar que el funcionario competente para abrir el procedimiento solo puede hacerlo cuando tiene la certeza de que el imputado efectivamente cometió el hecho generador de reparo, responsabilidad administrativa o multa, cuando tiene la prueba obtenida a través de los medios probatorios permitidos por la ley. Esta premisa diferencia el actual procedimiento, del establecido en la derogada ley de Contraloría anterior a la vigente, la cual no exigía prueba para abrir el Procedimiento de Responsabilidad Administrativa, solo exigía algún indicio con lo cual era suficiente para su inicio.

Necesario es aclarar, que en la derogada ley, la investigación y el procedimiento para determinar la culpabilidad y sanción se concentraban en un único proceso llamado de Responsabilidad Administrativa. La vigente ley, por el contrario separa el procedimiento para ejercer la potestad investigativa, de la determinación de responsabilidades, así regula la investigación en su Título II, Capítulo I, artículo 77 y siguientes, en el cual por cierto, inserta un artículo el 79, en el cual hace mención especial a las pruebas, al establecer que si en el curso de la investigación se le imputare a alguna persona actos, hechos u omisiones que comprometan su responsabilidad, tendrá inmediatamente acceso al expediente y puede promover todos los medios probatorios necesarios para su defensa; aunque no regula la forma, pero indica que debe hacerse conforme al ordenamiento jurídico, lo cual nos lleva a

señalar que deben aplicarse las normas supletorias en su orden como lo son: la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Código Orgánico Procesal Penal y Código del Procedimiento Civil.

La ley en su artículo 77, cuando enumera los requisitos para ejercer la potestad de investigación no exige prueba, como el artículo 95, solo requiere que a juicio de quien la ejerza “existan méritos suficientes”. En este sentido, es acertado el legislador, puesto que el procedimiento de investigación tiene precisamente entre sus fines realizar actuaciones para verificar la ocurrencia de actos, hechos u omisiones contrarios a una disposición Legal o Sub Legal y termina, con un informe donde se ordena el archivo de las actuaciones o el inicio del Procedimiento de Determinación de Responsabilidades, (en adelante PDRA).

Es decir, la investigación es la que posibilita la recolección de Pruebas que servirían de fundamento para dictar el auto de apertura del PDRA, auto que como ya lo dijimos debe estar fundamentado en pruebas y no en indicios o méritos, no obstante, es fundamental dejar claro que la investigación no es necesariamente un paso previo a la determinación de responsabilidades, porque como taxativamente lo señala el artículo 96 ejusdem, el PDRA puede iniciarse como consecuencia del ejercicio de las funciones de control o de las potestades investigativas, es decir, que igualmente pudiera abrirse el PDRA si una actuación de control fiscal, por ejemplo una auditoria o inspección genera elementos de prueba suficiente que hagan innecesaria la investigación y que se basten por si solo para justificar el PDRA.

Podemos concluir, en este primer punto que el Órgano de Control Fiscal debe tener suficientes pruebas de que el imputado cometió el hecho y que es culpable, tener prueba de los hechos y de la culpabilidad del imputado para dictar el auto de apertura del PDRA, pues de lo contrario debe abstenerse de hacerlo.

Esta conclusión tiene otra consecuencia muy importante, que se observa en el procedimiento, el Órgano de Control no podrá traer nuevas pruebas al proceso salvo las que le sirvieran de base para dictar el auto de apertura, de tal manera, que si al final son insuficientes con base al principio de la presunción de inocencia, tendrá que declarar la no culpabilidad del procesado por insuficiencia de pruebas, aunque este no haya promovido, ni evacuado ninguna prueba a su favor.

La Ley de Contraloría exige en tal sentido, en su artículo 98, que en el auto de apertura se deben indicar “los correspondientes medios Probatorios y las razones que comprometen, presumiblemente, su Responsabilidad” (p.42), exigiendo además describir los hechos imputados y la identificación de los presuntos responsables. Reiterando, en el auto de apertura debe existir Prueba suficiente de los hechos irregulares y de la culpabilidad del autor, el Órgano de Control Fiscal no podrá posteriormente incluir ninguna Prueba para fundamentar su decisión.

No puede señalarse como una nueva oportunidad para presentar pruebas por parte del Órgano de Control Fiscal la señalada en el artículo 101 de la Ley, de dictar auto para mejor proveer, porque como es evidente ello solo puede ocurrir en ocasiones especiales, bajo ciertas condiciones establecidas en el artículo 401 y del Código de Procedimiento Civil, una vez concluido el lapso probatorio, generalmente son para aclarar puntos dudosos u oscuros o complementar las pruebas, pero no para adjuntar novedosas pruebas.

Como último comentario con respecto a la primera mención que sobre las pruebas hace la ley en el procedimiento, destaco, que si bien es cierto que el legislador permite no solo la apertura del procedimiento por iniciativa del Órgano del Control Fiscal, es decir de oficio, que fue el analizado en los párrafos anteriores, también es cierto, que en los casos de apertura por vía de denuncia o a solicitud de cualquier organismo o empleado público, exige igualmente que las mismas sean acompañadas de suficientes pruebas que permitan presumir fundadamente la responsabilidad de

personas determinadas, si ello no ocurre así, no podría abrirse el PDRA, puesto que en el no existe ninguna posibilidad, acto procesal o lapso para que el Órgano de Control Fiscal recabe pruebas, si no las tiene al momento de dictar el auto de apertura, no puede iniciar el procedimiento.

Ahora bien, la solución lógica para el caso de falta de Pruebas en la denuncia, que imposibilita la apertura del PDRA, es que si el órgano de Control Fiscal aprecia algún elemento de mérito en la denuncia, inicie su potestad investigativa, y si en la investigación recolecta prueba, podrá hincar con base a ellas el PDRA.

B) Indicación de las pruebas: El artículo 99 de la ley señala que en los “quince días hábiles siguientes a la fecha de notificación del auto de apertura, los interesados podrán indicar la prueba que producirán en el acto público” (p.42),

En nuestro ordenamiento Jurídico generalmente la prueba tiene cinco momentos:

- 1- Promoción o Proposición de la Prueba.
- 2- Oposición o Impugnación de la Prueba.
- 3- Admisión o recibimiento y ordenación de la Prueba.
- 4- Evacuación.
- 5- Apreciación.

Realizadas las precisiones anteriores pudiéramos afirmar que en el PDRA están definidos claramente solo tres momentos de la prueba: El primero la indicación de la prueba que en este caso es análogo a la promoción de la prueba, que consistirá en señalar o elevar al conocimiento del órgano de Control Fiscal de los medios probatorios que serán utilizados para demostrar los hechos con los cuales pretende probar el no haber cometido un hecho generador de Reparación, Responsabilidad Administrativa o Multa.

Recordemos que las pruebas por las cuales se le imputa, las presenta el órgano de Control Fiscal como fundamento del auto de apertura pues en el procedimiento no puede ni promover, ni evacuar pruebas, los otros momentos de la prueba que aparecen identificados en el PDRA, son la producción de la prueba, que debe equipararse a la evacuación, la cual debe ocurrir en el acto público señalado en el artículo 101.

El tercer momento señalado es de la valoración de la prueba que debe hacerse conforme a las reglas de la sana crítica y si no hay regla legal expresa, que ocurre una vez que en forma oral y pública los interesados expresen los argumentos a su favor, para poder así el mismo día o a mas tardar el día siguiente, a la audiencia oral, dictar la decisión correspondiente por parte de la autoridad competente.

Como puede observarse la Ley de Contraloría al regular el procedimiento no señala absolutamente nada sobre dos momentos importantes de la prueba, las cuales son su admisión y su impugnación. En cuanto al momento de la admisión, destacamos el ilimitado derecho del interesado a utilizar todos los medios probatorios lícitos, lo cual pudiera afectar la celeridad del procedimiento al promover pruebas impertinentes y en cantidades exageradas que no ayudarían a escudriñar la verdad.

Ahora bien, fijados los momentos de las Pruebas en el PDRA, continuando con el análisis del momento “Indicación de las Pruebas”, que como ya indicamos sería la promoción de la prueba, es necesario preguntarse ¿Qué se Prueba?, ¿Con qué se Prueba?, ¿Quién a de Probar? Y ¿Qué se Prueba en el PDRA?.

Al respecto, la Ley de Contraloría en su artículo 100 señala que “se podrán probar todos los hechos y circunstancias de interés para la solución del caso” (p.43). Es evidente que la norma se refiere al imputado, puesto que el órgano de Control fiscal aporta todas sus pruebas en el auto de apertura. En este sentido, el imputado tiene

libertad de probar todos los hechos y circunstancias que considere relevante para su defensa.

Significativo es destacar en este punto que no todos los hechos deben ser objeto de prueba en el PDRA porque pudiera ocurrir que el imputado expresa o tácitamente reconozca alguno de los señalados en el auto de apertura y no promueva ninguna prueba para desvirtuarlo.

En cuanto a que se prueba en el PDRA, establece la Ley de Contraloría en su artículo 100, se puede probar con “cualquier medio de prueba que no esté expresamente prohibido por la Ley” (p. 43). Existe libertad de utilización de medios de prueba, la única limitación es no estar prohibido por la ley.

Los medios de pruebas que pueden utilizarse en el PDRA son:

a- Los Instrumentales, entre los cuales tenemos:

a.1 Los Documentos Públicos.

a.2 Administrativos.

a.3 Privados

b- Los Testimoniales.

c- Experticia.

d- Inspecciones,

En general se pueden utilizar todos los medios de pruebas establecidos en el Código de Procedimiento Civil, Código Orgánico Procesal Penal y otras Leyes.

Respecto a quién prueba, nos ubica en el tema de quien tiene la carga de la prueba en el PDRA, es decir, quien tiene el interés de probar. Como sabemos el PDRA es responsabilidad del órgano de Control Fiscal, quien tiene interés en sancionar a una persona que cometió un hecho generador de Responsabilidad

Administrativa, Reparación o Multa; incurriendo en una infracción administrativa que afecta al Estado Venezolano.

En este sentido es el órgano de Control Fiscal el que tiene la auto – responsabilidad de probar los hechos que le servirán de sustento a su aspiración de sancionar a el imputado que cometió una falta Administrativa. El artículo 98 de la Ley de Contraloría, establece que en el auto de apertura el órgano de Control Fiscal debe indicar “los correspondientes elementos probatorios” y en su artículo 96, al señalar cuando se debe aperturar el PDRA indicando como elemento esencial, la existencia de elementos de convicción o Prueba.

