

UNIVERSIDAD DE GRANMA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

EL DERECHO EN LA APLICACIÓN DE LA
CONTABILIDAD FORENSE

Dr. C. Lorgio Ángel González Dalmau.
Profesor Titular.

AÑO 2011.

Reseña Biográfica del autor:

Lorgio Ángel González Dalmau, Yara 2 de marzo de 1953. Licenciado en Español-Literatura en el Instituto Superior Pedagógico de Manzanillo, Licenciado en Derecho en la Universidad de Granma y Doctor en Ciencias de la Educación por la Universidad de La Habana, trabaja actualmente como profesor Titular de Derecho en la Universidad de Granma, Cuba.

lgonzalezd@udg.co.cu

ÍNDICE

Contenido.	Página
INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I. EL DERECHO Y LA CONTABILIDAD EN EL ENFRENTAMIENTO AL DELITO.	11
1.1.- Definición, objeto, principios y usuarios de la Contabilidad.	11
1.2.- Métodos de la Contabilidad.	17
1.3.- Estados Financieros.	22
1.4.- Control interno.	23
1.5.- Auditoría interna. Su relación con el control interno.	27
1.6.- La Auditoría.	28
1.6.1.- Procedimientos y técnicas de Auditoría.	32
1.7.- Aplicación del Derecho. La Verificación Fiscal.	34
1.8.- El error y la irregularidad en la Contabilidad.	36
1.9.- Contabilidad Forense. Su base técnico jurídica.	37
1.9.1.- La Contabilidad Forense, el trabajo policiaco y el Derecho Probatorio.	39
CAPÍTULO II. PREPARACIÓN CIENTÍFICO METODOLÓGICA DE LOS PROFESIONALES PARA EL ENFRENTAMIENTO A LOS DELITOS.	44
2.1.- Preparación científico metodológica de los juristas.	44
2.2.- Participación de los profesionales del Derecho y la Contabilidad en los procesos penales sobre sustracción de bienes.	48
2-2-1.- Empleo de la Contabilidad en los procesos penales.	51
2.3.- Incidencias de la Contabilidad en la comisión y / o detección de los delitos.	61

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA PARA LA INTEGRACIÓN DEL DERECHO Y LA CONTABILIDAD FORENSE.	65
3.1.- Métodos de estudio de los datos de la Contabilidad con fines legales.	66
3.2.- Algoritmo de investigación en el proceso jurídico a partir de los resultados de la Contabilidad.	67
3.3.- Metodología de investigación jurídica por temáticas de control interno.	72
3.3.1.- Efectivo en caja.	73
3.3.2.- Efectivo en banco.	76
3.3.3.- Inventario.	79
3.3.4.- Activos fijos tangibles.	84
3.3.5.- Nóminas.	87
3.3.6.- Inversiones materiales.	90
3.3.7.- Cuentas por cobrar.	94
3.3.8.- Cuentas por pagar.	97
3.3.9.- Finanzas.	100
3.3.10.- Costos y gastos.	104
3.3.11.- Inmuebles.	107
3.3.12.- Contabilidad de los estados financieros.	110
3.3.13.- Precios y tarifas.	112
3.4.- Otras formas de sustracción de bienes y su reflejo en el Contabilidad.	115
3.5.- Sugerencias de la Fiscalía General de la República.	116
3.6.- Delitos que pueden tipificarse a través de la violación de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.	120
CONCLUSIONES.	122
RECOMENDACIONES.	123
CITAS BIBLIOGRÁFICAS.	124
BIBLIOGRAFÍA.	127

RESUMEN

La investigación “**El Derecho en la aplicación la Contabilidad Forense**” del autor Dr. C. Lorgio Ángel González Dalmau, aborda el problema de la necesidad de profundizar en la preparación científica de Juristas, Contadores, Economistas y Directivos de las Empresas para hacer más efectiva la prevención y / o detección de los delitos que se tipifican con la sustracción de bienes en entidades sociales y públicas. Se trazaron como objetivos el diagnóstico y la evaluación de la realidad existente y elaborar un cuerpo de recomendaciones metodológicas para enfrentar este tipo de delito. Se emplearon métodos teóricos, matemáticos, empíricos, análisis de documentos y criterios de expertos y de medición sociológica.

El Capítulo I contiene la fundamentación teórica, base conceptual del trabajo; el Capítulo II analiza el resultado de la aplicación de los instrumentos y el análisis de documentos para llegar a generalizaciones sobre la realidad objetiva del objeto de estudio. El Capítulo III contiene una propuesta metodológica para dar respuesta al problema. Se llegó a la conclusión de que es necesario desarrollar y sistematizar e integrar el Derecho a la Contabilidad Forense como ciencia generalizadora independiente y su aplicación como vía para enfrentar con mayor eficiencia el delito a partir de la superación necesaria de del personal de las instituciones que enfrentan estos delitos, por lo que se recomienda impartir Cursos Facultativos y de Postgrado a partir de la metodología propuesta para su aplicación en la práctica y su validación.

INTRUDUCCIÓN

“Tu verdad y mi verdad, no es la verdad;

Vamos juntos a buscarla.”

Antonio Machado.

Desde tiempos remotos Contabilidad y Derecho han formado un binomio a través del cual la humanidad, en las diferentes etapas del devenir histórico ha establecido el control y disposición de los recursos económicos. Con el desarrollo de las fuerzas productivas se ha ido haciendo cada vez más complejo el amplio campo de estas ciencias, donde también ha tenido lugar la especialización y por tanto, la división en las diferentes ramas que hoy las componen.

El desarrollo de las diversas ramas de la Contabilidad y el Derecho y su especialización, sin dudas, han respondido a necesidades objetivas del proceso evolutivo de ambas ciencias; no obstante, esta especialización, no puede significar la pérdida de la visión integral del fenómeno que en su conjunto deben armonizar y cumplimentarse.

La estrecha relación Contabilidad – Derecho cobra nuevas dimensiones la época actual como forma de proteger los activos contra un conjunto de delitos que se tipifican con la sustracción de bienes de entidades públicas y sociales.

En Cuba, la situación económica provocada por el derrumbe del Campo Socialista, el recrudecimiento del bloqueo, entre otras causas, ha provocado el aumento de los delitos de sustracción de bienes de las diferentes entidades, para lo cual se han tomado medidas como las modificaciones al Código Penal, el fortalecimiento de las Auditorías, Verificaciones

Fiscales, las comprobaciones Nacionales al Control Interno, etc., Sin embargo aún queda mucho por hacer y para ello se requiere de la preparación científica en este campo de Juristas, Contadores, Economistas y directivos de las empresas.

La lucha contra este género de delitos tiene connotaciones económicas, pues son incalculables las pérdidas de las entidades públicas y sociales que se producen con la sustracción de sus bienes trayendo consigo, además, el flagelo social de la corrupción y en lo político, el descrédito y el abandono de los nobles ideales de una sociedad justa, pues de prolongarse esta situación, se iría constituyendo una subclase marginal poseedora de recursos mal habidos, que gravitaría negativamente para las aspiraciones de la sociedad.

Esta investigación tiene como antecedentes el largo camino recorrido por la Contabilidad General, la Auditoría y el Derecho que en sus diferentes ramas han sido aplicadas a este tipo de delitos. En los últimos años en los cuales se ha agudizado el problema, la Dirección del País ha hecho encomiables esfuerzos para restablecer el control de los recursos económicos, como se expuso anteriormente, además, se ha trabajado en el perfeccionamiento de los métodos para el tratamiento a estos delitos a través de las orientaciones de la Fiscalía General de la República, los cuales han tenido resultados positivos, pero aún subsisten serias dificultades con el control de los recursos económicos. Se considera, preliminarmente, que el problema se ha abordado fragmentariamente; desde el ángulo específico de cada institución y ciencia, sin la concepción integral del fenómeno que aportaría el desarrollo y sistematización de la Contabilidad Forense.

En la búsqueda preliminar de información a través de la red de informática de la Universidad de Granma solo se encontró el libro homónimo (1)¹ y una Ponencia sobre Contabilidad Criminalística, de autor desconocido (2) que abordaron con enfoque integral el fenómeno en cuestión; el resto, como puede apreciarse en la Bibliografía del presente trabajo, constituyen estudios específicos de Contabilidad, Auditoría, Criminalística, Ciencias Penales, Procesales y una legislación copiosa y dispersa, pero no se encontraron estudios de Contabilidad Forense que den respuesta a la necesidad de prevenir y / o detectar delitos que se tipifiquen con la sustracción de bienes y que tengan en cuenta nuestras peculiaridades; tampoco forma parte del currículo de estudio de las carreras de Derecho, Contabilidad o Economía.

Del análisis anterior se infiere el siguiente problema:

No ha sido abordado con todo el rigor científico el enfrentamiento a los delitos de sustracción de bienes en entidades públicas y sociales y otras ilegalidades en el manejo de los recursos o activos y sus fuentes.

Objeto:

Los delitos que se reflejan en la Contabilidad, directa o indirectamente, sobre recursos económicos, fuentes que lo generan, así como la vida económica de la entidad.

Para dar respuesta a este problema se trazaron los siguientes objetivos:

- Diagnosticar el nivel de preparación científica con que los Juristas, Auditores y Contadores, Economistas y directivos de empresa enfrentan los delitos que se reflejan directa o indirectamente en la Contabilidad.

¹ Las citas textuales se señalan por número de orden entre paréntesis en el texto; las referencias bibliográficas, no textuales, aparecen al pie de página y los cuerpos legales se sitúan directamente en el texto. Todas se relacionan al final de la tesis.

- Evaluar el resultado de los mecanismos establecidos para la prevención y / o detección de los delitos referidos en el problema.
- Elaborar un cuerpo de recomendaciones metodológicas que contribuya a elevar la efectividad en la prevención y / o detección de dichos delitos con la integración del Derecho y la Contabilidad Forense.

Métodos y técnicas.

Para cumplir los objetivos propuestos se emplearon los siguientes métodos y técnicas:

Métodos teóricos: Inducción – deducción, análisis y síntesis para valorar el sistema teórico conceptual necesario para llegar a la esencia del problema planteado, para la revisión bibliográfica y la interpretación de los datos de la constatación empírica.

Métodos matemáticos: Estadísticos, con el fin de cuantificarlos resultados de la constatación empírica y llegar a generalizaciones.

De cálculo porcentual, para establecer parámetros y términos comparativos en el resultado cuantitativo de los instrumentos aplicados y llegar a conclusiones.

Métodos empíricos.

Observación indirecta, para percibir el comportamiento del fenómeno delictivo, el resultado e impacto social de las medidas antidelictivas en los últimos años.

Método de análisis o criterio de los expertos, entrevistas que permitieron valorar la opinión de personalidades destacadas en esta ciencia sobre aspectos medulares de la Contabilidad, la Auditoría y la Legalidad.

Método de análisis de documentos, para analizar informes sobre los resultados nacionales y provinciales de la comprobación al Control Interno, Verificaciones Fiscales y Auditorías.

La medición sociológica.

Técnicas: Encuesta para medir el grado de preparación de los juristas sobre la Contabilidad Forense, las fuentes de sus conocimientos, su aplicación y la necesidad de preparación en esta ciencia.

Entrevistas para conocer, valorar y comparar el criterio de los expertos sobre el estado actual de la Contabilidad, la Auditoría Fiscal, el Control Interno y la legalidad.

Encuesta para conocer la opinión de Contadores, Auditores, Economistas y Ejecutivos de Empresas sobre las ventajas de utilizar la Auditoría Integral Combinada² en forma simultánea.

El presente trabajo se llevará a la docencia y a la práctica para ampliar el universo y muestra, enriquecerla y luego abordar las peculiaridades Procesales de este tipo de delito y con todo ello elaborar un texto de Contabilidad Forense que responda a las características y necesidades sociales de Cuba en las primeras décadas del siglo XXI.

Población:

Juristas: 54

Expertos: 15

Municipios: 6

El presente trabajo es el resultado de una primera fase de la investigación, que en una segunda etapa realizará la validación de la propuesta metodológica contenida en el Capítulo III, llevándola a la docencia y a la práctica para ampliar el universo y muestra, enriquecerla y luego en una tercera etapa abordar las peculiaridades procesales de este tipo de delitos y con todo ello elaborar un texto de Contabilidad Forense que responda a las características de la sociedad actual.

² Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II.

Desarrollo.

CAPITULO I. EL DERECHO Y LA CONTABILIDAD EN EL ENFRENTAMIENTO AL DELITO.

La teoría es gris,

El árbol de la vida es siempre verde.

J. W. Goethe.

1.1.- Definición, objeto, principios y usuarios de la Contabilidad.

La Contabilidad como ciencia tiene como objeto el estudio cualitativo y cuantitativo del patrimonio, tanto en su aspecto estático como dinámico, con la finalidad de lograr la dirección adecuada de los bienes que lo integran. (3)

En su acepción más amplia, la Contabilidad es el nombre genérico de todos los asientos y cálculos que se llevan en la empresa con el objeto de proporcionar una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y actividad de la empresa, una base de cifras para la actuación de la administración. Por lo tanto, la Contabilidad es el proceso cuyo fin es proporcionar información necesaria, relacionadas principalmente con las actividades financieras de entidades económicas, para que los usuarios de la misma puedan tomar decisiones en relación con dichas entidades; por esto, también es definida como el lenguaje de los negocios³.

Los usuarios de la información contable se clasifican generalmente en dos grandes grupos:

³ Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975.

1ro. Los que tienen un conocimiento de primera mano de las operaciones del negocio, de su situación financiera y están en posición de medir o apreciar por sí mismos el grado de razonabilidad en que los estados financieros reflejan la situación actual.

2do. Los que no tienen un conocimiento de primera mano de las operaciones del negocio y sus aspectos financieros y por consiguiente necesitan descansar en alguien más para juzgar sobre la razonabilidad que representan efectivamente las operaciones del ente económico y su situación financiera⁴.

Estos dos grupos usan de la información contable con fines económicos o financieros, a los cuales se les agrega un tercer grupo que usa la Contabilidad con el propósito de prevenir y o detectar delitos de contenido económico y o patrimonial, es la llamada Contabilidad Forense, la cual entra en una relación directa con el Derecho a partir de la práctica indagatoria y judicial.

De acuerdo con los resultados de la Exploración Informática realizada por la Universidad de Granma en la red cubana, no existen estudios sistemáticos actuales sobre esta ciencia en nuestro ámbito, solo la bibliografía citada en este trabajo y como puede apreciarse un solo texto lleva este nombre y el resto pertenece a las Ciencias Contables o Jurídicas.

Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

La Contabilidad en sentido universal se basa en principios que constituyen verdades básicas y fundamentales sancionadas por Asociaciones de Profesionales de alto prestigio en el mundo. En Cuba estos principios han sido promulgados por el Ministerio de Finanzas y

⁴ Maldonado. Estudio de la Contabilidad General

Precios a partir de enero de 1997 y son de obligatorio cumplimiento. Estos principios son los siguientes⁵:

- I- Principio del registro.
 - 1.1- Los activos y pasivos se registran en el momento en que se reciben los documentos que lo amparan y se originan los derechos y obligaciones a que dan lugar los mismos.
 - 1.2- Toda la adquisición de productos o contratación de servicios se contabiliza en el momento de su recepción, independientemente del momento de su pago.
 - 1.3- Los extravíos de productos de cualquiera de los medios, deben realizarse en cuentas específicas que permitan su localización durante el período de investigación y posteriormente conocer las soluciones que se adoptan.
 - 1.4- Los sobrantes de medios se registran en cuentas específicas durante el período de investigación, que permitan además conocer su tratamiento de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.
 - 1.5- Las inversiones en proceso o materiales se registran al certificarse las mismas bien sean contratadas o con medios propios, independientemente de su pago o reintegro.
 - 1.6- Los ingresos por las ventas deben contabilizarse en el momento de la entrega de los productos, mercancías o servicios prestados a los clientes y los restantes ingresos al devengarse, independientemente al momento de su cobro.

⁵ Benítez Miranda, Miguel Ángel y Miranda Dearribas, María Victoria. Contabilidad y Finanzas para la formación económica de los cuadros de dirección. Ed. Ministerio de Educación Superior. La Habana, 1997.

1.7- Los gastos deben de registrarse en el momento en que se incurren, independientemente de la fecha de su liquidación o pago.

1.8- Los cheques y demás documentos de pago deben registrarse al emitirse estos, por corresponderse con recursos comprometidos, independientemente del momento de cobro de los beneficiarios.

II- **Principio de uniformidad.**

2.1- Establece la obligatoriedad de mantener la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de valoración de los activos y pasivos para lograr la comparabilidad de las informaciones contables.

De efectuarse cambios durante el período económico, estos deben ser comunicados en la memoria, así como sus consecuencias en la situación financiera y en los resultados de la entidad a los usuarios de las informaciones contables. Ejemplos de la aplicación de este principio:

- Modificación de método de valoración de los inventarios.
- Variación de las tasas de depreciación y amortización de los activos fijos tangibles e intangibles.

III- **Principio de la exposición.**

3.1- Los saldos de las cuentas de activo y pasivo se agrupan por su homogeneidad, ordenándose en el Balance General de mayor a menor liquidez o exigibilidad.

3.2- Las cuentas de ingresos y gastos deben agruparse por estos conceptos y en dicho orden, para determinar los resultados del período.

IV.- **Principio de la prudencia.**

4.1- Regula que los ingresos o beneficios solo deben de contabilizarse una vez devengados, independientemente del momento de su cobro, mientras que las

pérdidas y riesgos deben registrarse al tener conocimiento de los mismos, cualquiera que sea su origen.

V.- Principio de la no compensación.

- 5.1- Los ingresos y gastos no se compensan, mostrándose en forma independiente.
- 5.2- En ningún caso se compensará faltantes y pérdidas con sobrantes, registrándose en cuentas independientes.
- 5.3- Los saldos de los activos y pasivos se valoran separadamente, mostrándose las partidas de activo independientemente de las del pasivo.

VI.- Principio del precio de adquisición.

- 6.4- Los hechos económicos deben de registrarse por su precio de adquisición, costo real de producción o por la estimación correcta y razonable que de ello se efectúe.
- 6.5- En el precio de adquisición se incluirán los gastos de compra necesarios hasta la recepción de los bienes por la entidad.
- 6.6- Cuando se autoricen modificaciones de los bienes por disposiciones legales, deben comunicarse en la memoria dichas modificaciones y las consecuencias económicas que estas produzcan en la situación financiera de la entidad, a los usuarios de las informaciones contables.

VII.- Principio del período contable.

- 7.1- las operaciones económicas así como los efectos de ella derivadas, se contabilizan de forma tal que se correspondan con el período económico en que ocurren, para que las informaciones contables muestren con claridad el período a que éstas corresponden y pueda determinarse el resultado de cada período económico.

- 7.2- Los ingresos, gastos e impuestos deben registrarse en el período económico en que ocurren, no obstante, cuando se detecten ingresos, gastos e impuestos de períodos anteriores no registrados en su oportunidad, deben contabilizarse en cuentas independientes a las de las correspondientes al período en que se detectan

VIII.- Principio de entidad en marcha.

- 8.1- Las entidades se constituyen con vida limitada por lo que este principio regula que los activos y pasivos informados en los estados financieros deben registrarse a sus valores históricos o a sus modificaciones sistemáticas ocurridas, no reflejando valores estimados de liquidación.

En los casos de sociedades mercantiles con vida limitada cuyos estados financieros presentan valores estimados de liquidación, deben especificarse en la memoria las cuentas, método de valoración con los valores históricos de cada una de dichas informaciones, sean aceptadas.

IX.- Principio de revelación suficiente

- 9.1- Regula que las informaciones contables deben mostrar con claridad y comprensión todo lo necesario para determinar los resultados de las operaciones de la entidad y su situación financiera.

De esta forma se establece que las cuentas que registran los adeudos y obligaciones por clientes y proveedores y estos por cada factura, cobro y pago facturado. También norma que las cuentas que controlan los inventarios deben analizarse en submayores habilitados por cada producto o mercancía, de forma tal que permita comprobar su existencia.

X.- Principio de importancia relativa.

10.1- Establece que debe lograrse un equilibrio lógico entre el detalle y minuciosidad de los datos contables y requerimiento de utilidad de las informaciones derivadas de estos, de forma tal que los estados financieros solo muestren los aspectos importantes de las operaciones desarrolladas por la entidad.

La violación de estos principios constituye la base del presente estudio, pues ello propicia la comisión de delitos en el ámbito económico.

1.2.- Métodos de la Contabilidad.

El conjunto de procedimientos especiales, sistemas de asientos que se emplean en la Contabilidad de la actividad económica de una empresa, institución o entidad, constituye el método de la Contabilidad. Para resolver los fenómenos de las actividades económicas, la Contabilidad se vale de varios métodos que emplea en dependencia directa los unos de los otros. Se hace necesario que el jurista se familiarice con estos métodos y técnicas para su empleo en la práctica indagatoria y judicial.

El contenido de los métodos depende siempre de las peculiaridades del objeto, de los propósitos y requerimientos que se resuelvan a través de esta ciencia. Los elementos del método de Contabilidad General son los siguientes⁶:

- 1- La documentación y la investigación.
- 2- La valuación y el cálculo.
- 3- La partida doble y sistema de cuentas.
- 4- La generalización de balance e informes.

De esta forma, la Contabilidad es el control documental de todos los fenómenos, hechos y relaciones que ocurren en el desenvolvimiento de las actividades económicas. La valuación

⁶ Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975.

y el cálculo se utilizan para expresar monetariamente los objetos de la Contabilidad; su empleo tiene que ver con el cálculo económico. La generalización de balance se caracteriza por la igualdad matemática entre la suma de los valores de los medios económicos, atendiendo a la fuente de información y destino. Las sumas son iguales porque ellas representan dos formas distintas de reflejar el mismo objeto. (4)

El orden de utilización de estos elementos es el siguiente⁷:

- La documentación para obtener la información.
- Valuación para convertir los indicadores naturales y laborales en indicadores monetarios.
- Agrupación económica de los datos y su totalización.
- Comprobación de la veracidad de los datos con ayuda de la investigación.
- Con base en la información verificada, efectuar el cálculo del precio de costo de uno u otro objeto de la Contabilidad.

El crecimiento rápido del procesamiento electrónico de información ha tenido un gran impacto en la contabilidad y ha invadido sus diferentes áreas de aplicación. Si dudas garantiza rapidez y evita gran parte de los errores humanos, no obstante, su aplicación debe seguir las normas de seguridad informática establecidas al respecto. Aunque la Contabilidad se realice por medios electrónicos, se conservan los principios de la Contabilidad tradicional.

Cuentas de la Contabilidad.

La cuenta es una agrupación peculiar de medios homogéneos y de sus fuentes, que tiene como fin controlar separadamente las operaciones económicas con uso de dichos medios y

⁷ Moreno Moreno. Las finanzas en la empresa.

de sus fuentes. Las cuentas que sirven para controlar el estado, los movimientos y la variación de la composición de los medios económicos, reciben el nombre de cuentas de **haber**. Las cuentas que controlan el estado, los movimientos y las variaciones de las fuentes de los medios, se denominan cuentas de **debe**.

La cuenta es un artificio inventado para registrar todos los aumentos y disminuciones que experimentan los distintos términos de las ecuaciones utilizadas por la Contabilidad.

La parte izquierda de la cuenta se llama **debe**: debitar o cargar es registrar débitos o cargos. La parte derecha se llama **haber**: acreditar o abonar es registrar anotaciones al haber. **El saldo** es la diferencia aritmética entre el debe y el haber de una cuenta. Todas las cuentas de activo deben tener saldos deudores. Todas las cuentas de pasivo, de capital o patrimonio y de ingreso deben tener saldos acreedores.

Las cuentas se dividen por su naturaleza como sigue⁸:

- **Cuentas reales o permanentes:** representativas de bienes y recursos, de deudas u obligaciones y de capital. Las cuentas de activo, pasivo o capital son reales. Son permanentes porque mantienen su saldo en el primer día del nuevo período económico.
- **Cuentas nominales o temporales:** expresan conceptos, son cuentas de nombres, representan a los ingresos y a los gastos. Son temporales porque sus saldos no se transfieren al próximo período económico.

Partida doble y balance de comprobación.

Cada operación económica se desdobra en dos elementos: el débito y el crédito. Su regla de oro consiste en que la cantidad que se debita a una o a varias cuentas, tiene que ser igual a la cantidad que se acredite a una o a varias cuentas. En esto está la esencia de la llamada

⁸ Maldonado. Estudio de la Contabilidad General.

partida doble que es el elemento de mayor interés en el método de Contabilidad. Constituye la base del estudio de la Contabilidad General que asegura un eficiente control sobre el registro de las operaciones económicas.

El balance de comprobación es la relación de las cuentas contenidas en el libro mayor que muestran la exactitud matemática entre la suma de los débitos y la suma de los créditos, o entre la suma de los saldos deudores y la suma de los saldos acreedores.

El balance de comprobación aunque esté *cuadrado* o sea, la suma de los saldos deudores y la suma de los saldos acreedores presenten el mismo resultado, no prueba que las operaciones se hayan anotado correctamente.

Cuentas sintéticas y analíticas.

Las cuentas en Contabilidad se pueden descomponer en subcuentas, que vienen a ser una agrupación complementaria de los valores de los medios y las fuentes homogéneos dentro de las cuentas sintéticas.

Las cuentas sintéticas o centralizadas, conocidas también como cuentas de control, son las que reflejan indicadores globales o agregados de los medios económicos, fuentes, gastos e ingresos. Estas cuentas solo se llevan en unidades monetarias. El reflejo de los medios y procesos económicos en las cuentas sintéticas se conoce con el nombre de contabilidad sintética.

Las cuentas analíticas o individuales son las que sirven para detallar minuciosamente el objeto de la contabilidad reflejado por una cuenta sintética. Por medio del empleo de las cuentas analíticas se detallan y especifican los datos que se han recogido en una forma global en las cuentas sintéticas. (5)

Otros tipos de cuentas.

Las cuentas de Contabilidad corriente de acuerdo al balance se agrupan en cuentas *activas*, *pasivas* y *activo-pasivas*. Las cuentas principales se pueden dividir en tres clases: *cuentas de inventario*, *de fondo* y *cuentas de liquidación*. Las cuentas reguladoras no tienen sentido independiente y valen para precisar y corregir el cálculo de los medios y de sus fuentes. Las cuentas fuera de balance no pertenecen a la empresa y esta utiliza y rige provisionalmente, como los medios arrendados.

Las cuentas para el control de los procesos económicos se dividen en cinco grupos⁹:

- 1.- *Cuentas aditivas y distributivas*: agrupación preliminar de una clase separada de gastos y para distribuir.
- 2.- *Cuentas de cálculo*: cuentas aditivas para calcular los gastos relacionados con algún proceso concreto.
- 3.- *Cuentas presupuestario-distributivas*: en su débito se hacen los asientos de los gastos presentes, pero pertenecientes a períodos posteriores.
- 4.- *Cuentas de evaluación y de resultado*: son cuentas activo-pasivas sus débitos y haberes representan una misma operación económica. (Venta y costo de venta)
- 5.- *Las cuentas financieras de resultado*: constituyen el producto final del contador al terminar la actividad económica.