Establece así claramente la Ley a quien le corresponde probar e incluso fija como requisito esencial para que el PDRA se inicie, la existencia de las pruebas, de los hechos y la culpabilidad. Lo sui generis en este procedimiento es que el órgano de Control Fiscal no recaba las pruebas en el PDRA si no antes que él se aperture, es por esta razón que al inicio del artículo 96 se dice “si como consecuencia del ejercicio de Control Fiscal o de las Potestades Investigativas, surgieran elementos de convicción o prueba...” (p.41) , la ley posibilita así que las pruebas se recolecten, ya sea en las actuaciones fiscales como auditoría, inspecciones, fiscalizaciones, etc., o en el ejercicio de las Potestades Investigativas, y estos elementos de convicción o prueba son los que sirven de base para abrir el PDRA.

Si el órgano de Control Fiscal no acumula todas las pruebas necesarias antes del PDRA no debe abrirlo y si lo hace al final debe sobreseer la causa, así la producción de la prueba por parte del órgano de Control Fiscal se genera antes de iniciar el PDRA.

La carga de la prueba se relaciona directamente con la Presunción de Inocencia del imputado, si el órgano de Control Fiscal no suministra suficientes pruebas, el imputado no está obligado a probar nada, puede incluso no hacerlo y ser declarado

inocente si no se presentaron las pruebas suficientes, pertinentes y convincentes. Este derecho formulado en forma negativa implica que el imputado no puede ser tratado como culpable hasta tanto en la decisión no se declare como tal.

Ahora bien, es innegable que el órgano de Control Fiscal tiene la carga de la prueba, pero ello no implica que el imputado no pueda probar, lógicamente que tiene su derecho y la Ley de Contraloría le señala los momentos en que debe hacerlo, el por su parte estará obligado a probar los hechos que alegar a su favor.

Como corolario final de este punto es fundamental precisar que por mandato de la Ley de Contraloría (Art. 85), las diligencias efectuadas por los órganos de Control fiscal incluida la prueba testimonial tiene fuerza probatoria mientras no sean desvirtuadas en el debate judicial, así el órgano de Control Fiscal tiene la carga de la prueba y las que recabe tienen fuerza definitiva en los juicios y se convierten definitivamente en pruebas bases para la sentencia, habiendo ejercido el derecho de las partes a contradecirlas y no hayan sido desvirtuadas.

Finalmente, se destaca como requisito esencial de la indicación de las pruebas para el imputado la necesidad de que en su escrito diga específicamente lo que pretende probar con el medio de prueba solicitado.

Similar carga tiene el órgano de Control Fiscal, solo que en el auto de apertura debe indicar con precisión y detalles, cuales son las pruebas que le sirvieron de base en cada caso para hacer la imputación al procesado, imputar y señalar en forma general las pruebas que le sirvieron de sustento sin especificar para que sirvió cada una, es violación del derecho a la defensa, porque el imputado no sabe cuales son las pruebas precisas que debe contradecir para deslastrarse de los hechos que se le atribuyen, igualmente, falla el imputado en la promoción de las pruebas cuando no indica expresamente qué quiere probar con cada una de ellas.

C) La producción de la prueba en el PDRA: Señala el artículo 99 de la Ley que los interesados podrán indicar las pruebas que se producirán en el acto público a que se refiere el artículo 101, y este artículo dice que vencido los quince días señalados en el artículo 99, se fijará el décimo quinto día hábil siguiente para que los interesados expresen en forma oral y pública los argumentos que consideren le asisten para la mejor defensa de su interés, la ley considera así dos conceptos y momentos diferentes, uno la indicación y otro diferente la producción de la prueba.

D) La valoración de las pruebas en el PDRA: El artículo 102 de la Ley establece que si no existe regla legal expresa para valorar el mérito de las pruebas, el funcionario competente deberá apreciarlos por las reglas de la sana crítica, siempre que no exista regla legal expresa.

La valoración de la prueba, es la apreciación de las pruebas que debe efectuar el funcionario competente para decidir en el PDRA con plena convicción de la certeza de su declaración. La forma como los hechos quedarán demostrados en el proceso, sea precisamente a través de la apreciación que de las pruebas efectúe el funcionario decisor, para posteriormente subsumirlos en una Norma Jurídica y obtener el resultado que define el procedimiento.

El Titular del Órgano de Control Fiscal o su Delegatorio para poder apreciar las pruebas, tendrá que hacer previamente un análisis aislado de cada medio probatorio y después de revisado todos los realizados interpretados y analizados efectuará la valoración correspondiente.

Como puede observarse el artículo 102 no deja totalmente libre al funcionario decisor para apreciar las pruebas, estableciendo como sistema a utilizar el de tarifa legal y el de la sana crítica, pero ordenando una prevalencia obligatoria de aplicación, preferencia de la tarifa legal al momento de valorar las pruebas y solo autorizando aplicar las reglas de la sana crítica cuando escudriña la tarifa legal

Necesario es resaltar, que la ley no se refirió en la valoración a las reglas de la experiencia sino solo a las de la sana crítica, razón por la cual el funcionario decisor, no podrá fundamentar su decisión en las deducciones que pueda extraer producto del examen de múltiples casos. En mi opinión el legislador al establecer la regla legal expresa como primer sistema a utilizar para apreciar las pruebas y acertó en su selección porque asegura una mayor objetividad en la apreciación de las pruebas y su sometimiento a la ley, constituyéndose además en una garantía del derecho a la defensa del imputado, porque conoce cual es el valor que puede asignársele a las pruebas existentes y pueden atacar con facilidad la decisión en caso de no efectuarse adecuadamente.

Igualmente, fue acertado adicionarle el sistema de sana crítica para aplicarlo solo cuando no existiera regla legal expresa porque ello permite siempre tener definido el sistema a aplicar.

E) Las pruebas y la decisión: El artículo 103 de la Ley de Contraloría establece que el “mismo día en que finalice el acto oral y público, la autoridad competente decidirá el mismo día o a más tardar el día siguiente en forma oral y pública”. (p.43)

La norma no dice nada sobre cual debe ser la forma de la decisión, pero por ser la misma un acto administrativo debe cumplir con todos los requisitos exigidos por la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativo (LOPA) para que un acto administrativo tenga validez, los cuales están señalados en su artículo 18, en la cual destacan la motivación de hecho y de derecho del acto dictado.

Precisamente en este punto es donde tienen una importancia inmensa, la valoración de las pruebas, la forma como se haya realizado debe aparecer inscrita claramente en la decisión, estando obligado el funcionario decisor a analizar, juzgar y valorar cada una de las pruebas producidas en el proceso tanto por la parte, como por

el Órgano de Control fiscal, incluso de las que no fueren idóneas expresando con claridad porque las valora o no y con que fundamento, resguardando así el derecho a la defensa del imputado, si el funcionario decisor omite apreciar alguna prueba, incurre en el vicio de silencio de pruebas, lo cual afectaría la validez de la decisión.

Generalmente, los órganos de Control Fiscal ante la poca experiencia que tienen en la toma de estas decisiones, al decidir, efectúan una fundamentación general en las pruebas existente, sin detallar para que utilizaron cada una de ellas, lo cual genera un vicio en la decisión e igualmente, en no muy contados casos no aprecian todas las pruebas y en ambos casos la decisión es anulable.

*Los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Forense como Herramientas al
Control Fiscal*

Los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Forense

Los procedimientos de Auditoría Forense, constituyen el conjunto de técnicas que en forma simultánea se aplican para poder obtener las evidencias suficientes competentes, relevantes y útiles que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense. Ellos involucran la recolección sistemática de datos o evidencias mediante la aplicación de técnicas de investigación reconocidas por la profesión, y que llegado el caso guardan características de calidad que permite que puedan ser presentadas ante la justicia.

Un auditor forense, es un individuo que cuenta con formación y experiencia en una o más disciplinas que pueden ser utilizadas en la ciencia forense. Las disciplinas que normalmente pueden aplicarse incluyen: contabilidad, auditoría, abogacía, sistemas informáticos y otras tecnologías. La Auditoría Forense normalmente involucran la aplicación de habilidades especiales en contabilidad, auditoría, finanzas, métodos

cuantitativos, algunas áreas de las leyes e investigación, y habilidades investigativas para recolectar, analizar y evaluar evidencias e interpretar y comunicar los hallazgos.

El plan estratégico que se utilice en la selección y enfoque de los procedimientos de auditoría, permitirán que la ejecución y el desarrollo de la Auditoría Forense no se aparten de los objetivos fijados.

La selección y aplicación de las técnicas más apropiadas para cada caso, dependen del criterio del auditor y con seguridad serán escogidas las que permitan mostrar con mayor claridad y objetividad la prueba, es decir la evidencia suficiente, competente y pertinente. El auditor forense debe conocer con profundidad sobre técnicas de investigación, criminalística, derecho penal, derecho procesal penal, técnicas de entrevista, entre otras áreas. Para la investigación, el auditor forense se apoya en técnicas de auditoría que le permiten obtener evidencias.

Al desarrollar un plan de auditoría, el auditor deberá considerar los factores que influyen en el riesgo de la auditoría, relacionado con varios o todos los saldos de las cuentas y adquirir un entendimiento de la estructura del control interno.

En síntesis, las técnicas de auditoría son herramientas prácticas de investigación, estudio y evaluación, que utiliza el auditor forense para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada los resultados de su trabajo.

Técnicas de investigación aplicables a la auditoría forense. El conocimiento y experiencia de los auditores forenses, a través de la aplicación de técnicas de auditoría, permiten el desarrollo de destrezas para definir indicadores de fraudes y actos de corrupción. Las técnicas de auditoría no son nuevas, han sido ampliamente divulgadas y aplicadas por los contadores en el ejercicio de la auditoría financiera, y tienen plena aplicación en la auditoría forense.

Para asegurar que la auditoría forense alcance el grado de efectividad necesario, es preciso que quienes la ejecuten, es decir los auditores forenses, estén debidamente capacitados, entrenados y que tengan la suficiente práctica en la materia.

Existen al momento siete técnicas reconocidas por los especialistas en la investigación forense del fraude y actos ilícitos.

a) Examen de documentos públicos e investigación de antecedentes: Al comienzo de una investigación el auditor forense puede llevar a cabo una investigación de antecedentes de un negocio u organización, de sus directivos o gerentes, de los empleados, de las partes relacionadas, sus competidores, y de cualquier otro objetivo de la investigación. El proceso continúa a medida que aparece o se descubre nueva información, o se identifican nuevas personas que ameriten ser investigadas.

Una investigación de antecedentes puede identificar información de valor actual, valor histórico u otra información relevante que sea de interés para el auditor forense. Dicha información puede incluir tanto registros de propiedad de inmuebles como activos personales, registros de negocios o sociedades, registros comerciales, criminales, y hasta operaciones bursátiles de la gerencia o directores de las compañías u organizaciones.

Mediante la revisión de estos registros de carácter público el investigador forense podría llegar a comprender las motivaciones posibles, y los incentivos o presiones para ejecutar un fraude o hecho ilícito.

b) Entrevistas de personas con conocimientos especializados: El propósito principal de una entrevista es recolectar evidencias e información suministradas por testigos. La entrevista puede desarrollarse mediante una investigación. En cada entrevista sucesiva el auditor forense obtiene información sobre el testigo, el objeto de la investigación, y el objetivo de la investigación. Como resultado del proceso de

entrevistas, la información que se obtenga puede derivar en nuevas pistas y áreas a investigar. También pueden identificarse nuevos registros y testigos de valor para la investigación.

c) Fuentes confidenciales: En casi toda organización existen individuos con deseos de colaborar compartiendo información, si la organización puede garantizar el carácter anónimo de la fuente. En muchos casos, se utilizan canales de denuncias implementados para uso de los empleados o partes externas, o se recibe correspondencia anónima. Además, algunos ex empleados pueden brindar valiosa información valiosa al momento de una entrevista de egreso laboral.

Una fuente confidencial de información puede también tener motivos ocultos para brindar información. Ex esposas, socios comerciales, empleados, vecinos, o amigos pueden conocer información aunque las razones detrás de la colaboración que pudieran prestar pueden resultar ambiguas, o responder a sus propias motivaciones, más que al objetivo de una investigación. La fuente confidencial puede proveer información con la intención de desacreditar o humillar al objeto de la investigación. El auditor forense debe evaluar el beneficio de confiar en la información versus el riesgo de daño potencial si se comprobaba más tarde que la información resulta falsa. Un especialista forense que sea prudente en el ejercicio profesional debe mantenerse escéptico ante la información que le brindan distintas fuentes e intentar corroborar la información suministrada por los informantes o fuentes confidenciales, en la medida de las posibilidades.

El auditor forense no debe prometer jamás a un testigo o una fuente de información la confidencialidad absoluta ya que pueden existir instancias judiciales en un proceso posterior que demanden información que revele la fuente.

d) Análisis de evidencia física o electrónica:

El auditor forense tiene una variedad de herramientas a su disposición para analizar evidencia física. Para esto puede aplicar un análisis de huellas dactilares, analizar si existe falsificación de firmas, y falsificación o alteración de documentación. Existen además aplicativos informáticos que permiten la ejecución de procedimientos de investigación como copiado de disco rígido, “disk imaging”, análisis de información financiera y uso o abuso de la computadora.

Los especialistas forenses cuentan con la habilidad de recuperar archivos electrónicos y documentos que hayan sido borrados. Además, cuentan con experiencia aplicando la tecnología informática para analizar un importante número de transacciones, extraer muestras estadísticas, formatear datos, aplicarles rutinas o procedimientos, y examinar asientos contables con el fin de identificar posibles señales de alteración que pudieran afectar los estados financieros.

e) *Surveillance* físico y electrónico: El *Surveillance* o seguimiento y monitoreo se utiliza principalmente para investigar el movimiento de los individuos. La misma técnica podría ser utilizada por el auditor forense para monitorear lugares u objetos, como el área de despachos de un depósito, luego del horario habitual de carga y descarga, y para determinar de este modo si existen movimientos no autorizados de inventarios o bienes de la compañía u organización. También podría recomendarse a la instalación de cámaras de seguridad para determinar si existen movimientos anormales en áreas de riesgo, como los depósitos de inventarios, cajas de efectivo como en los bancos, el área de tesorería u otras áreas.

f) Operaciones encubiertas: Normalmente las fuerzas de seguridad o inteligencia de los estados utilizan o la modalidad de operaciones encubiertas para recolectar información o evidencia. Los investigadores forenses, en algunas circunstancias, también podrían utilizar esta técnica. Mediante el contacto directo entre el profesional encubierto y los individuos sospechosos, se puede obtener evidencia crucial de la fuente principal que aporte los detalles e información que sirvan para esclarecer

hechos ilícitos. En muchas circunstancias, el auditor forense no participaría él mismo de esta técnica, aunque podría recomendar a un cliente la metodología, si fuera efectiva a los fines de una investigación. No obstante, se han dado casos de especialistas forenses que se han puesto en el rol de empleado o contratista “encubierto”, para acercarse a los sospechosos de cometer un fraude o hecho ilícito e identificar y descubrir la documentación necesaria para lograr la evidencia probatoria.

g) Análisis de transacciones financieras: El conocimiento especializado del profesional forense resulta invaluable a la hora de diseñar y aplicar procedimientos analíticos sobre transacciones financieras. Algunos ejemplos de esto abarcan desde asientos contables manuales que no obedecen a operaciones legítimas del negocio, el cálculo de ratios comparativos para analizar tendencias en el negocio, o la revisión de otros esquemas de contabilización que obedezcan a acciones de grupos o áreas de la organización. Además, tanto proveedores como empleados ficticios de la compañía podrían ser descubiertos mediante la revisión de las transacciones, identificándose pagos indebidos o sueldos ficticios.

Ahora bien resulta importante preguntarse ¿En qué se diferencian los procedimientos forenses de los procedimientos de auditoría?

El empleo sistemático de procedimientos forenses a menudo puede descubrir evidencia que puede resultar diferente de aquella evidencia que se descubre mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría

Los auditores forenses tienen experiencia en la recolección, presentación, y preservación de evidencia que pudiera ser presentada en juicio.

El rol del auditor forense es diferente entonces al rol del auditor tradicional. El especialista forense cuenta con ciertas habilidades para detectar el fraude, actos de

corrupción o cualquier otro hecho ilícito. Puede desarrollar un rol importante para asistir al comité de auditoría, al auditor externo, auditor interno, asesor jurídico, profesional de entes reguladores, y otros.

***Las Banderas Rojas: Señales de Riesgo y Alertas Preventivas de Ilícitos
Administrativos***

En el proceso de una Auditoría Forense, se deriva la necesidad de establecer áreas de riesgo, para ello el auditor necesita aplicar las técnicas que le permitan obtener un concepto del sistema de Control Interno y, por ende, establecer las áreas susceptibles o vulnerables de la entidad que se convierten en “banderas rojas”, y que a su vez se constituyen en los criterios de selección básicos para aplicar las técnicas de auditoría, métodos de evaluación que permiten obtener evidencia probatoria y confiable en las cuales basar su opinión y respectivas conclusiones.

El Reconocimiento de las Banderas Rojas y la Habilidad del Auditor Forense

Dentro de las habilidades de un auditor forense, está el reconocimiento de estas banderas rojas, y al respecto LLontop (citado por Ruetter .2.005) señala:

Uno de los factores clave para que la actividad del auditor sea exitosa es el desarrollar la habilidad de distinguir situaciones anómalas, extrañas, inusuales, fuera de lugar, que despierten la sospecha del auditor. En ese momento el auditor habrá detectado una “bandera roja”. Los auditores deben tener conciencia de ellas, conocerlas y saber cómo detectarlas. (p.3)

Características de las Banderas Rojas

En cuanto a las características de estas banderas rojas, el mencionado autor señala que:

- Estas no necesariamente deben ser relevantes, es sólo una alerta para el auditor ante una situación que aprecia extraña o fuera de lugar. Sin embargo la recolección de varias pequeñas “banderas rojas” podría sí estar indicando la presencia de irregularidades.

- Las mismas no establecen la existencia de irregularidades por sí mismas, pero constituyen un alerta para el auditor.

- No se deben anular situaciones por parecer demasiado obvias.

- Cuando se busquen explicaciones para las banderas rojas, el auditor debe hacer hincapié en el análisis, comenzando por las más simples, ya que muchas veces la irregularidad se encubre en el terreno de lo obvio.

Clasificación de las Banderas Rojas

LLontop (citado por Ruetter 2.005) clasifica las llamadas “banderas rojas”, de la siguiente manera:

a) Documentales: Son aquellas que encontramos en documentos, contratos, facturas, correspondencias, etc.

b) Personales: Son aquellas que podemos distinguir respecto de las personas que pueden traducirse en actitudes o comportamientos extraños o inusuales.

c) Del proceso: Son banderas rojas que se dan en los procedimientos administrativos en los que se efectúan gastos.

d) Conceptuales: Son aquellas banderas que necesitan del elemento racional para poder hallarlas, son las que no se derivan de la observación directa de los hechos sino que requieren de un proceso de razonamiento por parte del auditor.

Indicadores de Fraude e Irregularidades

La detección de fraudes e irregularidades puede afectar el normal desarrollo de la auditoría, y la facultad de identificar lo que está fuera de lugar dependerá de aspectos tales como el discernimiento del profesional, su experiencia, conocimientos e incluso su intuición. Por ello, debe estar alerta a algunos indicadores de fraude o hechos ilícitos, como son:

- Disminución de rentabilidad.
- Discrepancia en los registros contables.
- Variaciones excesivas a los presupuestos o contratos.
- Excesiva rotación de personal.
- Falta de comprobantes.
- Adquisiciones innecesarias.
- Directivos que desempeñan funciones de los subalternos.
- Falta de controles y de evidencia de la auditoría.

Este tipo de indicadores debe alertar al auditor sobre la probabilidad de fraude. Si la matriz señala alto riesgo y se presentan este tipo de banderas rojas, el profesional tendrá elementos de juicio suficientes para el enfoque que dará al proceso de auditoría.

La Auditoria Forense y el Fortalecimiento del Control Interno en el Sector Público.

Se estima que la delincuencia está siendo beneficiada por la globalización. Adicionalmente, la velocidad de la globalización está haciendo que la vida de la gente sea menos segura, ya que la difusión de las amenazas mundiales al bienestar supera el ritmo de las medidas para hacerles frente. Por tanto las organizaciones deben generar cambios que adapten su actuación a las nuevas modernidades.

El Control Interno y el Riesgo del Fraude

Respecto al tema del Control Interno y el riesgo al fraude, varios autores entre ellos Cano y Lugo coinciden en afirmar que también los sistemas de control de las organizaciones deben adecuarse a estos cambios, por cuanto: (a) Los riesgos varían (b) Las necesidades son otras y (c) las culturas se transforman, todo ello genera crisis de control al romper los paradigmas.

En los últimos años se han ido introduciendo importantes cambios al concepto de control interno ampliándose primero a “controles clave”, luego a “paquetes de control” y recientemente a “sistemas de control” y ahora es toda una estructura y no un conjunto de reglas.