1.3- Estados financieros.

Los estados financieros se preparan con el fin de presentar una revisión periódica o informe acerca del progreso de la administración y tratar sobre la situación de las inversiones en la empresa y los resultados obtenidos durante el período que se estudia.

⁹ Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975.

Para manejar una empresa, se necesita de información financiera oportuna y adecuada; confiable y accesible para que se pueda tomar decisión en cualquier asunto que al respecto compete a la empresa. Para obtener dicha información es necesario contar con un sistema de captación de las operaciones con el que mida, clasifique, registre y resuma con claridad en términos de dinero las transacciones y hechos de carácter financiero.

Constituyen el producto final del contador y expresan la situación económica de la empresa para la toma de decisiones¹⁰.

- *Balance general o estado de situación*: estado financiero que muestra la situación económico-financiera que tiene una entidad en una fecha determinada; tiene por contenido el activo, el pasivo, el capital o patrimonio.
- *Estado de resultado*: muestra si la entidad ha obtenido ganancias o pérdidas; tiene como contenido los ingresos y gastos en un período determinado. (6)

1.4- Control interno.

El control interno es el sistema interior de una empresa que está integrado por el plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el diseño de cuentas e informes y todas las medidas y métodos empleados para¹¹:

- Proteger los activos.
- Obtener la exactitud y confiabilidad de la Contabilidad y de otros datos e informes operativos.

¹⁰ Moreno Moreno. Las finanzas en la empresa.

¹¹ Informe de la Comprobación Nacional al Control Interno. ANEC. Provincia Granma. Octubre del 2000.

- Promover y juzgar la eficiencia de las operaciones de todos los aspectos de las actividades de la empresa.
- Comunicar las políticas administrativas y estimular y medir el cumplimiento de la misma.

El control interno va más allá de las funciones de Contabilidad y financieros; su alcance es tan amplio como la propia empresa y toca todas las actividades de organización. Está basado en los siguientes principios:

- Principio de la división del trabajo.
- Principio de asignación de responsabilidades.
- Principio de cargo y descargo. (7)

Controles administrativos y contables.

Los controles administrativos son procedimientos y métodos que se relacionan sobre todo con las operaciones de una empresa y con las directivas, políticas e informes administrativos. *El control interno contable* consiste en los métodos, procedimientos y plan de organización que se refieren sobre todo a la protección de los activos y a asegurar que las cuentas y los informes financieros sean confiables.

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Se diseñan para prestar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se proyectan de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- b) Se registran las operaciones como sean necesarias para: permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- c) El acceso a los activos se permite solo de acuerdo con la autorización de la administración.
- d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia.

Medios para lograr el control interno contable.

Los sistemas de control interno varían de una organización a otra, dependen de factores tales como el tamaño, la estructura de la organización, la naturaleza de las operaciones y los objetivos de la organización para los cuales fue diseñado el sistema. Sin embargo existen factores comunes para cualquier sistema. Estos factores son: un plan lógico de organización, una estructura contable bien diseñada, una función de Auditoría interna, y la calidad y entrenamiento del personal¹².

Plan de organización.

Se refiere a la división de autoridad, responsabilidades y obligaciones entre los miembros de una organización. El plan de organización deberá dar seguridad de que las transacciones se llevan a cabo de conformidad con la empresa, de que se acrecienta la eficiencia de las operaciones, se resguardan los activos y se promueve la confianza de los datos contables. Estos objetivos pueden lograrse por medio de la separación de responsabilidades para:

- La iniciación o aprobación de las transacciones,
- La custodia de los activos, y
- Los registros contables que se llevan.

Control interno sobre transacciones.

¹² Guía No. 1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.

Un concepto fundamental del control contable es que ninguna persona o departamento deberá manejar todos los aspectos de una transacción de principio a fin. Cada transacción deberá implicar cuatro pasos: *aprobada, autorizada, ejecutada y registrada*. El control interno se acrecentará si cada uno de estos pasos se lleva a cabo por empleados o departamentos independientes.

Responsabilidad por los activos.

Un paso tradicional para lograr el control interno contables es la separación de la función contabilidad de la custodia de los activos relativos. Cuando los del departamento de Contabilidad y los de custodia son independientes, el trabajo de cada departamento sirve para comprobar la precisión del trabajo del otro.

Eficiencia de las operaciones.

Un plan eficaz de operaciones deberá mejorar la eficiencia de las operaciones, así como contribuir al control interno contable. Cuando dos o más departamentos participan en cada transacción, el trabajo de un departamento es revisado por el otro¹³.

Normalmente los errores que comete el departamento de recibo en las cuentas de mercancías recibidas, lo descubrirá el departamento de Contabilidad cuando compare el informe recibido con la factura del vendedor y la orden de compra.

Organización independiente de los departamentos.

El control interno se logra principalmente por medio de la independencia en la organización de los departamentos de contabilidad, de operación y de custodia. Este grado de separación se logra mediante la designación de jefes de departamentos que se valoricen sobre la base de la actuación de sus departamentos respectivos.

¹³ Guía No. 2. Establecimientos. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.

Responsabilidad de los departamentos de finanzas y contabilidad.

La división de responsabilidades entre estos departamentos muestra la separación de las funciones de contabilidad, operativas y también de custodia de activos. El departamento de contabilidad registra las transacciones financieras, pero no maneja los activos financieros. Los registros de contabilidad establecen la responsabilidad por los activos y proporcionan la información necesaria de los movimientos financieros. (8)

La estructura contable.

Para lograr el control interno por medio de la separación de deberes, el sistema contable debe ser capaz de medir la actuación y la eficiencia de las unidades individuales de la organización. Un sistema contable con esa capacidad debe incluir:

- Un cuadro de cuentas, clasificado de acuerdo con las responsabilidades de los supervisores individuales y de los empleados claves.
- Documentación interna adecuada para enfocar la responsabilidad.
- Un manual de política y procedimientos contables y unos cuadros de flujos que describan los métodos establecidos para procesar las transacciones.
- Un pronóstico financiero que consiste en un plan detallado de las operaciones, con estipulaciones para informes y análisis oportunos de las variaciones entre la situación real y los estándares presupuestales.
- Un sistema de costos de fabricación, si es adecuado para la empresa. (9)

1.5- La auditoría interna. Su relación con el control interno.

El trabajo de los auditores internos consiste en investigar y valorar el sistema del control interno y la eficiencia con que las diversas unidades de la organización están realizando

las funciones que se les han asignado. Su función es la de visitar y valorizar los problemas y la actuación de cada departamento de la empresa.

Limitaciones del control interno.

El control interno puede hacer mucho para proteger contra el fraude y asegurar la confiabilidad de los datos contables. Sin embargo, existen limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno. Existen los errores en la ejecución del procedimiento de control, como resultado de negligencia, incomprensión de las instrucciones o de otros factores humanos. La amplitud de los controles internos está limitada por consideraciones de costo. Un sistema que busque lo perfecto, costaría más de lo que justificaría la amenaza de pérdida por fraude. Sin embargo, muchos desfalcos podrían haberse evitado con solo haber seguido las prácticas más simples del control interno.

Revisión del control interno por los auditores.

La investigación del control interno por los auditores consta de dos fases: el estudio y la evaluación.

La fase de estudio abarca los primeros pasos del proceso de Auditoría: Primero, los auditores revisan el control interno y preparan una descripción del sistema en sus papeles de trabajo. A continuación llevan las pruebas de acatamiento para determinar qué efectividad tiene el sistema. La evaluación crítica de las debilidades y eficiencias del control interno es el tercer paso en el proceso de Auditoría

El método para obtener la información acerca del control interno consiste en la revisión de los papeles de trabajo hechos el año anterior. Las Auditorías pueden determinar los deberes y responsabilidades de los empleados basándose en los cuadros de organización, las descripciones del trabajo, las entrevistas con el personal etc. El método tradicional de

describir un sistema de control interno es la formulación de un cuestionario estandarizado de control interno.

1.6- La auditoria.

La auditoria es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso¹⁴.

Como la auditoria es un proceso sistemático de obtener evidencias, tienen que existir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información; la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, esta consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyan los informes elaborados. (10)

El Decreto-Ley 159 de 1995 en su artículo 3 define los objetivos fundamentales de la Auditoría como los siguientes:

- Evaluar el control de la actividad administrativa y sus resultados.
- Examinar las operaciones contables y financieras y la aplicación de las correspondientes disposiciones legales, dictaminando sobre la razonabilidad de los resultados expuestos en los estados financieros, así como evaluar cualquier otro elemento que, de conjunto, permita elevar la eficiencia economía y eficacia en la utilización de los recursos.
- Prevenir el uso indebido de recursos de todo tipo y propender a su correcta protección.

¹⁴ Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II.

- Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera de las entidades mediante la elevación e información de los resultados a quien corresponda.
- Coadyuvar al mantenimiento de la honestidad en la gestión administrativa y a la preservación de la integridad moral de los trabajadores.

De acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, según el propio Decreto-Ley, las Auditorías pueden ser:

- a) De gestión u operacional: consiste en el examen y evaluación que se realiza en una entidad para establecer el grado de economía, eficiencia y eficacia en la planificación, control y uso de los recursos, y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades y materias examinadas.
- b) Financiera o de estado financiero: consiste en el examen y evaluación de los documento, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, la situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a la gestión económico-financiera y el control interno.
- c) Especial: consiste en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras o administrativas, de determinados hechos o de situaciones especiales y responden a una necesidad específica.
- d) Fiscal: consiste en el examen de las operaciones relacionadas con el tributo al fisco, a los que está obligada la entidad estatal o persona natural o jurídica del sector no

estatal, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponde, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a Derecho.

Normas de auditoría.

Normas Generales:

- El examen se llevara a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la eficiencia adecuada como auditor.
- En todas las cuestiones relacionadas con el trabajo se mantendrá la independencia en la actitud mental del auditor o auditores.
- Deberá ejercerse un cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe.

Normas relativas a la ejecución del trabajo.

- El trabajo deberá ser adecuadamente planeado, y los ayudantes, en su caso, deberán ser convenientes supervisados.
- Deberá llevarse a cabo un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, como base para determinar la confianza que se puede depositar en el mismo y, consecuentemente, determinar la amplitud de las pruebas a las que habrán de restringirse los procedimientos de la auditoría.
- Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, por medio de inspecciones, observaciones, preguntas y confirmaciones, para contar con una base razonable para opinar acerca de los estados financieros sujetos al examen.

Normas relativas al dictamen o informe.

- En el dictamen deberá mencionarse si los estados financieros fueron preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Asimismo deberá indicarse si dichos principios han sido congruentemente observados en el ejercicio en curso, en relación con el ejercicio anterior.
- Las declaraciones informativas contenidas en los estados financieros deberán considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se mencione lo contrario en el dictamen.
- El dictamen deberá contener, ya sea la expresión de una opinión acerca de los estados financieros tomados en su conjunto, o una afirmación en el sentido de que no es posible expresar una opinión. Cuando no puede ser expresada una opinión general deberán mencionarse las razones que lo impidan. En cualquier caso en que se encuentre ligado el nombre de un contador público a un juego de estados financieros, el informe o dictamen correspondiente deberá contener indicación clara de carácter del examen realizado por dicho contador, si tal es el caso, y el grado de responsabilidad que asume.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas sirven de guía a los auditores al llevar a cabo sus exámenes y preparar los informes correspondientes. Los auditores no pueden desviarse de las normas generalmente aceptadas. (11)

1.6.1- Procedimientos y técnicas de auditoría. Su base jurídica.

Al usar las normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores deben obtener evidencias suficientes y competentes sobre las operaciones de la empresa, que le sirva de base para expresar su opinión sobre los estados financieros. Dichas evidencias se logran evaluando el diseño de control interno, observando cómo trabaja el sistema, inspeccionando los documentos, examinando los activos, revisando los procedimientos seguidos por el personal de la empresa; calculando de nuevo ciertas informaciones, haciendo preguntas y

llevando a cabo otras muchas pruebas. Estos métodos de recopilar evidencias se les conocen como procedimientos de auditoría.

Aún cuando los procesos de auditoría varían de un trabajo a otro, los pasos fundamentales en que se sustenta el proceso de auditoría son esencialmente los mismos para casi todos los trabajos. Estos pasos fundamentales son¹⁵:

- Revisar y preparar una descripción escrita del sistema de control interno.
- Probar la operación del sistema de control interno para saber si se cumple la descripción escrita.
- Evaluar la efectividad del control interno.
- Preparar un informe que contenga recomendaciones para mejorar el sistema de control interno.
- Completar la auditoría: llevar a cabo pruebas para comprobar y justificar los saldos específicos de los saldos de las cuentas y llevar a cabo otros procedimientos de auditoría.
- Emitir el dictamen de auditoría.

La secuencia de estos pasos proporciona un marco lógico para el proceso de la auditoría.

La evidencia en auditoría.

La tercera norma de trabajo en el terreno señala: *“Debe obtenerse evidencia comprobatoria suficiente y adecuada mediante la inspección, la observación, la investigación y la confirmación para obtener bases razonables para expresar una opinión respecto a los estados financieros sujetos a examen”*. (12)

¹⁵ Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II.

Evidencia adecuada es cualquier información que corrobore o refute una premisa. La premisa del auditor es que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa. La competencia de la cuestión evidencial se refiere a su calidad y suficiencia. La evidencia suficiente que se requiere para la opinión profesional del auditor, para justificar sus conclusiones, queda por debajo de la *prueba más allá de lo razonable* que es la norma de evidencia suficiente usada en la ley penal.

Tipos de evidencia en auditoria.

Los tipos de evidencia son los siguientes:

Control interno.

Evidencia física.

Evidencia documental:

- Evidencia documental originada fuera de la empresa y transmitida directamente a los auditores.
- Evidencia documental originada fuera de la organización y que la empresa retiene.
- Evidencia documental originada y retenida dentro de la organización.

Registros de controles.

- Cálculos.
- Evidencia oral.
- Comparaciones y proporciones.
- Evidencias proporcionadas por especialistas. (13)

1.7.- Aplicación del Derecho. La práctica indagatoria y judicial en la Verificación Fiscal¹⁶.

La ley No. 83 de 1997, Ley de la Fiscalía General de la República, en su artículo 8 establece entre sus funciones, sustanciar expedientes de orden administrativos, según las regulaciones legales.

La Instrucción 5 del 99 en su Segundo Por Cuanto plantea: Las verificaciones fiscales constituyen una facultad de la Fiscalía para detectar las violaciones de la legalidad en entidades u organismos relacionadas en el artículo 17 de la Ley 83 del 97, así como restablecer la legalidad quebrantada. Actuar como medio de prevención de nuevas infracciones e incoar en su caso los correspondientes procesos en contra de los infractores.

Las verificaciones fiscales, definidas en su metodología, son las distintas acciones que realizan los fiscales con el auxilio de especialistas y peritos, como un método de control para comprobar el cumplimiento de la Constitución, las leyes y demás disposiciones legales vigentes en los organismos del Estado y en las entidades económicas y sociales, formulando los pronunciamientos que resulten procedentes.

Objetivos de las verificaciones fiscales.

- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones referidas al objeto social; el uso, destino y preservación de los recursos materiales y financieros, así como de los sistemas de control establecidos.
- Contribuir a la protección de los bienes de propiedad del Estado, velando porque se utilicen de acuerdo con los fines para los que fueron destinados y producidos.

¹⁶ Instrucciones de Verificaciones Fiscales. Fiscalía General de la República, 1999. Instrucción No.6 del 99.

- Velar por el uso del capital social del Estado en las entidades jurídicamente privadas en las que tenga participación.
- Prevenir, discutir y enfrentar las manifestaciones de corrupción administrativa.
- Detectar posibles violaciones que puedan originar afectación a la salud o atenten contra las medidas de protección e higiene, la adecuada conservación del medio ambiente y la explotación sostenible de los recursos naturales.
- Contribuir a fortalecer la disciplina estatal, determinar la responsabilidad laboral, material o penal de los infractores de la ley en los casos que así se compruebe.
- Comprobar y exigir la erradicación de las violaciones detectadas. (14)

1. 8- El error y la irregularidad en la Contabilidad.

Los errores son actos u omisiones, casuales e involuntarias, que alteran los hechos económicos y sus resultados.

Clasificación de los errores¹⁷.

- Error de principio: se produce por la aplicación incorrecta de los principios de contabilidad establecidos. También pueden considerárselos que tienen lugar al aplicar incorrectamente las normas y procedimientos establecidos por el Sistema Nacional de Contabilidad y los organismos rectores de la economía.
- Errores de omisión: consisten en omitir la anotación de asiento en los libros de contabilidad.
- Error de comisión: se producen por descuido y se reflejan las cuentas y registros.

¹⁷ Jenny G. Dr. Ernest. Los fraudes en Contabilidad. Ed. Iberia. Barcelona, 1944.

Con respecto al Derecho, el error esencial e invencible, exime de la responsabilidad penal y el que se comete por negligencia, se sanciona según lo establecido para los delitos por imprudencia¹⁸.

La irregularidad es el resultado de una planeación deliberada que se realiza con el fin de obtener beneficios ilícitos, consistentes en la apropiación indebida de bienes ajenos, sin consentimiento o conocimiento de sus dueños. Las irregularidades se dividen en fraudes y manipulación de cuentas.

Clasificación de los fraudes:

- 1- Fraude en los ingresos de caja.
 - a) Por ventas al contado.
 - b) Por cobro de ventas a crédito.
- 2- Fraude en los egresos de caja.
 - a) Del fondo fijo.
 - b) De los fondos del banco.
- 3- Fraude en las compras y almacenajes de mercancías.
- 4- Fraude en las ventas y entregas de mercancías.
- 5- Fraude en el pago de nóminas.

Manipulación de cuentas es la alteración intencional en los estados financieros con el fin de engañar a terceros respecto al estado financiero real de la empresa, burlar el fisco, adquirir créditos, etc., generalmente es cometido por los altos directivos de las empresas. (15)

1.9.- Contabilidad Forense. Su base técnico jurídica.

¹⁸ Quirós Pérez, Renén. Manual de Derecho Penal. Tomo I, Editorial Fñelix Varela. La Habana, 2002.

La Contabilidad también es vital en la lucha contra la delincuencia, con ayuda de la Contabilidad se puede obtener la información de la existencia y movimiento de los bienes de la propiedad estatal, sobre los faltantes, malversaciones y negligencia de la administración. Contribuye a evitar las malversaciones de caudales públicos, es un potente factor en la lucha contra el embaucamiento, soborno, mala administración, dilapidación de los bienes estatales y sociales y contra otras infracciones.

Contabilidad Forense es una rama especial de la Contabilidad que estudia y resuelve los problemas relacionados con la aplicación de la Contabilidad en la práctica indagatoria y judicial¹⁹.

La base de la Contabilidad Forense es la ciencia de la Contabilidad, pero su aplicación práctica está estrechamente asociada con el respeto de las normas de la legislación penal y civil. Contabilidad Forense es una ciencia compleja, situada entre la teoría de la Contabilidad y la teoría del Proceso Penal. Estructuralmente se divide en dos partes: Parte General y Parte Especial.

En la Parte General se exponen las cuestiones más importantes de la Contabilidad y la Auditoría documental, como método de control económico desde el punto de vista de su aplicación práctica en los procesos judiciales y en la indagación.

La Parte especial da la característica del orden y límites de la aplicación de los conocimientos de la Contabilidad en el Proceso Penal y Civil; expone los principios metodológicos generales y organizativos de decretar y llevar a cabo la auditoría documental y la prueba pericial forense de Contabilidad.

¹⁹ Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987.

Para los juristas es particularmente útil conocer los principios de la Contabilidad, puesto que partiendo de esos conocimientos se realizan la auditoria y la revisión de los documentos de Contabilidad, que en el proceso penal y civil desempeñan un papel vital.

El concepto de Contabilidad Forense responde a necesidades de información del trabajo policiaco y del derecho probatorio en el marco de la investigación sumarial. Ella no solo se apropia de la medición de los eventos o actos económicos, sino busca la intención eventual de los hechos económicos especificando al posible sujeto del derecho probatorio, estos transitan desde un delito de apropiación indebida hasta un lavado de dinero o una subversión económica que ponga en peligro la estabilidad económica empresarial nacional.

La Contabilidad Forense une dos ciencias que teniendo objeto de estudio diferente se complementan en el servicio de la información tanto en el Derecho como en el trabajo policial. La Contabilidad como ciencia se acerca a la ciencia Criminalística por posibilitar la investigación, la detección, la identificación y el esclarecimiento de los actos económicos que distorsionan la información contable. (16)

1.9.1- La Contabilidad Forense, el trabajo policiaco y el Derecho Probatorio.

La Contabilidad Forense, el trabajo policiaco y el derecho probatorio en el proceso de investigación de los hechos económicos, con independencia del objeto de investigación en cada uno de ellos, parten de elementos comunes:

- La necesaria y suficiente información para cumplir con los objetivos que se proponen.
- Determinan y evalúan sus procesos de información a través de documentos.
- Todas tienen una finalidad común: información para conocer, evaluar, y exponer resultados de los eventos o hechos económicos a los sujetos de la información.

Una de las características de los delitos contra la economía es su aparente licitud, y es por ello que requiere de una elevada pericia en el campo de la investigación con la documentación y su valoración judicial penal. Esto impone buscar métodos, vías y procedimientos que ayuden a dismantelar los procedimientos de ocultación de datos y legalizar los actos que identifique al sujeto malhechor²⁰.

La Contabilidad le da el soporte a través de la documentación: la documentología como rama de la técnica Criminalística se inserta en la investigación cuando actúa la Contabilidad Forense y se convierte en un instrumento poderoso de la investigación policíaca y probatoria cuando en la relación de los documentos contables, la información registrada, clasificada y resumida por el sujeto que la realiza, se manifiestan los rasgos psicológicos, económicos y conductual del comisor del presunto delito. (17)

Elementos estructurales para el análisis de un documento contable.

Partir del documento constituye la base concreta de la acción de la investigación tanto de la Contabilidad como de la Criminalística. La comprensión teórica de los elementos estructurales para el análisis de los documentos contables ayuda a la indagación y ubica al documento como medio de prueba en el ejercicio sumarial y de investigación de causas y condiciones que dieron lugar al proceso económico.

En el cuerpo material de un documento no se va especialmente a la inspección ocular del contenido del mismo, sino a la detección de la vinculación del hecho económico con el responsable de dicha actividad. En el proceso de información contable actúan un conjunto de individuos que tramitan operaciones de documentos a documentos hasta llegar a los resultados finales de la gestión económica, encontrándose dispersión de responsabilidad

²⁰ Grillo Longoria, José Antonio. Derecho Penal . Parte especial . Tomo I Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D. F. 1998.

entre ellos, por tales motivos, se buscan en estos análisis acudir al control interno como uno de los elementos importantes de recurso de la Contabilidad Forense para el trabajo policíaco y probatorio.

Investigación sobre bienes sociales y públicos.

La metodología Criminalística los ha dividido en dos grandes grupos²¹:

- Sustracciones cometidas por los funcionarios aprovechándose del cargo que ocupan y otros beneficios no referidos directamente a sustracciones pero que el funcionario recibe debido al cargo que ocupa y que proceden de alguna forma del caudal económico social público.
- Las sustracciones cometidas por personas ajenas y por simples empleados que no tienen bajo su custodia o administración los bienes objeto del delito. (18)

En cuanto a las sustracciones cometidas por funcionarios, los divide en dos grupos:

- Sustracciones simples o sencillas: apoderamiento directo e ilegal de un bien sin necesidad de acudir a subterfugios como la malversación de dinero o de productos y objetos, la cual si se llega a detectar a través de un inventario o auditoría normalmente provocan que el sujeto comisario confiese su culpabilidad o trate de transferirla a otro.
- Sustracciones encubiertas apoyándose en variados métodos de engaño y encubrimiento de la actividad delictiva realizada. Normalmente se producen:
 - Creación de sobrantes en la red comercial o distribución sobre la base del engaño al consumidor; darle baja ilegalmente a productos, combinaciones con los centros de distribución para recibir y vender más

²¹ Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D F, 1998.

productos de los que realmente han sido sacados ilegalmente de los almacenes, etc.

- Falsificación y alteración de los documentos de control y remisiones, alteración en los vales de liquidación, etc.
- Falsos errores en las cuentas a los usuarios. (combinación entre dependientes, camareros sirvientes, etc.
- Creación de sobrantes en el proceso de producción al no utilizar la cantidad de materia prima requerida, elevando las normas, reducción de la producción
- Pagos indebidos de salarios, contratos, etc., a personas para obtener un por ciento de beneficio propio en forma de recompensa.
- Simulación de robo, hurto para ocultar faltantes. (19)

Inspección y peritaje de Contabilidad.

La inspección va orientada a la comprobación de la actividad económica, mercantil, financiera, salarial, productiva, etc., de una empresa o establecimiento. En la misma se comprueba cómo se llevan los controles, cómo se efectúa y si se efectúa la información requerida, la conservación y existencia a través de inventarios, etc., de las propiedades, si se toman medidas para erradicar las deficiencias, si se tiende a mejorar la rentabilidad de la empresa.

El peritaje contable es dispuesto por la inspección fiscal o tribunal para aclarar situaciones que no están claramente definidas en el expediente o que requieren de conocimientos especializados de Contabilidad.

Este peritaje es necesario en los siguientes casos:

- Cuando se reflejan contradicciones entre los datos obtenidos por la inspección y las circunstancias que rodean el caso.
- Cuando hay contradicciones entre los datos de las actas de inspección iniciales y los de las que se han repetido.
- Cuando las informaciones que se tienen es que los inspectores han incurrido en errores o han utilizados métodos incorrectos para realizarla.
- Cuando se tenga información contradictoria relativa a la actividad contable originada de los dictámenes de las inspecciones.
- Cuando los interesados no están de acuerdo y refutan con razonamientos lógicos y fundamentados suficientemente.
- Cuando surgen cuestiones discutibles con relación al control y a la información.

(20)

En los últimos años, debido a la situación económica y los cambios que ella opera en la sociedad cubana, se ha producido un incremento notable de este tipo de delitos. Uno de los rasgos que caracterizan la investigación de los mismos es lo difícil de detectar a través de los inventarios, auditorías, chequeo de vales, etc., pero como todos tienen una base contable, es necesario la conjunción de las técnicas puramente criminalísticas con la Contabilidad para enfrentar esta gama de delitos que amenaza seriamente a nuestra sociedad²².

²² Informe de la Oficina Nacional de Auditoría. Periódico Granma. 10 de febrero del 2001. La Habana. Cuba.

Capítulo II

CAPÍTULO II. PREPARACIÓN CIENTÍFICO METODOLÓGICA DE LOS PROFESIONALES PARA EL ENFRENTAMIENTO A LOS DELITOS.