El mejor método para evitar el fraude es detenerlo antes de que ocurra, para lo cual es necesario crear controles no solo de alerta sino en todos los niveles de la organización. El propósito del control es preservar la existencia de cualquier organización, apoyar su desarrollo y contribuir con los resultados esperados. Sin embargo hay que tener presente que las actividades de prevención tienen que ser proporcionales al riesgo que conlleva.

El riesgo es inherente a la naturaleza de los negocios, son los factores, eventos o exposiciones, internas y externas, que amenazan el logro de los objetivos. La administración debe determinar el nivel del riesgo que es tolerable y esforzarse para mantener el riesgo dentro de esos niveles a través de una genuina reestructuración del sistema de control interno y tener presente que en todas las actividades se deben incluir la mayoría de los riesgos probables como riesgos país, riesgos generales, riesgo de negocio, riesgo de operación, riesgo de información, riesgo tecnológicos entre otros, pero lo más importante es tipificar y medir el riesgo para que no se presenten problemas con el control interno, ya que los controles se establecen para reducir o eliminar las causas del riesgo.

En la tarea de identificación de riesgos desarrollados en una auditoría forense, las clasificaciones o tipologías que pueden presentarse, entre otras son: fraudes, desfalcos, delitos informáticos, fraude contable, sustracción de activos, y en general, delitos económicos y financieros.

Diseño del control interno basado en los riesgos. En la actualidad, diversos autores e inclusive organismos Internacionales, refieren que un efectivo sistema de control interno debe ser diseñado basado en los riesgos y proponen como método, un marco desarrollado en el informe (COSO), emitido por el CONMMITE OF SPONSORING ORGANIZATIONS DE TREADWAY COMMISSION), modelo que es aplicable en una auditoría forense.

El marco integrado de control que plantea el informe, consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- a) Ambiente de control
- b) Evaluación de riesgos
- c) Actividades de control
- d) Información y comunicación
- e) Supervisión

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encarar sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las

comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

Aportes del Auditor Forense a los Sistemas de Control Interno

El auditor forense debe proporcionar un producto adicional a su actividad tradicional de examen de hechos fraudulentos acontecidos, que debe ser uno de los resultados más relevantes en su actividad, esto es dar confianza al funcionamiento de la empresa u organización, para asegurar el cumplimiento de sus objetivos, constituyéndose la función de auditoría forense en un instrumento que apoya a la dirección de la empresa u organización.

En el trabajo del auditor forense se identifican los puntos débiles que tengan la actividad o área examinada, descubriendo de esta manera los problemas que deben ser solucionados. Junto con la identificación del problema, corresponde deducir los riesgos inherentes que se encuentran asociados a dicho problema y para cada uno de ellos, corresponde involucrarse en la definición de medidas que permitan responder a los riesgos detectados.

El examen preliminar que realice el auditor forense debe permitir la identificación de las áreas críticas para el funcionamiento de la empresa, con las cuales, por medio de su actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, pueda agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. De esta manera el auditor puede, además, contribuir a que la organización cumpla con sus objetivos, aportar un

enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Al respecto señala Badillo Jorge (s.f), en el documento titulado Auditoria Forense, que durante la etapa de planificación el auditor debe evaluar el control interno de la organización, lo que le permitirá: a) detectar debilidades de control que podrían permitir se cometa el fraude; b) obtener indicadores de fraude (iniciales o adicionales); y c) efectuar recomendaciones como forma de fortalecer el control interno existente, a fin de prevenir futuros fraudes. También refiere que dentro de las características de una Auditoría Forense, esta sirve de orientación retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y prospectiva a fin de encomendar la implementación de controles preventivos, de detección y corrección, necesarios para evitar en un futuro fraudes financieros.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

El marco metodológico de la presente investigación, en donde se busca obtener la información necesaria para estudiar la importancia de la Auditoría Forense como medio para disminuir la impunidad en los delitos de corrupción y fraude, en función del tratamiento como herramienta por parte de los Órganos de Control Fiscal, así como la proposición de un modelo a aplicar, es la instancia donde se expresan la serie de reglas técnicas y operativas elegidas por el investigador de acuerdo con la naturaleza del problema planteado y las diferentes tareas que se presentaron en el proceso de recolección, organización y análisis de los datos.

En este capítulo se describe el procedimiento empleado en la investigación como vía para el logro de los objetivos propuestos, en función de las características derivadas del problema investigado, destacándose aquí el tipo de investigación, la modalidad y el diseño de la misma así como las técnicas de recolección de la información .

Tipo de Investigación

De acuerdo a los objetivos, esta investigación se considera de tipo descriptiva por cuanto su alcance, basado en la observación directa y en el análisis de los documentos estudiados, pretende describir la situación tal como se presenta en la realidad. Se fundamenta en una investigación tipo descriptiva, ya que además de las características del problema investigado y la descripción de los objetivos; se tomó en cuenta los distintos procedimientos teórico-prácticos, para compilar, presentar y analizar los datos a fin de cumplir con el propósito de la investigación planteada.

Siguiendo a Ramírez (1999), un estudio descriptivo es el que: "describen con mayor precisión, las características de un determinado individuo, situación o grupos, con o sin especificación de hipótesis iniciales acerca de la naturaleza de tales características". (p 84)

Así mismo, Selltiz y Jahoda (1997) define la investigación descriptiva como "los estudios cuyo alcance se extiende hasta la determinación de la frecuencia con que algo ocurre o con la que algo se halla asociado o relacionado con un factor". (p 68).

Modalidad de la Investigación

El tipo de modalidad que se adapta al siguiente estudio es la Investigación Documental. En virtud de la modalidad empleada en la investigación, como indica Balestrini Miriam (1998) en cuanto a que se emplearan una diversidad de técnicas e instrumentos de recolección de la información que contienen principios sistemáticos y normas de carácter práctico, muy rigurosas e indispensables para ser aplicados a los materiales bibliográficos que se consultarán a través de todo el proceso de investigación así como, en la organización del trabajo escrito que se producirá al final del mismo.

El Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (2003), define la Investigación Documental como:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (p.15)

La consideración de la investigación documental en este estudio es porque permite obtener conocimiento a partir del análisis de datos que ya han sido

anteriormente recolectados o analizados en otras investigaciones. Con lo antes señalado, se dice que la investigación es documental debido a que se cumple con lo acotado por Tamayo y Tamayo (1993), en cuanto a que este tipo de investigación "es la que se realiza con base en la revisión de documentos, manuales, revistas, periódicos, actas científicas, conclusiones de simposios y seminarios y/o cualquier tipo de publicación considerado como fuente de información" (p. 130).

En cuanto a la fase de la propuesta del modelo de auditoria forense, puede considerarse como proyectiva, tomando en cuenta lo establecido por Hurtado (1.998), cuando señala que la investigación proyectiva:

Involucra la creación, diseño, elaboración de planes o proyectos. Para que un proyecto se considere investigación proyectiva, la propuesta debe estar fundamentada en un proceso sistemático de búsqueda e indagación que recorre los estadios descriptivos, comparativo, analítico, explicativo y predictivo de la espiral holística. (p.314)

Diseño de la Investigación

Posteriormente de haber seleccionado el tema que se desea investigar y se ha planteado el problema, los cuales son aspectos considerados relevantes, se procede a la selección del diseño de la investigación, a fines de un desarrollo óptimo.

Según Acevedo (1999), define el diseño de la investigación como:

Una estrategia general que adopta el investigador, como forma de abordar un problema determinado, que generalmente se traduce en un esquema o gráfico que permite identificar los pasos que deberá dar para efectuar su estudio (p.231).

Al respecto Sabino (1992), señala que el diseño de la investigación tiene por objeto "proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con

teorías, y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las operaciones necesarias para hacerlo" (p. 88).

Procedimiento para el Desarrollo del Diseño

En búsqueda de información relevante y concreta, el proceso investigativo emplea un diseño para el uso de la información, importante y de gran utilidad en la presente investigación descrito a continuación:

1. Conocer, expresar todo el conjunto de fuentes escritas que puedan ser útil; como por ejemplo libros, folletos, revistas, trabajos de grado, publicaciones periódicas, monografías, documentos en línea y páginas web.
2. Leer todas las fuentes disponibles con un tipo de lectura selectiva, a fin de seleccionar entre todas las fuentes escritas recabadas, aquellas consideradas útiles y necesarias a los fines de la investigación.
3. De las fuentes recopiladas y consideradas útiles, verificar si las fuentes son confiables y relevantes.
4. Analizar el contenido aplicando las técnicas e instrumentos básicos del diseño bibliográfico y elaborar las fichas de trabajo.
5. Ordenar de manera consecutiva la información procesada.
6. Elaborar Conclusiones y Recomendaciones.

Por lo tanto, el diseño de la investigación ayudó a plantear las actividades organizadas adaptándose a la investigación. La estructura metodológica de este tipo de investigación, está en la estrategia de seis etapas, las cuales son las siguientes:

- 1.- Búsqueda de identificación de fuentes escritas, como son: libros folletos, tesis de grado, revistas, periódicos, monografías, entre otros.

2.- Estudio rápido y selectivo del contenido de las fuentes escritas recabadas, a fin de seleccionar aquellas fuentes consideradas útiles y necesarias a los efectos de la investigación.

3.- Análisis de contenido, aplicación de la técnica del subrayado y del fichaje, conducente a la elaboración de los instrumentos básicos del diseño bibliográfico como son las fichas de trabajo mediante los cuales se recaba la información.

4.- Ordenación y clasificación de las fichas de trabajo elaboradas.

5.- Evaluación de los datos o información recabada; verificación si los datos son confiables y relevantes.

6.- Elaboración de conclusiones y redacción del trabajo de grado respectivo.

Técnicas de Recolección de la Información

Luego de haber definido el diseño de la investigación, se hizo necesario, definir también una diversidad de técnicas para recoger la información, los cuales aportan confiabilidad a la investigación, por ser muy rigurosos e indispensables para ser aplicados a los materiales bibliográficos que se consultaron a través de todo el proceso de investigación, así como en la organización del trabajo escrito que se presenta en esta investigación, especialmente en lo relativo al desarrollo y delimitación del momento teórico de la misma.

Para el análisis profundo de las fuentes documentales se utilizaron las técnicas de:

Observación Documental

Este fue el punto de partida en el análisis de las fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos, donde se inicio la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos consultados de interés para esta investigación. Esta lectura inicial fue seguida por varias lecturas más detenidas y

rigurosa de los textos y documentos, a fin de captar sus planteamientos esenciales y aspectos lógicos de sus contenidos y propuestas, a propósito de extraer los datos bibliográficos útiles para el estudio.