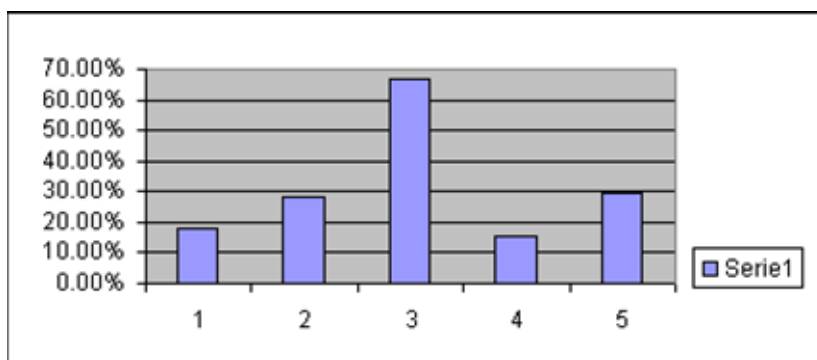
La práctica es el criterio valorativo de la verdad.

Carlos Marx.

2.1.- Preparación científico metodológica de los juristas.

Con el objetivo de valorar la preparación científico-metodológica de los juristas para enfrentar los diferentes delitos relacionados con la sustracción de bienes sociales y públicos, se aplicó una encuesta (**anexo 1**) a 54 juristas, de ellos, 11 instructores, 21 fiscales, 9 jueces y 13 abogados de los municipios Bayamo, Manzanillo, Jiguaní, Yara y Bartolomé Masó de la Provincia Granma. La muestra constituye el 62,7 del universo empleado. Los municipios representan el 38,4 del total de la provincia e incluyen los dos municipios de mayor población: Bayamo y Manzanillo.

Para enfrentar los delitos que se tipifican con la sustracción de los bienes sociales y públicos, en su generalidad se requiere de la aplicación de la Contabilidad y la Auditoria para su determinación. En la tabla (**anexo 2**) se muestran los resultados de la encuesta.



En el gráfico se identifican:

instructores

fiscales

jueces

abogados

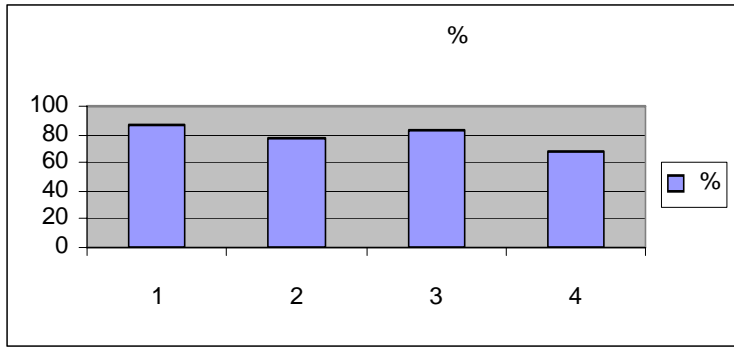
% general.

El gráfico ilustra que solo el 29.6% del total de los encuestados manifiesta poseer estos conocimientos; el grupo más numerosos es el de los fiscales con el 28.5% y el menos numeroso el de los abogados con el 15.3%. Esta diferencia se corresponde con la práctica, pues son los fiscales los que más se acercan a la Contabilidad y a la Auditoría, además, reflejan haberlos adquiridos en postgrados, 14,2%, junto con el grupo de jueces que refleja el 22.2%. Es notable que los instructores y abogados no reflejen haber adquirido estos conocimientos en los postgrados; el 18.1 de los instructores los ha adquirido en la práctica., lo cual concuerda con el 27.2% que expresa que sus conocimientos son empíricos y el 54.5% que no respondió la pregunta contenida en la referida encuesta.

La siguiente tabla nos muestra las fuentes y el tipo de conocimiento que sobre Contabilidad Forense expresan tener los juristas encuestados:

Tipo de conocimiento	Instuc.	fiscales	jueces	abogados	total	%
Científicos	2	4	2	1	9	16.6
Empíricos	3	11	5	6	25	46.2
No respondieron	6	6	2	6	20	37.0
Totales	11	21	9	13	54	100

La encuesta recoge, además, la necesidad de superación que en esta materia expresan los encuestados. La misma arroja los siguientes resultados, (**Anexo 3**) reflejados en el siguiente gráfico:



El 87% (barra 1 del gráfico) expresó la necesidad de superarse en Contabilidad General, el 77.7% (barra 2) en Auditoria y el 83.3% (barra 3) en Contabilidad Forense. Se destaca el hecho que el 68.5% (barra 4) de los encuestado considera necesario la superación en las tres disciplinas.

(anexo 4)

2.2- Participación de los profesionales del Derecho y la Contabilidad en los procesos penales sobre sustracción de bienes.

La pregunta tres de la encuesta (anexo 1) tiene por objetivo valorar la participación de los encuestados en procesos de delitos que con independencia de su tipificación, tienen en común la sustracción de bienes sociales o públicos y para su proceso penal suelen emplearse los conocimientos que brinda la Contabilidad, además, apreciar la frecuencia con que participan en procesos con estas características. (anexo 5)

Delitos	Participación	Frecuencia	% Particip.	% Frecuenc.
1	42	14	77.7	25.9
2	7	0	12.9	0

3	43	5	79.6	9.2
4	48	21	88.8	38.8
5	0	3	5.5	0
6	38	9	70.3	16.6
7	48	15	88.8	27.7
8	53	42	98.1	77.7
9	51	33	94.4	61.1
10	50	14	92.5	25.9
11	49	18	90.7	33.3
12	51	20	94.4	37
13	3	0	5.5	0
14	50	48	92.5	88.8
15	2	0	3.7	0
16	11	2	20.3	3.7

RELACIÓN DE LOS DELITOS.

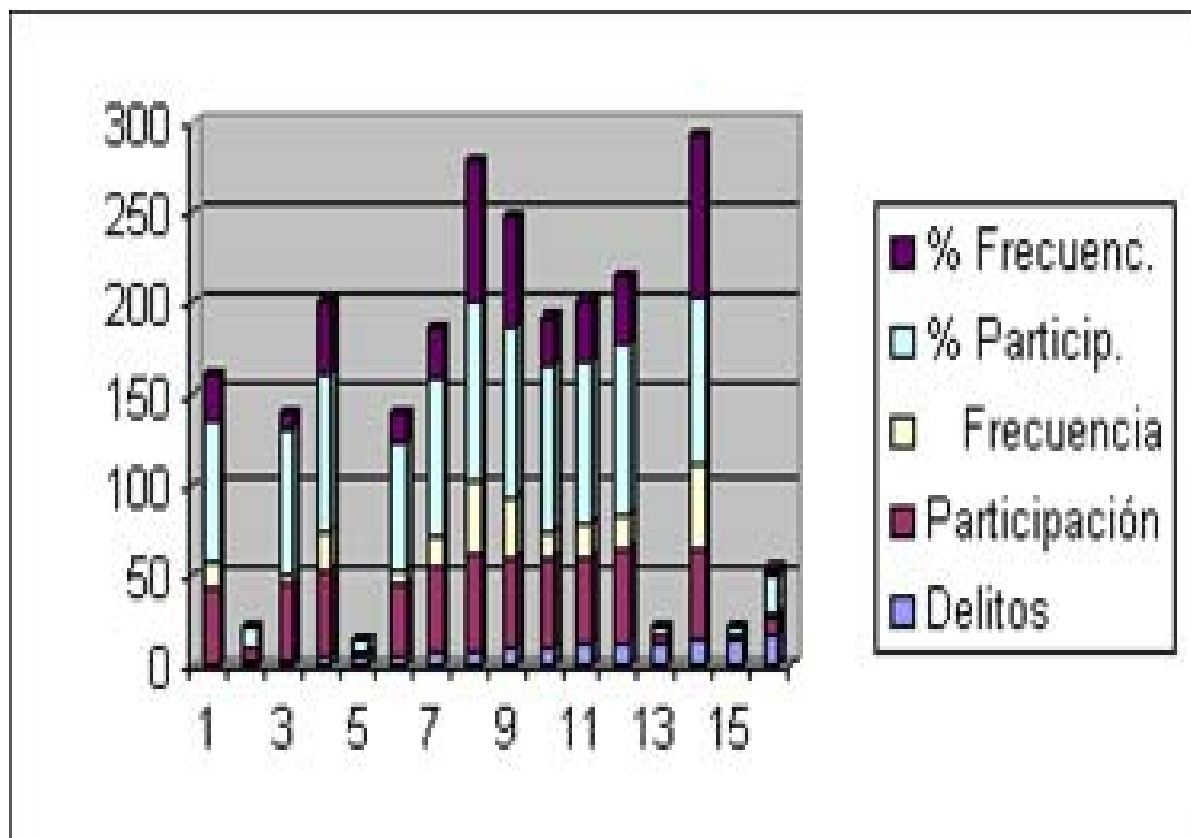
- 1- Incumplimiento de obligaciones en entidades económicas.
- 2- Ocultación u omisión de datos.
- 3- Uso indebido de recursos materiales y financieros.
- 4- Especulación y acaparamiento.
- 5- Contrabando.
- 6- Trafico ilegal de divisas...
- 7- Falsificación de documentos.

- 8- Hurto.
- 9- Robo con fuerza en las cosas.
- 10- Estafa.
- 11- Apropiación indebida.
- 12- Malversación.
- 13- Insolvencia punible.
- 14- Receptación.
- 15- Evasión fiscal.
- 16- Otros²³.

Para los cuatro grupos: instructores, fiscales, jueces y abogados, los delitos en que menos participan son: ocultación u omisión de datos, contrabando, insolvencia punible y evasión fiscal, los cuales reflejan un bajo % en la tabla anterior. Estos resultados dan un índice de las áreas delictivas y su relación con el tipo de propiedad socialista. **(anexo 5)**

La mayor participación se refleja en los delitos de hurto, robo con fuerza, malversación y apropiación indebida que reflejan índices superiores al 90%, además, constituyen los más frecuentes; seguidos por los de falsificación de documentos, especulación y acaparamiento, los delitos de incumplimiento de obligaciones en entidades económicas y el uso indebido de recursos materiales y financieros. **(anexo 5)**

²³ Grillo Longoria, José Antonio, Derecho Penal. Parte especial. tomo I y II Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D. F. 1998.



El gráfico muestra la diferencia entre estos dos grupos de delitos que expresan la tendencia a los delitos que se producen con la apropiación inmediata de los bienes.

2.2.1- Empleo de la Contabilidad en los Procesos Penales.

La pregunta 4 de la citada encuesta del anexo 1 refleja la aplicación de los conocimientos de contabilidad de los delitos referidos anteriormente. También recoge información del

grado en que los juristas dependen de los peritos en la materia o actúan con sus propios conocimientos. Estos resultados tienen relación por lo expresado por los encuestados acerca de la calidad de sus conocimientos al respecto y la necesidad de superación en esta materia. **(Anexo 6)**

Delitos	Total	% de uso	Por	sí	%
---------	-------	----------	-----	----	---

			mismo	
1	26	48.1	4	7.4
2	7	12.9	0	0
3	38	70.3	4	7.4
4	5	9.2	2	3.7
5	0	0	0	0
6	1	1.8	0	0
7	21	38.8	4	7.4
8	5	9.2	3	5.5
9	1	1.8	1	1.8
10	6	11.1	3	5.5
11	26	48.1	6	11.1
12	45	83.3	9	16.6
13	1	1.8	1	1.8
14	4	7.4	2	3.7
15	3	5.5	1	1.8
16	0	0	0	0

Los delitos de la primera casilla coinciden con los enumerados en la tabla anterior.

El total refleja la cantidad de juristas que expresó emplear los conocimientos de la Contabilidad en cada tipo de delito y la casilla “por sí mismo”, refleja cuando emplea estos conocimientos sin auxiliarse de especialistas en Contabilidad.

En general se observa un predominio del empleo de la Contabilidad en los procesos de delitos por malversación, uso indebido de recursos materiales o financieros,

incumplimiento de obligaciones en entidades económicas, apropiación indebida y falsificación de documentos. (**Anexo 6**)

El empleo de conocimientos propios de Contabilidad por parte de los juristas es muy escaso, el índice más altos se produce en los delitos de malversación con el 16.6%.

El comportamiento de este aspecto por grupos es como sigue:

INSTRUCTORES POLICIALES

Total	%	Por	sí	%
-------	---	-----	----	---

Delitos.			mismo	
1	4	36.3	0	0
2	1	9	0	0
3	9	81.8	0	0
4	0	0	0	0
5	0	0	0	0
6	0	0	0	0
7	3	27.2	0	0
8	0	0	0	0
9	0	0	0	0
10	0	0	0	0
11	5	54.4	0	0
12	10	90.9	0	0
13	0	0	0	0
14	0	0	0	0
15	1	9	0	0
16	0	0	0	0

Para este grupo el empleo de la Contabilidad solo se refleja con alguna importancia en los delitos uso indebido de recursos materiales y financieros, apropiación indebida y malversación que constituye el índice más elevado con el 90.9%. (**Anexo 6**)

No reflejan haber actuado con sus propios conocimientos.

FISCALES.

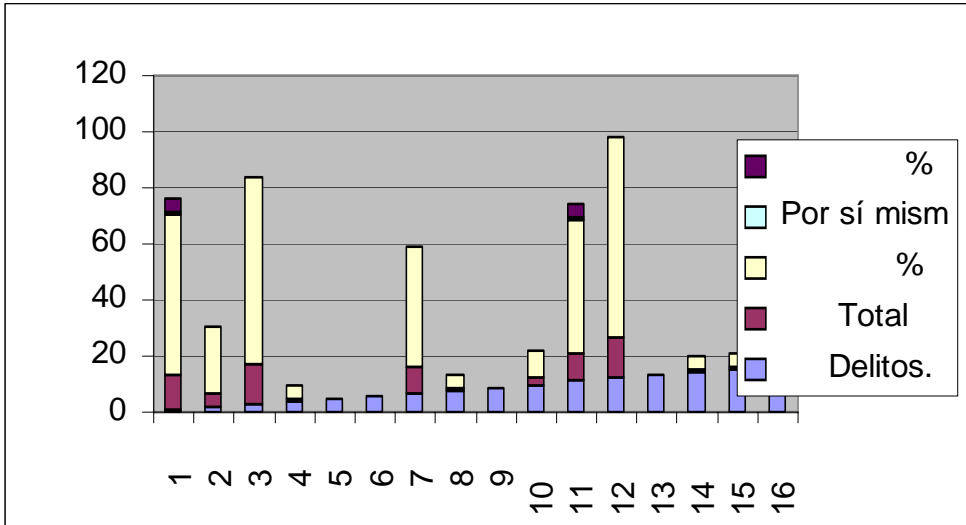
Total	% Por sí mism	%

Delitos.