Presentación Resumida

La aplicación de la técnica de presentación resumida de un texto o documento, permitió dar cuenta, de manera fiel y en síntesis, acerca de las ideas básicas que contienen las obras consultadas, para de esta manera construir los contenidos teóricos de esta investigación.

Resumen Analítico

Esta técnica se incorporó para descubrir la estructura de los textos consultados y delimitar sus contenidos básicos en función de los datos que se precisaban conocer.

Análisis Crítico

La técnica de análisis crítico de un texto, contiene las dos técnicas anteriores, introduce su evaluación interna, centrada en el desarrollo lógico y la solidez de las ideas seguidas por el autor del mismo.

También, para este trabajo se utilizaron técnicas operacionales desde una dimensión estrictamente técnica, en el manejo de las fuentes documentales que se emplearon, a fin de introducir los procedimientos y protocolos instrumentales de la investigación documental en el manejo de los datos ubicados en éstas, requeridos en la presente investigación las cuales son: subrayado, fichaje bibliográficos, de citas, y notas de referencias bibliográficas y de ampliación de texto, construcción y presentación de índices y trabajos escritos.

CAPITULO IV

MODELO DE AUDITORIA FORENSE

Exposición de Motivos

Los Órganos de Control Fiscal Venezolanos, requieren de aspectos prácticos que les permitan un mejor quehacer en las Auditorias llevadas en su actividad fiscalizadora. En ese contexto la Auditoria Forense es un aporte importante a la conceptualización del Control Fiscal, ya que es una herramienta avanzada en la lucha contra el fraude y la corrupción, y adjunta un modelo practico encaminado a contribuir con un control eficiente sobre el cumplimiento del uso eficaz de los recursos del Estado.

La aplicación de un modelo de Auditoría Forense por parte de los Órganos de Control Fiscal, dependerá de los indicios o alertas de hechos irregulares (banderas rojas, debilidades en el control interno) , que hayan sido detectados en la práctica de la Auditoría Financiera Integral llevada a cabo por dichos Órganos , pues estas señales o alertas , van a contribuir al establecimiento de criterios de coordinación para la aplicación de una metodología, cuyo cabal cumplimiento conduzcan a la obtención de prueba cierta y legal, que permita comprobar la comisión de un delito de tipo fraudulento o de corrupción, que afecten a los recursos y bienes públicos.

El presente Modelo, ha sido diseñado, siguiendo como metodología, los lineamientos establecidos en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA'S), así como en las Normas Internacionales de Auditoría, cuya aplicabilidad se encuentra establecida en la Normativa Venezolana: Declaración de Principios

Contables N° 0 (DPC 0), las Normas de Auditoría General y de Control Interno de la Contraloría General de la República.

De igual forma la aplicación del Modelo de Auditoría Forense, deberá acatar las normativas legales que regulen y tipifiquen los delitos detectados en el proceso de investigación, así como lo relativo a las pruebas que servirán para evidenciar y documentar el acto ilegítimo, de manera tal de no violar ninguno de los principios en ellas establecidas.

En la elaboración del presente modelo, fueron consideradas las diferentes etapas del proceso de auditoría, adaptando cada una de ellas al proceso de Auditoría Forense. También fueron introducidos al modelo, elementos teóricos aportados por la doctrina y desarrollados en los diferentes capítulos de esta investigación, así como los estudios técnicos y recomendaciones hechas por Organismos Internacionales que se han ocupado del tema, tales como la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) y la Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT).

Justificación del Modelo de Auditoría Forense

El diseño del presente Modelo de Auditoría Forense, proporciona un hilo metodológico común, que puede ser aplicado en el contexto de la actividad de auditoría llevada a cabo por los Órganos de Control Fiscal.

El trabajo realizado se concentra en los aspectos metodológicos que permiten la comprobación de delitos que afecten el Patrimonio Público, de manera tal que los Órganos de Control Fiscal complementen sus acciones de control, de investigación y juzgamiento de estos delitos, a fin de evitar su impunidad y asegurar su sanción.

Como resultado de la aplicación de este modelo, se puede obtener la cuantificación de la pérdida, la aportación de elementos claves que permitan una mejor tipificación del delito cometido, el establecimiento de responsabilidades en la autoría y complicidad del delito que se pretende castigar, así como los indicios y pruebas necesarias que justifiquen la apertura de una Averiguación Administrativa o Proceso Judicial.

El propósito del Modelo propuesto, es el de proporcionarle a los Órganos de Control Fiscal, una herramienta más específica, sobre como reconocer el fraude o acto ilícito. Los indicadores específicos de fraude son generalmente difíciles de identificar, sin embargo casi siempre están presentes los indicadores genéricos o “banderas rojas” y los auditores deben confiar en la comprensión de cómo se comete el hecho para reconocer exitosamente estos indicadores.

Mientras que la metodología propuesta en el modelo de Auditoría Forense es más detallada y precisa en cuanto a técnicas para detección de fraudes e ilícitos administrativos y recaudación de pruebas que la metodología usada en los diferentes tipos de auditoría llevadas a cabo por los Órganos de Control Fiscal, corresponde a los Órganos competentes, decidir su aplicación a la luz de las circunstancias tradicionales y legislación nacional; pudiendo adoptarlo, si así lo desean, dentro del contexto de sus respectivos métodos de auditoría, bien sea que se asuma de manera total e independiente dicho modelo, o conjuntamente en coordinación con la metodología existente

Implementación del Modelo de Auditoría Forense

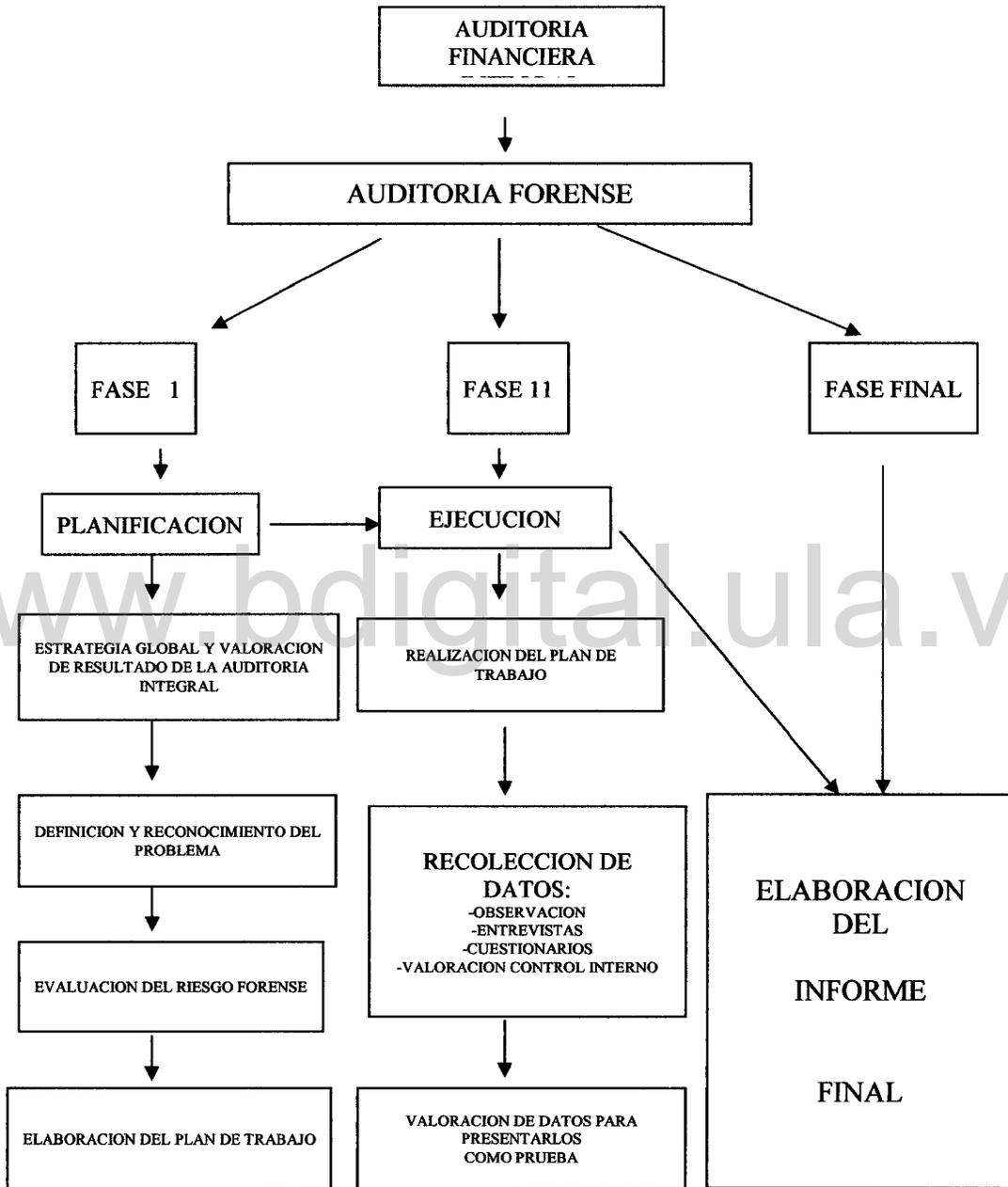
Para la aplicación del Modelo Propuesto por parte de las Unidades de Auditoría Externa o Interna de los Órganos de Control Fiscal, se recomienda que la misma sea aplicada, tomando en cuenta los siguientes criterios:

- El inicio y planificación de la Auditoría Forense podrá derivarse de una Denuncia, por lo cual el Modelo puede ser aplicada en forma inmediata.

- Producto de la Aplicación de una Auditoría Financiera del tipo Integral en su etapa preliminar, cuyo enfoque y objetivos vayan dirigidos al conocimiento del entorno de la entidad, evaluación del Control Interno, y establecimiento de indicadores de posibles focos que hagan presumir la comisión de fraude o algún tipo de delito tipificado en nuestra Legislación como acto de Corrupción. Se procederá a reprogramar la Auditoría y activar la aplicación del Modelo propuesto, bajo el enfoque de una Auditoría del tipo Forense.

www.bdigital.ula.ve

ESTRUCTURA DEL DISEÑO



Análisis del Diseño

Auditoria Financiera Integral

En esta etapa el Órgano de Control fiscal respectivo inicia el proceso de Auditoria Financiera Integral cuyo enfoque y objetivos vayan dirigidos a obtener un diagnóstico más aproximado sobre la situación del ente u órgano auditado, que le permitan la identificación de los probables riesgos, debilidades de control interno, y comisión de posibles fraudes o delitos de corrupción

El auditor seleccionará las técnicas y procedimientos adecuados, que le permitan elaborar el plan de trabajo a aplicar en esta etapa, con miras a aclarar, ampliar y determinar, los objetivos y los cursos de acción que deban tomarse; para instituir las previsiones; establecer condiciones y suposiciones bajo las cuales debe hacerse el trabajo; seleccionar e indicar las áreas para el logro de los objetivos, anticipar los problemas futuros posibles; modificar los planes a la luz de los resultados de la evaluación del riesgo y control interno.

En el análisis del componente “riesgo” por parte de los auditores, deberá hacerse comprender: el riesgo de control, pasando por el riesgo de negocio, hasta el punto de evaluar la probabilidad de riesgo de ilícitos. A fin de identificar posibles acciones que involucran riesgos, el auditor deberá valorar los siguientes aspectos:

1.- Gran dominio del administrador principal o de uno o más de los que le siguen cuando se presentan las siguientes condiciones:

- Consejo de Administración o Directorio que no funciona o es inefectivo.

- Indicadores que señalan que el administrador principal, pasa por alto los más importantes controles internos contables.
- Compensaciones y otras opciones disponibles asociadas a resultados o a transacciones específicas, sobre las que el administrador principal debe incorporar controles.
- Señales de que el personal de finanzas tiene problemas con el administrador principal.
- Alta influencia del administrador principal sobre la organización, en lo que respecta a condiciones y compensaciones de remuneración y su estatus en la misma.

2.- Deterioro en las utilidades, que son señaladas por los siguientes factores:

- Disminución en el volumen y cantidad de ventas., aumento en el riesgo de crédito o ventas bajo el costo.

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

4. Gran dispersión de los locales de la organización, aunada a una alta descentralización administrativa con inadecuados sistemas de información.

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

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

7. Cambios constantes en los auditores externos y asesores legales.

8. Pocos conocimientos en materia de control interno y debilidad del mismo en algunas áreas que requieren reforzamiento, como el caso de:

- Acceso a los procesos de los sistemas de información, y que el equipo periférico no esté controlado adecuadamente.
- Funciones incompatibles en personal clave.

9. Transacciones materiales que pueden involucrar conflictos de interés.

10. Anuncios prematuros sobre resultados o expectativas futuras de operación.

11. Una revisión analítica a los procedimientos descubre fluctuaciones importantes que no pueden ser razonablemente explicadas por ejemplo:

- Cuentas de Balance.
- Interrelaciones financieras u operacionales.
- Variaciones de inventarios físicos.
- Índices de rotación de inventarios.

12. Transacciones importantes y poco usuales, particularmente al cierre del ejercicio, con efectos materiales en las utilidades.

13. Se han efectuado pagos importantes y poco usuales, particularmente al cierre del ejercicio, con efectos materiales en las utilidades.

Luego de valorar y obtener el grado de riesgo, el auditor complementará la matriz, anotando los síntomas o indicadores en que puede haber fraude o actos corruptos. Una vez detectadas las “banderas rojas” que le permitan alertar sobre debilidades del control interno, situaciones irregulares, inusuales, fuera de lugar, el profesional tendrá elementos de juicio suficiente, para enfocar la auditoría bajo la metodología de una Auditoría Forense.

Esta etapa no aplica, para los casos en que la auditoría se inicia producto de una Denuncia interpuesta ante el Órgano de Control Fiscal, pues producto de las pruebas presentadas por el o los denunciantes, la auditoría puede ser planificada desde su inicio como una auditoría Forense.

Auditoría Forense

Fase I: Planificación

Estrategia global y valoración de resultados obtenidos en la auditoría financiera integral. En esta Fase el Auditor desarrollará una estrategia global para la ejecución del trabajo, al igual que deberá establecer un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deberán aplicarse pues de ello dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos. Deberá tomar en consideración para la planificación, los resultados obtenidos en la etapa preliminar, lo que le servirá de orientación en cuanto al plan de trabajo a seguir.

En esta etapa, sobre todo cuando se trata de auditorías practicadas por Órganos fiscalizadores externos a la organización, el auditor deberá tomar conocimiento de los siguientes elementos:

- Actividad de la entidad u organización, sus productos o servicios.
- Dimensión de la organización.
- Estructura administrativa.
- Estados financieros.
- Riesgos inherentes y de control.
- Políticas, procedimientos, presupuestos y planes.
- Ambiente ético de la organización.

En este acercamiento estudia el proceso de control interno de la entidad o área sujeta a investigación, y evalúa el ambiente de control, la valoración de riesgos, las actividades de control, información, comunicación y monitoreo.

En base a los primeros resultados obtenidos, el auditor forense define acciones a seguir, entre las que se destacan:

- 1.- Declaración de objetivos.
- 2.- Descripción de las suposiciones materiales.
- 3.- Descripción de los mecanismos de reporte.
- 4.- Descripción de la fase de recopilación de datos:

- Secuencia de las tareas y actividades
- Funcionario responsable
- Fechas estimadas de iniciación y conclusión.

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

El análisis deberá involucrar a los miembros principales más experimentados del equipo de trabajo, para que intercambien sus opiniones sobre el mecanismo o modo que podría permitir que los estados financieros sean susceptibles de declaraciones falsas significativas, ocasionadas por fraudes o sustracción de activos.

Este análisis deberá hacerse con una mente indagadora, dejando de lado cualquier apreciación u opinión subjetiva, que puedan tener los miembros del equipo de trabajo, acerca de la honestidad e integridad de la gerencia y de los funcionarios. En este análisis se incluyen las siguientes actividades:

• Intercambiar ideas entre los miembros del equipo de trabajo, sobre cómo y dónde podrían los estados financieros de la entidad, ser susceptibles de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude; cómo podría encubrir y perpetrar la gerencia informes financieros fraudulentos; y, de qué manera podría haber una apropiación indebida de los activos de la entidad.

• Considerar las circunstancias que podrían dar indicios de manipulación de los resultados, y de las prácticas que podría seguir la autoridad y otros funcionarios para manipular la información, ocasionando informes fraudulentos.

• Tomar en cuenta factores internos y externos conocidos, que afecten a la entidad y puedan crear un incentivo o una presión para que la gerencia u otros funcionarios cometan fraudes.

• Considerar la participación de la gerencia en la supervisión de los empleados que tengan acceso a dinero efectivo, o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.

• Considerar cualquier cambio inusual inexplicado de conducta o estilo de vida de la gerencia o de los empleados.

• Considerar los procedimientos de auditoría que se podrían elegir, para responder a la susceptibilidad de la entidad a declaraciones falsas significativas en sus estados financieros, por causa de fraudes.

• Tomar en cuenta cualquier acusación o denuncia de fraude que haya llamado la atención al auditor.

Es importante que después del análisis inicial, mientras se planifique la auditoría, los miembros del equipo continúen comunicándose y compartiendo la información obtenida que podría afectar a la ponderación de los riesgos de declaraciones falsas significativas por fraude.

Evaluación del riesgo forense. El riesgo de la auditoría forense como en la auditoría en general, es la incertidumbre. Este consiste en la posibilidad de que los estados financieros o el área que se está investigando, contengan declaraciones falsas o irregularidades no detectadas.

Similar a la auditoría en general, en las etapas de la auditoría forense que se describen en este modelo, los procesos de la auditoría están interrelacionados entre sí y mantienen una secuencia lógica; por ello es que el riesgo de ilícitos también se mide y evalúa en las etapas anteriores: etapa preliminar (Auditoría Financiera Integral), y definición y reconocimiento del problema.

En esta parte de la etapa, el auditor tiene un mayor conocimiento de la entidad o área investigada y debe estar en condiciones de definir las incertidumbres propias de la auditoría. Para este propósito es necesario que evalúe, entre otros, los siguientes factores de riesgo:

- Incentivos o presiones inusuales internos o externos: Relacionados con condiciones operativas de la entidad que amenacen la estabilidad o rendimiento financiero; existencia de presión para que la gerencia cumpla los requerimientos o expectativas de terceros; obligaciones financieras personales que podrían presionar a la gerencia o a los empleados que tengan acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de hurto.
- Oportunidades: Las características de determinados rubros o de las operaciones de la entidad, pueden constituir una oportunidad para presentar informes financieros

fraudulentos; la supervisión de la gerencia es ineficaz; existe una estructura organizacional compleja o inestable; controles insuficientes que podrían aumentar la probabilidad; actitudes; debilidades en el diseño e implementación del sistema de control interno

- Actitudes: Insuficiente comunicación y falta de control de parte de la gerencia, respecto al cumplimiento de las normas éticas; antecedentes conocidos relacionados con violación de leyes y reglamentos; cambios de conducta o de estilos de vida que podrían indicar que ha ocurrido una apropiación indebida de activos; tolerancia a los hurtos menores.

Elaboración del Plan de Trabajo. Una vez definida la organización, determinado el problema y evaluado el riesgo, el auditor deberá diseñar el plan de trabajo. Los programas de auditoría se realizarán para cada componente identificado; acordes con los resultados de las evaluaciones realizadas, por tanto se espera que sean “a la medida”, es decir que contengan procedimientos o tareas que al ser desarrollados a través de las técnicas de auditoría, permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, que demuestre las hipótesis planteadas en el programa de trabajo.

Los programas de trabajo deben ser flexibles, de modo que de acuerdo con las circunstancias y los resultados que se vayan obteniendo, se pueda aplicar otros procedimientos alternativos, que posibiliten alcanzar los objetivos de la auditoría forense.

Los programas de auditoría forense que se elaboren, deben considerar las siguientes características:

- Poseer un formato indeterminado.
- Disponer de pasos presentados como afirmaciones, no como preguntas, es decir plantear hipótesis.
- Ser flexibles y permitir utilizar procedimientos alternativos de auditoría.

- Permitir la obtención y conservación de la evidencia.
- Ser aprobados por los supervisores.
- Contribuir a la elaboración del informe final de auditoría.
- Servir para el control de la auditoría forense.
- Contener procedimientos para alcanzar los objetivos de auditoría forense.

Fase II: Ejecución

Es conveniente señalar en esta etapa, lo referido por Alvarado 2.005 en cuanto a que “la metodología que se presenta no debe considerarse como un modelo rígido, pues en la determinación de las pruebas debe haber libertad (bajo el principio de licitud de la Prueba)”.(p.106)

Señala el autor que la libertad profesional y la creación, basada en la experiencia y el conocimiento, juegan un papel importante en esta etapa. Sin embargo se recomienda tomar en cuenta esta metodología, la cual es considerada básica, en razón de la utilización de una serie de técnicas que son comunes e imprescindibles en toda investigación.