1	12	57.1	1	4.7
2	5	23.8	0	0
3	14	66.6	0	0
4	1	4.7	0	0
5	0	0	0	0
6	0	0	0	0
7	9	42.8	0	0
8	1	4.7	0	0
9	0	0	0	0
10	2	9.5	0	0
11	10	47.6	1	4.7
12	15	71.4	0	0
13	0	0	0	0
14	1	4.7	0	0
15	1	4.7	0	0
16	0	0	0	0

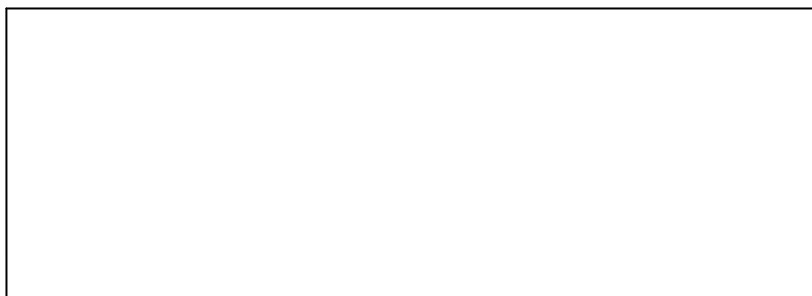
Este grupo refleja un mayor empleo de la Contabilidad para los procesos de los delitos en cuestión, destacándose en ellos los delitos de uso indebido de recursos materiales y financieros y los de malversación , que al igual que en el grupo de Instructores, refleja el índice más alto, esta vez con el 71.4%. **(Anexo 6)**

Solamente dos encuestados manifiestan utilizar sus propios conocimientos de Contabilidad que refleja un índice del 4.7%.



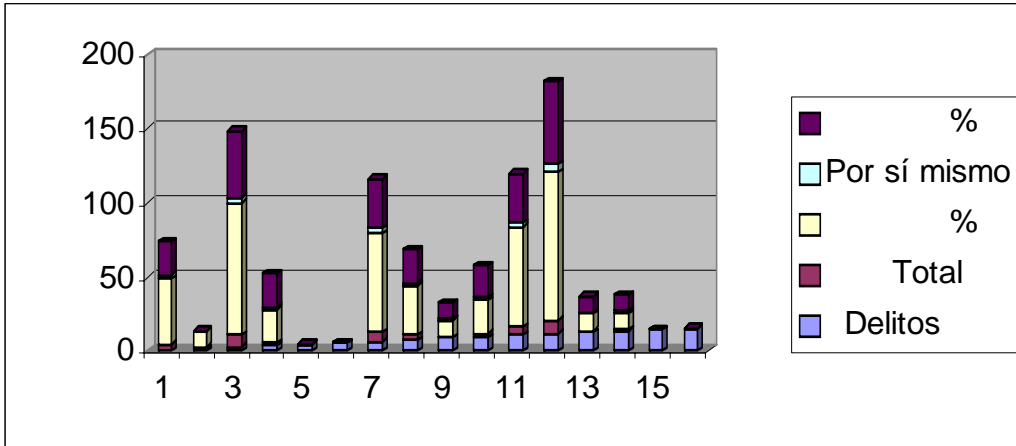
El gráfico ilustra los resultados del comportamiento del Grupo de lo Fiscales en el empleo de los conocimientos de la Contabilidad y cuando los emplean sin auxilio de especialistas en la materia.

JUECES.



Delitos	Total	%	Por mismo	sí	%
1	4	44.4	2	22.2	
2	1	11.1	0	0	
3	8	88.8	4	44.4	
4	2	22.2	2	22.2	
5	0	0	0	0	
6	0	0	0	0	
7	6	66.6	3	33.3	
8	3	33.3	2	22.2	
9	1	11.1	1	11.1	
10	2	22.2	2	22.2	
11	6	66.6	3	33.3	
12	9	100	5	55.5	
13	1	11.1	1	11.1	
14	1	11.1	1	11.1	
15	0	0	0	0	
16	0	0	0	0	

El grupo de los jueces tiene igual comportamiento que los anteriores; sus mayores índices los ocupan los delitos de uso indebido de recursos materiales y financieros y el delito de malversación con 100%. **(Anexo 6)**



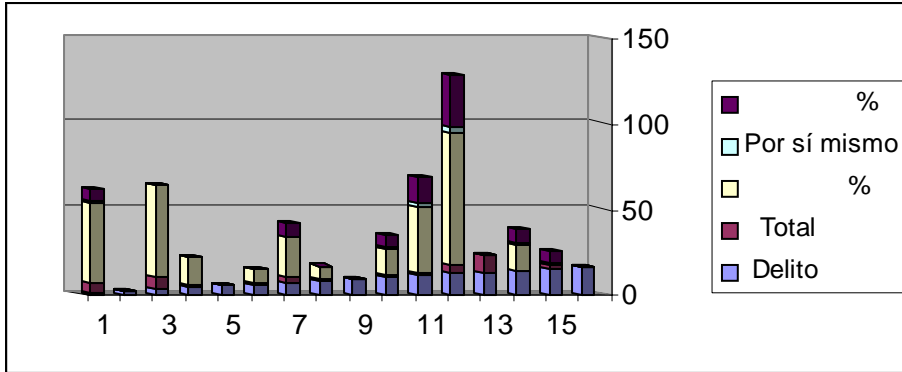
Como puede apreciarse en el gráfico, es el grupo que más emplea los conocimientos de la Contabilidad sin el auxilio de los especialistas en la materia.

ABOGADOS.



Delito	Total	%	Por sí mismo	%
1	6	46.1	1	7.6
2	0	0	0	0
3	7	53.8	0	0
4	2	15.3	0	0
5	0	0	0	0
6	1	7.6	0	0
7	3	23	1	7.6
8	1	7.6	0	0
9	0	0	0	0
10	1	15.3	1	7.6
11	2	38.4	2	15.3
12	5	76.9	4	30.7
13	10	0	0	0
14	0	15.3	1	7.6
15	2	0	1	7.6
16	0	0	0	0

El grupo de los abogados presenta situación similar a los anteriores; se destaca la poca frecuencia en que utilizan los conocimientos de la Contabilidad sin el auxilio de los especialistas como se refleja en el gráfico siguiente.



Puede apreciarse que los cuatro grupos : instructores, fiscales, jueces y abogados dieron respuestas similares y ellas en común reflejan que es muy bajo el índice en que pueden orientarse por sí mismo en los delitos cuyo proceso requiere de los conocimientos específicos de la Contabilidad; esta manifestación se relaciona estrechamente con la necesidad de formación y superación expresada con anterioridad. (Anexo 6)

2.3- Incidencias de la Contabilidad en la comisión y / o detección de los delitos.

Con el objetivo de valorar aspectos de la Contabilidad relacionados con la comisión de delitos, partiendo de la experiencia de los contadores, auditores y Fiscales, se efectuó una entrevista (Anexo 7) a quince expertos, de los cuales 6 son Master en Ciencias, un Doctor en Ciencias y los cuales promedian 26 años en el ejercicio de sus funciones Contadores, Docentes, Fiscales y Auditores. Se computaron los siguientes resultados:

Errores más frecuentes del contador. (Anexo 7)

Los entrevistados coinciden en señalar como errores más frecuentes del contador los siguientes:

- ❖ facturas sin contabilizar.
- ❖ Inversión de números.

- ❖ Error de cálculo.
- ❖ Descuadre del submayor con las cuentas de control por equivocación al pasar a los libros.
- ❖ No aplicación de los procedimientos establecidos.
- ❖ Violación del principio del control interno.
- ❖ Violación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- ❖ Descontrol en la información.

Irregularidades más frecuentes. (Anexo 7)

- Violación del control interno.
- No conciliación bancaria.
- No realización de inventarios periódicos
- Falta de rotación del personal por las distintas áreas.
- No depósito diario.
- No realización de la recepción a ciegas.
- Dietas fuera de fecha.
- Ocultar información.
- Cubrir con cobros posteriores los fraudes cometidos en cobros anteriores.
- Alteración de vales de salida.
- Alterar cifras en los planes y o estados financieros.
- Manipulación de cuentas.
- Encubrir salidas ilícitas de inventarios por medio de la documentación establecida.
- Reportes falsos en las nóminas.
- Falsificación de firmas.
- Operaciones engañosas.

Formas de cometer las irregularidades. (Anexo 7)

De los quince entrevistados, nueve coinciden en señalar que las irregularidades se cometen tanto desde el punto de vista individual como colectivo o en contubernio; de ellos, cinco señalan que predomina la acción individual sobre la colectiva; en un solo caso se plantea el predominio de la acción colectiva en la comisión de irregularidades en la Contabilidad.

Medidas para evitar las irregularidades. (Anexo 7)

Los Contadores entrevistados recomiendan para evitar las irregularidades:

- a) Mayor control interno.
- b) Sistemática en las auditorías internas y externas.
- c) Elevar la calificación del personal.
- d) Aplicación de los principios del control interno.
- e) Cursos sistemáticos al personal de dirección y de contabilidad.
- f) Aplicación de la rotación por las distintas áreas.
- g) Selección del personal.
- h) Dotar a los auditores e inspectores de los recursos necesarios.

Actuación del sistema judicial ante las irregularidades detectadas. (Anexo 7)

Cinco de los encuestados plantean que ante las irregularidades detectadas por ellos en las auditorías, el sistema judicial ha actuado con diligencia calificada, o sea, ha unido a la rapidez la precisión con que ha dirigido el proceso para sancionar al culpable.

No obstante, nueve de los entrevistados plantean que ha actuado con diligencia no calificada, o sea, no ha podido penetrar al mundo de la Contabilidad con el conocimiento necesario para dirigir el proceso con efectividad. Plantearon, además, que esto motiva que

en muchos casos se que de el proceso en la medida administrativa y no se sancione judicialmente al sujeto comisor.

Comprobación al control interno.

Con el objetivo de valorar la eficacia de la comprobación al control interno general, (21) se indagó con los entrevistados. De ellos, cuatro manifestaron que lo consideraban efectivo y su mayor logro consiste en crear un movimiento que rescata e impulsa la Contabilidad.

El 60% de los entrevistados lo considera parcialmente efectivo y señala las siguientes deficiencias:

- Solo se evalúa si está establecido el sistema; no se controla su funcionamiento. (22)
- Poco tiempo para la ejecución. (23)
- Los niveles superiores deben asumir la calificación de sus dependencias aprobadas en la base. (24)
- Poco profundo. (25) (26)
- Falta de organización. (27)

CAPITULO III.

METODOLOGÍA PARA LA INTEGRACIÓN DEL DERECHO Y LA CONTABILIDAD FORENSE.

No hurtarás.

Éxodo 20:15.

Fundamentado teóricamente el problema de investigación en el capítulo I; demostradas sus peculiaridades en el capítulo II con los instrumentos aplicados y el análisis de documentos,

corresponde en el presente capítulo ofrecer una metodología que contribuya al perfeccionamiento de la lucha contra el delito en relación con el objetivo propuesto.

Definido el método, para cualquier rama del saber como la vía, el camino a través del cual se llega, razonablemente, al conocimiento de la realidad objetiva, y fundamentado filosóficamente como un análogo del objeto, podemos definir el método de la Contabilidad Forense, que se propone aplicar en este trabajo, como el conjunto de procedimientos lógicos, objetivos y científicamente sustentados que tienen el objeto de prevenir y / o detectar los delitos que se tipifican con la sustracción de los bienes sociales y públicos.

De la definición anterior se infiere que se presentará una metodología ecléctica, integrada por métodos y procedimientos de la Contabilidad en sus diversas ramas, los distintos tipos de Auditoría, la Criminalística, el Proceso Penal y Civil y otras Ciencias concomitantes.

La presente metodología no pretende ser un recetario, sino un conjunto de procedimientos que en cada caso se ajusten creadoramente a las circunstancias siempre cambiantes que ofrece la realidad.

3.1.- Métodos de estudio de los datos de la Contabilidad con fines legales.

La Contabilidad Forense ofrece como métodos generales para el estudio de los datos de Contabilidad los siguientes:

- Método consistente en la confrontación de diferentes ejemplares de un mismo documento.

- Confrontación de los datos de documentos que en forma directa reflejan la operación de ingresos o egresos de valores, con los datos de los documentos que representan la realización de otras operaciones, condicionadas por las primeras.
- Confrontación de los datos de los valores mercantiles y materiales transportados con los datos del registro de embalaje en el que se transportaron los mismos.
- Confrontación de los datos de Contabilidad con los datos del registro donde se originan.
- Confrontación de documentos de Contabilidad con otros documentos que reflejan la entrega de fondos pecuniarios y de valores mercantiles y materiales con los datos de los documentos que son la fundamentación para poner en cuenta y pagar dinero en efectivo o para despachar valores mercantiles y materiales.
- Confrontación de documentos de Contabilidad con otros documentos que reflejan una operación aislada, como los ficheros o tarjetas de almacén.
- Concordancia de los datos de los registros de los cálculos con los datos de los documentos primarios. (28)

El investigador adecuará al objeto de su investigación el método que se adecue a tales efectos.