Realización del plan de trabajo. Esta Fase comprende todo lo concerniente a la ejecución de los planes elaborados en la fase anterior. El primer paso a seguir en la fase de ejecución, es la preparación de los papeles de trabajo, pues en ellos se refleja en forma detallada el trabajo del auditor, y las evidencias de fraude o ilícitos obtenidas en la investigación.

Recolección de datos. Significa el aspecto más importante para obtener la información y documentación de los hechos investigados. Para ello deberá utilizarse los instrumentos y técnicas más adecuadas para lograr los resultados reales y satisfactorios.

Los datos pueden ser primarios (se obtienen directamente y guardan relación con la realidad o existencia misma de los supuestos hechos) y secundarios (son aquellos que vienen aportar elementos de prueba de una manera indirecta, por simple inducción o consecuencia derivada de un hecho conocido)

A) La recolección de los datos primarios, podrá hacerse siguiendo las técnicas y procedimientos siguientes:

- Observación:

Esta técnica, implica mirar con detenimiento profesional. Debe hacerse uso sistemático de los sentidos, orientados a la recolección de datos previamente definidos o no, pero que resulten de interés para la investigación o determinación de los hechos.

En la observación, se debe esgrimir una actitud detectivesca, hurgando, escrudiñando, buscando cualquier posible rastro o la existencia de los hechos. Debe observarse el lugar y sus alrededores, las personas involucradas o no, las cosas, documentos, equipos, vías de acceso o salida.

En cuanto a la observación a las personas, debe evitarse actitudes indiscretas, que pongan sobre aviso al observado. Es necesario tratar de conocer hechos de carácter público, relativo a la persona observada, tales como: conocer hábitos de conducta (comportamiento irritable, utilización de prendas de oro costosa, manejo de grandes cantidades de dinero, reunión con amigos en sitios costosos o de mala muerte, realización de fiestas en su hogar con regularidad, comportamiento distraído.)

Pueden utilizarse medios indirectos de observación, como :vidrios polarizados, filmadoras, cámaras de televisión, siempre y cuando no hayan sido manipulados, así como también puede el auditor integrarse a la acción de los observados,

tratando de participar como un miembro más del grupo a fin de recolectar información importante, como; actitudes, valores, comportamientos.

- Entrevista:

Este viene a ser una forma de interaccionar entre el auditor forense y el (los) investigado(s). Es la averiguación directa que se hace a involucrados, testigos y cualquier persona que pueda tener información de los hechos investigados.

Al llevar a cabo las entrevistas, el auditor debe considerar los siguientes aspectos:

- Preparar con antelación las preguntas, teniendo en cuenta los indicios o hechos investigados, que conlleven a reforzar o encontrar nuevos elementos.
- Estar atento a las respuestas, pues de ellas pudieran surgir otras alternativas para la investigación
- Estar atento al comportamiento o reacción del entrevistado (nerviosismo, sudoración, irritación, tips nerviosos)
- La actitud del auditor debe ser la de brindar confianza y seguridad al entrevistado, de manera que fluya la conversación en forma sincera, evitando causar temor o ser imponente.
- Hacer uso de grabadoras, previa autorización del entrevistado. Esta aceptación debe quedar grabada, u obtenerla de manera escrita, sobre todo si el entrevistado produjo respuestas acerca de la autoría de los hechos, o tener conocimiento de cómo, quien y cuando se produjeron.
- Tener cautela para detectar el suministro por parte del entrevistado, de información falsa, distorsionada, retocada, o de poca confiabilidad

- Cuestionarios

Consiste en elaborar una serie de preguntas debidamente estudiadas y estructuradas dirigidas al investigado o no, con el propósito de que aporten información importante al hecho investigado o a su determinación.

- Las preguntas deben ser lo más clara posible, para evitar dudas e inexactitudes.
- La respuesta deberá obtenerse en forma escrita, debidamente firmadas y selladas.
- Deben incluirse preguntas abiertas, sin limitaciones, evitando ambigüedades o contradicciones.

- Examen Físico

A través de esta técnica, el auditor podrá:

- Realizar el conteo a ciertos activos tangibles, participando en la práctica de inventarios o verificando las existencias físicas, cotejándolas con las existencias según reportes.
- Verificar el soporte físico (facturas, documentos, comprobantes, etc) de operaciones contables registradas.
- Cotejar firmas que pudieran ser ilegibles o rasgos diferentes de quien autoriza o aprueba
- Fotografíar o grabar lo inspeccionado, pudiendo también solicitar el peritaje de un experto, de acuerdo al estudio necesario que se quiera determinar como prueba.

- Valoración del Control Interno

A fines de determinar las debilidades o contravenciones del Control Interno, el Auditor debe hacer un estudio en cuanto a la utilidad, efectividad y eficiencia en las operaciones relacionadas con los hechos investigados. La valoración del control interno debe estar dirigida fundamentalmente a:

- Obtener una descripción en la estructura organizacional del área o áreas que se corresponden los hechos investigados.
- Determinar la identidad y responsabilidad de cada participante en la estructura organizacional, en cuanto a las actividades de los hechos investigados, haciendo énfasis en las áreas que corresponden a la(s) persona(s) sospechosa(s) o implicada(s) en los hechos.
- Validar los datos recibidos o determinados por el auditor en su examen, contra algo que los compruebe.
- Verificar si la(s) persona(s) involucrada(s) han tomado vacaciones, y si existe una rotación normal del personal. Estableciendo la forma como se suplieron y las previsiones que se tomaron si es el caso.

B) En cuanto a la recolección de datos secundarios, estos normalmente van a ser encontrados en documentos que pueden servir como prueba directa o indirectas según la situación del hecho demostrado

Para la recolección de estos datos, el auditor deberá tener en cuenta lo siguiente:

- Conocer la normativa legal requerida para que de acuerdo al tipo de documento, sea aceptado como prueba en un juicio.
- Evaluar y estar atento a cualquier falsificación de los documentos recaudados, de manera que este de la mayor garantía de autenticidad,

- En el caso de documentos computarizados, estos deben ser obtenidos preferiblemente por un experto en informática, o de lo contrario el auditor debe poseer conocimientos suficientes sobre operaciones electrónicas.

Valoración de los datos para presentarlos como prueba. La valoración de los datos o evidencias para ser presentadas como prueba, constituye el aspecto más importante en la ejecución del trabajo del auditor forense, por cuanto debe poner, en forma relevante, toda su capacidad, conocimiento (incluido el legal) y experiencia profesional que le permita poder apreciar la utilidad, efectividad y validez de los mismos en los hechos investigados. El auditor al presentar la prueba, debe:

- Tratar de demostrar el delito o actividad ilícita, nunca tipificarlo.
- Determinar el Modus Operandis
- Demostrar la voluntad del o los responsables
- Determinar la cuantía producida por los hechos

Una vez clasificados, organizados y sobre todo valorados los datos o evidencias con suficiente criterio profesional, se procederá a elaborar el informe correspondiente.

Fase Final: Elaboración del Informe

La elaboración del informe, corresponde a la fase de comunicación de resultados; difiere sustancialmente al informe de auditoría financiera, especialmente en las conclusiones, debido a que en el campo forense revisten un carácter mucho más confidencial y sensible.

El informe presentado por el auditor, debe suministrar una descripción de los hechos que se encuentran enmarcados en los propósitos del trabajo, destacando de manera objetiva y precisa, las pruebas sobre los hechos o asunto investigado.

Características del informe. Similar a la auditoría financiera, el informe de auditoría forense debe tener los siguientes requisitos y cualidades:

- **Objetividad y perspectiva:** El informe de auditoría forense presentará sus comentarios de manera veraz, objetiva, imparcial y clara e incluirá suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada.

- **Concisión:** Los resultados del informe serán completos y a la vez concisos, pues tienen mayor posibilidad de recibir mejor atención de los funcionarios responsables de la entidad examinada.

- **Precisión:** En la presentación de sus hallazgos, el auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial, puesto que un solo desacierto puede poner en tela de juicio su total validez.

- **Respaldo adecuado:** Los resultados presentados en los informes, estarán respaldados con suficiente evidencia competente y pertinente para demostrar lo informado.

- **Claridad:** Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma clara y simple, como sea posible.

Estructura del informe. Por ser el informe de auditoría forense el resultado de una investigación de hechos fraudulentos, cuyo trámite está dirigido a los directivos del ente examinado, al ministerio público y a los jueces competentes, su estructura dependerá de los hechos que se comuniquen; sin embargo, en casos de determinación de indicios de responsabilidad penal, es recomendable que el informe contenga los siguientes elementos básicos, sin perjuicio de que se incorporen otros:

1. Fecha.
2. Destinatarios.
3. Párrafo introductorio en el que se haga referencia a la presentación del informe, orden de trabajo, áreas investigadas o examinadas, período cubierto y normas de auditoría aplicadas durante el trabajo.
4. Un capítulo referente a información introductoria, que incluya:
 - Objetivos de la auditoría.
 - Alcance de la auditoría, en el que se indique las áreas investigadas y el período cubierto.
5. Otro capítulo relativo a los resultados de la auditoría, constituido por los siguientes elementos:
 - Por cada hallazgo o hecho investigado se presentará un comentario, identificando a los sujetos responsables o relacionados con los hechos, formulando una referencia a las evidencias obtenidas.
 - Los comentarios deben contener un título, que oriente su contenido. Se recomienda presentarlo en sentido neutral, no negativo.
 - Por cada comentario se elaborará una conclusión, que debe ser concebida y redactada relacionando la causa (el origen del hecho), con el efecto (el resultado negativo); o, el criterio (inobservancia de disposiciones legales, reglamentos, normas) con el efecto.

El auditor debe evitar emitir juicios de valor u opiniones tales como tipificar la posible infracción cometida (defraudación, peculado, cohecho, fraude, entre otras), porque la tipificación es competencia privativa de los órganos judiciales competentes.

CONCLUSIONES

En las sociedades modernas, uno de los delitos más temido es el fraude y la corrupción, por cuanto este implica el detrimento del Patrimonio Público. Esta amenaza está adquiriendo fuerza, fomentada en gran medida por una creciente complejidad en las organizaciones públicas, el impacto de la globalización y un mayor uso de las tecnologías en la gestión pública.

El auditor gubernamental, debe estar preparado para la realización de una investigación especial, y para ello debe cumplir con los requisitos y condiciones necesarias para realizar una Auditoría Forense, conociendo y examinando los hechos y circunstancias de cada caso, resguardando los aspectos éticos y la dignidad profesional, emitiendo opiniones, recomendaciones y demostración de hechos mediante el levantamiento de indicios y evidencias, relacionándolos con delitos tipificados en la legislación nacional, para que puedan ser admitidas como pruebas que permitirán la aplicación de la justicia y el resguardo de los bienes públicos.

La implementación del modelo propuesto, podría significar una disminución conciente en la comisión de estos delitos, pues se sentarían las medidas requeridas para detectarlos y castigarlos, así como una medida preventiva para todas las organizaciones, pues podrán conocer cuales son sus puntos de riesgo o débiles, saneando sus medidas de control y evitando así la perpetración del delito.

Concluimos en la investigación realizada, que la existencia de un modelo para la realización de la auditoria forense en la actividad Contralora de la Gestión Pública con las características propias de los modelos de control y de investigación, basado en procedimientos y técnicas de investigación existentes en la practica de la Auditoria Forense, permitirá contar con un nuevo enfoque y nuevas herramientas que ayudarán a detectar y combatir los delitos cometidos por parte de funcionarios deshonestos o patrocinadores externos, contra el erario público, al proporcionarle las herramientas

para la recaudación de las pruebas que conduzcan a la verdad de los hechos, pues si el auditor que lleva a cabo la investigación, no posee profundos conocimientos sobre los procedimientos y técnicas de investigación forense, y desconoce la normativa legal, difícilmente aportará las pruebas contundentes que se requieren para el efectivo juzgamiento de los delitos, lo que constituye un riesgo inherente a la investigación, la inobservancia de esta normativa podría lejos de combatir la criminalidad, propiciar la impunidad.

www.bdigital.ula.ve

BIBLIOGRAFIA

- Acevedo, A (1999). *Técnicas de documentación e investigación II*. Caracas: Publicaciones UNA
- Alsina, H. (1.958). *Tratado teórico practico de derecho procesal civil y comercial*. Buenos Aires: Ediar
- Alvarado, V. (2.005). *Auditoria forense: Una auditoria financiera de mayor perspectiva*. Barquisimeto: Caballero.
- Arata, G., Pérez, E., y Rojas, R. (2.006). *Auditoria forense* [Documento en línea]. Trabajo de pregrado no publicado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima, Perú. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos14/auditoria-forense/2.shtml> [Consulta: 2.008, Febrero 21]
- Araujo, J. (1.998). *Principios generales del derecho procesal administrativo*. Valencia: Vadell Hermanos
- Arens, A. y Loebbecke, J. (1.996). *Auditoria un enfoque integral* (6a ed.). México: Hall Hispanoamérica.
- Arias, F. (2.006). *El proyecto de investigación: introducción a la metodología científica* (5a.ed).Caracas:Episteme.
- Badell, R. (1.998). *Regimen del Control Fiscal*. Caracas: Badell & Graun.
- Badillo, J. (2.006). *Documento de auditoria forense* [Documento en línea].

Disponible: [http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F0057A6B4/\\$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf](http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/BC491B739B8E649AC12572F0057A6B4/$FILE/Auditoria+Forense_Fundamentos.pdf). [Consulta: 2.008, Mayo 25]

Bravo, G. (2.007). *Contabilidad forense* [Documento en línea]. Disponible: <http://contabilidadforense.blogspot.com/> [Consulta: 2.008, Febrero 21]

Brewer, A. (1.992). *El derecho administrativo y la ley orgánica de procedimientos administrativos*. Caracas: Jurídica Venezolana.

Brewer, A., Rondón, H., y Urdaneta, G. (2.004). *Ley orgánica de procedimientos administrativos y legislación complementaria* (13a.ed). Caracas: Jurídica Venezolana

Cabanellas, G. (1.998). *Diccionario jurídico elemental*. Caracas: Heliasta.

Cano, M., y Lugo, D. (2.004). *Auditoria forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos* (2a.ed). Colombia: Ecoe.

Cano, M., y Castro, R. (2.005). Control interno. *Revista Betsime del empresario cubano* [Revista en línea]. Disponible: <http://www.betsime.disaic.cu/secciones/>

Cano, M., y Lugo, D. (s.f.). *Técnicas de investigación en auditoria forense*. [Documento en línea]. Disponible: <http://WWW.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audi-fore-tec-inv.htm>. [Consulta: 2.008, Marzo 20]

Cárdenas, L., y Becerra, A. (s.f). *Rol del contador / auditor, en la aplicación de la justicia*. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Rol-Cont-1.htm> [Consulta: 2.008, Mayo 25].

Carnelluti, F. (1.998). *La prueba civil*. Buenos Aires: Valleta.

Carretero Pérez, A., y Carretero Sánchez, A. (1.995). *Derecho administrativo sancionador* (2a.ed). Madrid: Derechos Reunidas.

Cashin, J., Newirth, P., y Levy, J. (1.992). *Enciclopedia de la auditoria* (2a.ed). España: Océano.

Chioyenda, J. (1.977). *Principios del derecho procesal civil* (t.2). Madrid: Reus.

Código Civil de Venezuela. (1.982). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 2.990. Junio 26, 1.982

Código Orgánico Procesal Penal. (2.001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.558. Noviembre 14, 2.001.

Código Penal. (2.005). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5768 (Extraordinario), Abril 13, 2.005

Comisión Técnica Especial de Ética Pública Probidad Administrativa y Transparencia. (2.005). *La auditoria forense, herramienta de las EFS en la lucha Contra la corrupción* [Página Web en línea]. Disponible: http://www.contraloria.gob.ec/CEPAT/PONENCIAS/Historico/Auditoria_Forense.pdf

Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela. (1.997.) *Normas Generales de control Interno*. Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.229 Junio 17, 1.997

Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela. (1.997.) *Normas para el funcionamiento coordinado de los sistemas de control externo e interno*. Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.229 Junio 17, 1.997.

Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela. (1.997.) *Normas generales de auditoria de estado*. Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.229 Junio 17, 1.997.

Díaz, M., Martínez, Y., y Martínez, F. (s.f). *Apuntes a propósito auditoria forense en el contexto de la contaduría en Colombia*. [Documento en línea]. Disponible: <http://mundocontable2.blogdiario.com/tags/forense/> [Consulta: 2.008, Febrero 25]

Garay, J. (2.000). *La nueva constitución*. Caracas: Juan Garay.

Guerrero, G. (2.005). *Objeto de la prueba judicial y su alegación*. Caracas: Fundación Gaceta Forense del Tribunal Supremo de Justicia.

Gutiérrez, D. (2.004). *Propuesta de una metodología en Auditoria Forense para el Delito Desviación Presupuestaria (Caso D.I.S.I.P. Barinas)*. Trabajo de grado de especialización no publicado, Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Barinas.

- Lares, M. (1.988). *Manual de derecho administrativo* (7a.ed). Caracas. Alianza Grafica.
- Ley Contra la Corrupción. (2.003). Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela 5.637 (Extraordinario), Abril 07, 2.003.
- Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público. (2.005). Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela, 38.198, Mayo 05, 2.005.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. (2.001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.347, Diciembre 17 2.001.
- Ludwing, J. (2.000). *La Auditoría Forense como un nuevo Proceso de Fiscalización, Control e Investigación contra la Corrupción en el Sector Gubernamental. Caso: Ayuntamiento Municipal XX*. [Documento en línea]. Disponible: <http://html.rincondelvago.com/auditoria-forense.html>
- Mattesich, R. (2.001). *Hitos de la investigación en contabilidad moderna*. Revista Legis del Contador, 6(9),25.
- Ministerio de Finanzas (2.005). *El Control como Función Esencial en el Manejo de Los Recursos Públicos y las potestades de investigación y sancionatorias de los Órganos de Control Fiscal*. [Página Web en línea]. Disponible: <http://www.mf.Gov.ve/archivos/100010503/Auditor%EDa.pdf>.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2.004). *Guía para las normas de control interno del sector público*. [Documento en línea]. Disponible: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsecs.pdf>. [Consulta: 2.008, Febrero 25]

Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores. XV Asamblea general ordinaria de la OLACEFS. (2.005). *La auditoria forense, herramienta de las EFS en la lucha contra la corrupción*. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.contraloría.gov.ec/CEPAT/doc/XV%ASAMBLEA20GENERAL%20OLACEFAS.pdf>.

Parodi, W. (2.000). *El análisis de los delitos financieros y bancarios y su aplicación en el sistema jurídico Panameño*. [Documento en línea]. Disponible: http://www.legalinfo_panama.com/articulos .htm [Consulta: 2.008, Febrero 25]

Ramírez, Tulio (1999). *Como hacer un proyecto de investigación*. Caracas: Editorial Panapo.

Rivera, R. (2.004). *Las pruebas en el derecho venezolano* (3a.ed). San Cristóbal-Barquisimeto: Jurídicas Rincón-Jurídica Santana.

Rodríguez, B. (2.001). *Análisis comparativo de las prácticas de auditoria e investigación financiera forense relacionadas con información financiera del sector publico colombiano entre los años 2.001 a 2.002*. [Documento en línea]. Trabajo de investigación. Bogota: Pontificia Universidad Javeriana. Disponible: http://www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/BRodriguez/Inves_AudForen_Cap1.pdf [Consulta: 2.007, Diciembre 25]

Rogers, Juan. (2.006). Auditoria forense: Qué es la auditoria forense? [Documento en línea]. Disponible: http://foro.dragonjar.us/auditoría_forense_queacut_e_es_la_auditoria_forense.t19206.0.html. [Consulta: 2.008, Abril 12]

Rojas, J. (2.004). *Los principios del procedimiento administrativo sancionador como limite de la potestad administrativa sancionatoria*. Caracas: Paredes.

Ruette, R. (s.f). *Cuando llamar al auditor forense*. [Documento en línea]. Disponible:

Disponible:http://ideaf.org/web/images//ideaf_articulo_cuando_llamar_al_audiTor_forense.doc [Consulta:2.008, Febrero 25]

Sabino, Carlos. (1992). *El Proceso de la Investigación*. Caracas: Panapo.

Selltiz y Jahoda. (1997) *Metodología de la Investigación*. México: Mcgraw-Hill.Hilkol Interamericana Editores, S.A, de C.V.

Tamayo y Tamayo. (1993). *El Proceso de la Investigación Científica*. Mexico: Limusa.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2003). *Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales (3a.ed)*. Caracas: FEDEUPEL

Vásquez, W. (2.000). *Control fiscal y auditoria de estado en Colombia*. Bogotá: Universidad de Bogota Jorge Tadeo Lozano.

Villoria, M. (2.000). *Ética pública y corrupción: Curso de ética administrativa*

Wainstein, M., Lattuca, A., Español, G., y Mora, C. (2.004). *Adopción de las normas internacionales de auditoria*. [Documento en línea]. Disponible:
http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/163/adopcion_nia.doc [Consulta: 2.008, Febrero 25]

www.bdigital.ula.ve