3.2- Algoritmo de investigación en el proceso jurídico a partir de los resultados de la Contabilidad.

Para la investigación que tenga por objeto determinar la sustracción de bienes sociales y públicos, se propone el siguiente algoritmo al investigador, el cual está formado por principios básicos que deben adecuarse a cada situación concreta:

Estudio de las características de la entidad donde se produce el hecho:

- Dimensiones, tipo de actividad económica o servicio; materias primas, productos finales y subproductos; apropiabilidad de los mismos.
- Entorno, vías de acceso, características sociales de la comunidad.
- Composición de los recursos humanos: estrato social, nivel cultural, psicología grupal

Precisar la información primaria de los bienes sustraídos:

- Cantidad real.
- Valor.
- Forma en que fue detectado, precisiones al respecto.

Reflejo de los bienes sustraídos en el sistema de Contabilidad de la entidad:

Determinación y estudio del sistema de Contabilidad empleado.

Sistema manual:

- Documentación interna para enfocar la responsabilidad. Requisitos legales de los libros.
- Flujograma de operaciones.
- Código de cuentas.
- Manual de políticas y procedimientos contables.
- Forma establecida en que fluye la información.

Sistema computarizado:

- Descripción del sistema: programas, características.
- Sistema de protección y comprobación.

- Ninguna persona puede tener el control completo sobre el diseño del sistema, la programación y la operación de las maquinas.
- A los efectos de lograr la eficiencia del control interno en los sistemas de computación se deben observar las normas correspondientes de la seguridad informática.
- Comprobación del Control Interno por áreas de responsabilidades; determinar el área en que se produjo la sustracción y caracterizarla.
- Los aspectos a comprobar en el Control Interno se presentarán en el estudio de cada temática específica; el investigador puede emplear otros además de los sugeridos, basado en su experiencia y conocimientos y en las peculiaridades del caso investigado.

Análisis de los resultados de las comprobaciones anteriores:

- Auditoria Interna.
- Auditoria Externa.
- Verificación Fiscal.
- Inspecciones diversas.

Determinada el área en que se produjo la sustracción, el Control Interno y los resultados de comprobaciones anteriores, el investigador debe llegar a conclusiones parciales sobre:

- Si la sustracción solo se refleja en la Contabilidad por el faltante. (caso de hurto, robo con fuerza)
- Si fueron empleados para la sustracción mecanismos que distorsionan la Contabilidad para apropiarse de los bienes a través del fraude o de cualquier otro tipo de irregularidad.

En el primer caso, el investigador debe tomar las siguientes medidas:

- Inventario total de los bienes donde se produjo la sustracción por personal diferente a su custodio y sin acceso a la Contabilidad.
- Determinación de la cantidad y valor de los bienes sustraídos.
- Contabilización de faltantes en cuenta independiente sujeta a investigación.
- Nombramiento por la empresa de la comisión que investigará el hecho y que dentro de 60 días tiene que dar dictamen según la Resolución No. Con independencia del Sistema Judicial.
- Informe a la autoridad competente conforme a los artículos 116 y 118 de la Ley de Procedimiento Penal.

En el segundo supuesto, fraude en la Contabilidad para sustraer bienes, el investigador procederá a:

- Determinar las fisuras detectadas en el Control Interno del área en cuestión.
- Valorar el modo en que la violación de los Principios de Control Interno y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, propiciaron el fraude.
- Determinar el método de investigación a seguir según la naturaleza del fraude. Los métodos descritos en el aspecto 3.1 de este capítulo deben ser adaptados según los requerimientos específicos.

Con independencia del método de investigación a emplear, el investigador debe seguir las siguientes reglas:

- Partir de la comprobación del sistema de Control Interno en el área investigada.
- Comprobar el cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Tomar las muestras desde su origen hasta el fin, o sea, desde la fuente que origina el dato, su recorrido por los diferentes asientos, hasta su integración en el resultado final de acuerdo con su naturaleza.
- Toda operación en Contabilidad debe estar acompañada por algún tipo de documento que garantice o respalde la veracidad, autenticidad y exactitud de la información.
- Asegurar la autenticidad de todos los documentos. En caso dudoso, tramitar las pruebas de Criminalística.
- Analizar todo borrón, mancha, raspadura en las hojas, tachaduras que puedan encubrir fraudes. Aplicación de técnicas Criminalísticas de ser necesario.
- Realizar comprobaciones cruzadas y agotar las muestras en las áreas que no reflejan violaciones. (El fraude se oculta tras la aparente legalidad. Eje. Balance de comprobación cuadrado, no indica que no se hayan cometido errores o fraudes).
- Determinar el objeto social de los bienes en investigación.
- Precisar la legislación que sobre las temáticas se establece.
- La legislación sugerida en cada temática, solo es una guía que debe ser actualizada en cada acto de investigación.

Este último aspecto es de vital importancia para el cumplimiento del objetivo de este trabajo y para ello deben fusionarse los conocimientos contables y jurídicos en su denominación de Contabilidad Forense. Para el perito contable las transacciones pueden estar correctas desde el punto de vista técnico y para su conocimiento legal, mientras que para el jurista, la misma transacción constituya una violación de la legalidad, basado en su

objeto social. De la misma forma que puede estar legalmente correcta a la vista del jurista pero contenga un fraude que su desconocimiento contable no pueda apreciar. Esto explica la diferencia de resultados que se expresan en el capítulo II de este trabajo entre las Auditorias y las Verificaciones Fiscales.

Concluido el proceso de indagación, el investigador podrá arribar a uno de los siguientes supuestos:

- La sustracción de bienes se refleja en la Contabilidad producto de error, incluyendo la omisión, o fraude.
- La sustracción de bienes no se refleja en los mecanismos contables porque el fraude solo existe en el objeto social de los bienes en cuestión.

En ambos casos el investigador procederá conforme a los artículos 116 y 118 de la Ley No.5 / 77. Ley de Procedimiento Penal. En el primer supuesto podrá el investigador ser designado perito conforme a esta ley en el Capítulo VIII, artículos del 200 al 214.

En el segundo caso, la prueba pericial solo precisa para determinar la cuantía y frecuencia de la sustracción; las violaciones del objeto social corresponden a pruebas de naturaleza distinta a la Contabilidad.

Prevención para los órganos de dirección de las empresas.

Recomendaciones generales:

- Establecimiento y verificación sistemática del Control Interno.
- Cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Sistemática en las Auditorias Internas y Externas.
- Control de la legalidad sobre el objeto social de los bienes.

- Someter a proceso judicial a los infractores, con independencia de la medida administrativa.

3.3- Metodología de investigación por temáticas de Control Interno.

Para materializar el algoritmo de investigación propuesto como generalidad, se requiere su aplicación a los aspectos particulares o temáticas del Control Interno²⁴, los cuales se aplicarán a los casos singulares que se materializan en cada investigación específica. Como concepción de la investigación, transitará de lo general a lo particular y de este a lo singular, adecuando a cada caso los principios y reglas generales y particulares del método. Después de haber efectuado los requerimientos sugeridos en el algoritmo general, según el objeto de la investigación, el investigador determinará las temáticas a investigar.

A continuación se ofrece una de las metodologías a seguir en cada temática del Control Interno ya que existen varias:

- Cuestionario de Control Interno. (La que se ofrece).
- Flujograma de Control Interno.
- A través de diálogos del investigador con las personas encargadas de las diferentes funciones.

3.3.1- Efectivo en Caja.

Valoración del Control Interno. De la profundidad con que se compruebe este aspecto depende en gran medida el éxito de la investigación. El investigador puede comprobar otros aspectos que a su objeto entienda pertinente. Aspectos a controlar: (29)

²⁴ Guía No. 1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.

I.- EFECTIVO EN CAJA		SI	NO	NO PROCEDE
1.	El efectivo y documentos de valor equivalentes (sellos de timbre, valores, etc.) se guardan en la caja fuerte y esta se encuentra en un lugar apropiado y seguro.			
2.	El cajero es el único que posee la combinación de la caja fuerte y existe copia de la combinación en sobre sellado en poder de la dirección.			
3.	El cajero tiene firmada el acta de responsabilidad material por la custodia del efectivo depositado en la caja y dicha acta se guarda en el área económica.			
4.	El total del efectivo depositado en caja se arquea por lo menos una vez al mes sorpresiva y sistemáticamente, por el empleado del área económica y existe resolución del director que fija el montante de cada fondo operado.			
5.	Se arquea el total del efectivo depositado en la caja al sustituirse el cajero.			
6.	Se aplica la responsabilidad material en el caso de faltantes de recursos monetarios, de acuerdo con lo regulado por el Decreto Ley 92-86.			
7.	Diariamente se comprueba la exactitud entre los totales de la cinta de la caja registradora y el total recaudado.			
8.	Se deposita diariamente el efectivo cobrado.			
9.	Los recibos de ingresos son numerados previamente por el área económica y se controlan en ésta los que se encuentra en poder del cajero.			
10.	Se registran al final del mes los valores pagados y los anticipos pendientes de liquidar y liquidados, no reembolsados.			
11.	Por cada faltante o sobrante de recursos monetarios detectados se elabora inmediatamente el expediente correspondiente y éste se contabiliza correctamente.			
12.	Los expedientes en investigación por faltantes y sobrantes de medios monetarios se encuentran dentro del término establecido por la legislación vigente.			
13.	El cajero no custodia recursos monetarios ajenos a la entidad, ni talonarios de cheques en blanco.			
14.	El cajero no tiene acceso a los registros contables del efectivo.			
15.	El Área Económica controla el número de los cupones de combustibles en poder del cajero y fiscaliza los entregados.			
16.	Los modelos Anticipos para Gastos de Viaje y los Vales para Pagos Menores están debidamente autorizados por los funcionarios competentes, de acuerdo con el documento emitido por la dirección de la entidad contentivo de sus nombres y firmas y cada vale cuenta con los justificantes correspondientes y no excede de \$500.00.			
17.	El importe total de los ingresos por comedores y venta de			

	contado se corresponde con la suma de los documentos justificativos y estos se depositan en los plazos acordados con el banco.			
18.	Los salarios no reclamados y los indebidos, así como los Anticipos de Gastos de Viajes se liquidan y reintegran dentro de los términos establecidos.			
19.	El modelo Control de Anticipos a Justificar esta actualizado.			
20.	Los Vales para Pagos Menores y sus justificantes son cancelados con cuño de "PAGADOS" al reembolsarse.			
21.	Las Tarjetas Magnéticas se registran correctamente como Pagos Anticipados y sus saldos se descargan por Contabilidad en base a los vales de consumo de Combustible recibido.			
22.	Existe resolución del director que fija el montante de cada fondo operado.			

Análisis de los resultados:

- Decantar los aspectos que no proceden.
- Circular los aspectos que se cumplen.
- Resumen de los aspectos que se violan.
- Todos los aspectos deben verificarse.

A partir de los aspectos que se violan, elaborar un plan de comprobación en cumplimiento de las reglas generales establecidas en el aspecto 3.2- V, que contenga:

Análisis de las afectaciones al proceso contable producidas por las violaciones, errores, procediendo a:

- a) Arqueo y cuadro de Caja.
- b) Conciliación bancaria.
- c) Comprobación de los asientos en las cuentas respectivas, según su código.

Efectuar muestreos con referencias cruzadas a los aspectos que no reflejaron violaciones.

Verificar la autenticidad de los documentos que avalan las operaciones.

Determinar el objeto social y las disposiciones legales al respecto:

- a) Legalidad de las transacciones.
- b) Cumplimiento de las disposiciones específicas sobre el uso de divisas y moneda nacional.
- c) Otras disposiciones legales según el caso.
- d) Consultar:
 - Carta Circular No. 3 / 99 del Ministerio de Finanzas y Precios sobre movimiento diario de efectivo en Caja.

Determinar si existe o no sustracción de valores, cuantía, método empleado, violaciones de la legalidad.

En este aspecto el investigador debe tener en cuenta que cuando los documentos no reflejan las sustracciones, pueden haberse empleado los siguientes métodos:

- No anotar el importe en el comprobante y no ingresarlo en la Caja.
- Importe que se anota en Caja por menor cantidad que la cobrada.
- La sustracción del efectivo es seguida de una disminución de la suma total de la columna Debe de banco en el registro de cobro.
- Apropiarse de los ingresos de clientes sin anotarlos.
- Cubrir con cobros posteriores los fraudes cometidos en cobros anteriores.
(Centrífuga).
- Cargar a cuenta distinta a la de la Caja.
- Pagar los comprobantes más de una vez.
- Alterar las cifras de los comprobantes y retener la diferencia.

Elaborar un informe contentivo de los resultados objetivos de la investigación, en caso de fraude, proceder conforme a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Penal.

Recomendaciones a los órganos de dirección para erradicar o al menos disminuir las irregularidades en esta temática:

Partiendo de las recomendaciones generales, los órganos de dirección deben establecer y chequear sistemáticamente:

- Arqueos periódicos del fondo fijo. Los comprobantes y el efectivo deben sumar el importe del fondo fijo autorizado.
- Numerar consecutivamente los talonarios de vales, recibos, antes de expedirlos, por área distinta a la caja.
- Cancelar todos los comprobantes pagados señalando fecha y número de cheque.
- Establecer división de funciones entre las operaciones de confeccionar, aprobar y autorizar el pago.
- La persona a quien se le paga por caja debe identificarse con nombre y apellidos.
- Revisar cuidadosamente los reembolsos de los pagos efectuados por el fondo fijo.

3.3.2- Efectivo en Banco.

Valoración del Control Interno de esta temática. Entre otras:

II-EFECTIVO EN BANCO		SI	NO	NO PROCEDE
1.	Existe control de los cheques emitidos, cargados por el banco, caducados y cancelados y se registran correctamente.			
2.	Al menos una persona de la que firma los cheques, revisa los documentos que dan origen a la emisión de estos, al firmarlos.			
3.	Se controla el saldo de cada cuenta bancaria después de cada operación.			
4.	Se concilian mensualmente y se dejan evidencias de las conciliaciones de todas las cuentas de Efectivo en Banco.			

5.	En el caso de operaciones en moneda extranjera, los pagos efectuados se corresponden con los conceptos y los montantes aprobados.			
6.	Los recursos recibidos y pagados en el control de Recursos Presupuestarios de Salarios, Otros Gastos e Inversiones Materiales esta actualizado (exclusivo para las unidades presupuestadas).			
TOTALES				

Análisis de los resultados del Control Interno:

- Decantar los aspectos que no se ajuntan.
- Marcar los aspectos que se cumplen.
- Resumir los aspectos que se violan.
- Todos los aspectos deben verificarse.

A partir de las violaciones el investigador debe trazar la estrategia específica de las comprobaciones para determinar el efecto contable y luego patrimonial de dichas violaciones. Siguiendo los principios trazados, en esta temática debe proceder a:

1_ Reflejo en el sistema contable establecido en la entidad del Efectivo en Banco.

Analizar:

- a) Codificación de las cuentas.
- b) Conciliaciones bancarias.
- c) Comprobación de la exactitud de los asientos en cuentas de todo el sistema.

2_ Efectuar muestreos aleatorios a los aspectos que no presentan violaciones.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Cheques.
- Documentos que le dan origen.
- Firmas.

- Autorizaciones.

4_ Análisis de las disposiciones legales y su cumplimiento con respecto al objeto social.

Correspondencia con la emisión de cheques y otros representativos de valores.

Cumplimiento de las disposiciones para las operaciones con divisas.

Legalidad en el empleo de los recursos financieros.

Consultar:

- Decreto – Ley No. 172/ 97. Banco Central de Cuba. Funcionamiento y estabilidad de los sistemas de pago.
- Resolución No. 20 / 97. Normas bancarias para los cobros y pagos en Moneda Nacional.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propician la sustracción de valores:

- Demostración documental del error o el fraude.
- Método de sustracción y frecuencia.
- Cuantía.
- Si existe o no violación de la legalidad (objeto social) aun cuando no haya sustracción de bienes.

6_ Elaborar un informe contentivo de los aspectos del punto anterior. De revelar sustracción de valores, el investigador procederá de acuerdo a lo preceptuado en la Ley de Procedimiento Penal ya referida.

7_ Recomendaciones.

- La preparación de los pagos y las verificaciones de la corrección de los mismos deben efectuarse por distintas personas.

- Las funciones de compra deben estar separadas de la contabilización y pago de las mismas.
- Las cuentas bancarias deben ser conciliadas todos los meses contra el Mayor por persona ajena a la que emite los cheques.
- El responsable de autorizar los pagos debe revisar cuidadosamente los comprobantes y no firmar automáticamente.

3.3.3- Inventarios.

Comprobar el control interno sobre Inventarios según los siguientes aspectos, además el investigador puede emplear otros.

III.- INVENTARIOS		SI	NO	NO PROCEDE
1.	La persona del almacén cuenta, mide, pesa todos los productos recibidos y no tiene acceso al documento del suministrador (recepción a ciegas).			
2.	Las tarjetas de estiba están actualizadas y colocadas junto a los productos almacenados o en un lugar próximo a los que se encuentran a la intemperie o destilan sustancias que deterioran dichas tarjetas.			
3.	Los almacenes tienen seguridad y se encuentran limpios y ordenados.			
4.	El almacén informa las existencias de cada producto en todos los modelos de entradas y salidas, después de anotados estos movimientos.			
5.	El almacén cuenta con los listados de los cargos y nombres del personal con acceso al mismo.			
6.	El almacén cuenta con los listados de los nombres y firmas del personal autorizado a solicitar u ordenar la entrega de productos del almacén.			
7.	Se efectúan conteos periódicos del 10% de los productos almacenados, sistemáticamente y aun cuando estos chequeos no arrojen diferencias frecuentes se realiza un inventario general anual.			
8.	El personal del almacén no tiene acceso a los registros contables, ni a los Submayores de control de los productos.			

9.	El personal de los almacenes tiene las actas de responsabilidad material por la custodia de los bienes materiales.			
10.	En caso de faltantes o pérdidas se aplica la responsabilidad material de acuerdo con lo regulado por el decreto-ley 96/86.			
11.	Se controlan a través de la tarjeta de estiba y de Submayores de inventarios los materiales y los equipos por instalar destinados al proceso inversionista.			
12.	Se controlan los productos recibidos o remitidos en consignación o en depósito, a través de las tarjetas de estiba y los Submayores de inventarios correspondientes.			
13.	Existe un control eficaz de los útiles y herramientas en uso y estos se verifican sistemáticamente.			
14.	Los Submayores de Inventarios o sobrantes de útiles herramientas en uso se elaboran los expedientes correspondientes, contabilizándose correctamente.			
15	Las existencias reportadas por el almacén en los vales de salida o entrada de productos se cotejan diariamente con la de los Submayores de Inventario, localizándose inmediatamente las diferencias detectadas y dejándose evidencia de las investigaciones.			
16	Cuando el programa automatizado contable y el del control de inventarios no están integrados, se ejecuta el Cuadre Diario en Valores por el área de Contabilidad.			
17	Cuando se detectan faltantes o sobrantes de bienes materiales se elaboran los expedientes correspondientes y se contabilizan inmediatamente.			

18	Los expedientes en investigación por faltantes y sobrantes de bienes materiales se encuentran dentro del término establecido por la legislación vigente.			
19	Las producciones terminadas y las producidas para insumo remitidas a los almacenes cuentan con el documento justificativo de la entrega de estas y las Tarjetas de Estiba correspondientes.			
20	Se incluyen en el valor de los inventarios los aranceles pagados.			
21	En el caso de diferencia física entre lo facturado por ventas de productos y lo recibido por cobros de clientes, se elaboran los expedientes de faltantes correspondientes.			
22	Existe buen control del combustible depositado físicamente en la entidad.			
23	En la Contabilidad Presupuestaria (de las Unidades Presupuestadas) se registran correctamente las compras de Inventarios.			

Análisis de los resultados del Control Interno.

- 1_ Eliminar los aspectos que no se ajusten.
- 2_ Señalar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Resumir los aspectos que se violan.
- 4_ Todos deben verificarse.

Partiendo de las violaciones detectadas en el Control Interno de Inventarios, el investigador proyectará el análisis para comprobar como estos propician la sustracción de bienes y luego poderlos demostrar como pruebas de Derecho. Siguiendo la sistemática de la presente metodología, debe proceder a los siguientes pasos:

- 1_ Determinar como el sistema contable establecido en la entidad investigada, refleja:
 - Codificación de las cuentas de inventario.
 - Actualización de los inventarios.

- Modo de fluir la información.

Resultado de controles anteriores:

- Auditoria Interna.
- Auditoria Externa.
- Verificaciones fiscales.
- Otras inspecciones.

Comprobación de la exactitud de los asientos en todo el sistema.

Comprobaciones cruzadas de tarjeteros de almacén, Submayores y el Mayor.

2_ Realizar muestreos aleatorios a las áreas de inventarios que no hayan reflejado violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

Documentos de entrada. Su origen.

Documento de salida. Su destino.

Documentos internos. Asientos contables.

4_ Análisis del cumplimiento del objeto social de los medios inventariados a través de las disposiciones legales establecidas al efecto, para ello debe el investigador valorar:

- Cumplimiento del objeto social de los medios inventariados. Destino y uso.
- Cumplimiento de las disposiciones sobre almacenaje y custodia. Análisis de los requisitos de acuerdo con la naturaleza de los bienes.
- Legalidad en el empleo de los bienes.
- Consultar:

Circular No. 04 / 01. Comercialización de Inventarios ociosos.

Circular No. 07 / 00 Comercialización de Inventarios ociosos.

En este aspecto todo puede estar correcto desde el punto de vista de la técnica contable, pero la violación del objeto social puede tipificar delitos de malversación, desvío de recursos, apropiación indebida, etc., para los cuales la Contabilidad solo probará la cuantía de los recursos; el delito se tipifica por la violación del objeto social.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propicien la sustracción de bienes.

Demostración documental de faltantes o sobrantes.

Métodos de la sustracción. (Entre otros)

- Recibir materiales o servicios de inferior calidad a los requeridos de acuerdo con el proveedor.
- Apropiarse de productos o materiales del almacén.
- Enviar mercancías a clientes ficticios mediante órdenes falsas.
- Devoluciones de ventas cuyas mercancías no se ingresan al almacén.

c) Cuantía de la sustracción.

Si existe o no violación del objeto social constitutiva de delito.

6_ Elaborar informe con los aspectos anteriores y de constituir delito, proceder en consecuencia.

7_ Recomendaciones para la prevención.

- Dividir las funciones de las operaciones de compras, solicitud, autorización, recepción y pagos, por departamentos o personas diferentes.
- Establecer el reporte de recepción para las mercancías que se reciben en el almacén
- Que las compras de productos o servicios sean hechas por solicitud escrita.

- Practicar conteos físicos periódicos por empleados de otros departamentos.

3.3.4- Activos Fijos Tangibles.

El investigador debe comprobar el Control Interno de esta temática, entre otros, basado en los siguientes aspectos.

IV ACTIVOS FIJOS TANGIBLES		SI	NO	NO PROCEDE
1	Cada responsable de área tiene firmada un Acta de Responsabilidad Material de los Activos Fijos bajo su custodia.			
2	Los controles de Activos Fijos Tangibles se encuentran actualizados, en las áreas y en el área contable.			
3	Se efectúan chequeos periódicos y sistemáticos del 10% de estos bienes.			
4	Se aplica en caso de faltantes, la responsabilidad material, de acuerdo con lo regulado en el Decreto-Ley 92-86.			
5	Se cuenta con la información mínima indispensable de estos bienes, para su correcta identificación.			
6	Se elaboran los modelos de movimientos de estos bienes, por las altas, bajas, traslados, enviados a reparar, en venta, etc.			
7	En caso de detectarse faltantes o sobrantes se elaboran los expedientes correspondientes y se contabilizan estos correctamente.			
8	Los expedientes en investigación por faltantes y sobrantes de Activos Fijos Tangibles se encuentran dentro del término establecido por la legislación vigente.			
9	Los valores de los Activos Fijos Tangibles se deprecian mensualmente de acuerdo con las regulaciones vigentes y en base de las tasas establecidas para su reposición.			
10	Se registran correctamente la Provisión y la Reserva para Inversiones. (Solo para empresas).			
11	Se registran correctamente las compras de Activos Fijos Tangibles en la Contabilidad Presupuestada de las Unidades Presupuestadas.			

Resultados del análisis del Control Interno:

- 1_ Separar los aspectos que no se ajusten.
- 2_ Valorar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Resumir las violaciones detectadas.
- 4_ Todos los aspectos deben verificarse.

Los activos fijos tangibles reflejan similitud con los inventarios respecto al modo de apropiación, aunque los mecanismos contables son diferentes. El investigador debe tener presente la naturaleza de los bienes y su objeto social para poder demostrar las violaciones. Se recomienda que a partir de los indicios propiciados por las violaciones detectadas se apliquen los siguientes procedimientos de acuerdo principios generales de la presente metodología.

1_ Determinar en el sistema contable establecido, cómo se controlan los Activos Fijos Tangibles, para ello el investigador debe constatar:

- Sistema de codificación de las cuentas.
- Actualización de los registros.
- Comprobación de la exactitud de la existencia en el área física y en el área contable.
- Análisis de los resultados de los controles anteriores.
- Comprobaciones cruzadas de modelos de movimientos: altas, bajas, traslados, ventas, reparaciones, etc.
- Análisis de los expedientes sujetos a investigación por faltantes o sobrantes, si los hay.

2_ Realizar muestreos aleatorios en las que no reflejaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

Documentos de altas y baja.

Documentos de traslado, ventas y reparaciones.

De los asientos en el sistema contable.

4_ Valoración del cumplimiento del objeto social de los Activos Fijos Tangibles.

Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales sobre.

Uso y destino de los Activos Fijos Tangibles.

Adquisición, conservación, baja, traslados y ventas.

Consultar:

Decreto- Ley No. 92 / 86. Sobre la responsabilidad material.

5_ Arribar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propicien la sustracción de Activos Fijos Tangibles. El investigador debe proceder a:

Demostrar documentalmente faltantes o sobrantes.

Métodos de sustracción o encubrimiento:

- Enmascaramientos contables.
- Falsificaciones.
- Hurtos.
- Robo con fuerza.

c) Cuantía de la sustracción.

Si existe o no violación del objeto social que constituya delito.

6_ Informe de los resultados de investigación basado en los aspectos anteriores.

7_ Recomendaciones a los órganos de dirección.

- Practicar conteos físicos periódicos por empleados de otros departamentos, supervisados por un funcionario responsable.

- Aplicar muestreos sorpresivos.

3.3.5- Nóminas.

Comprobar el Control Interno de la entidad sobre nóminas. Analizar, entre otros, los siguientes aspectos.

V NÓMINAS		SI	NO	NO PROCEDE
1	Existe separación de funciones entre la persona que controla el tiempo laborado, la que confecciona la nómina la que paga y la que registra.			
2	Se revisan y aprueban las nóminas antes de la extracción del efectivo en Banco.			
3	Existen controles para la entrega del efectivo para pago de nómina y para su liquidación, a los establecimientos y unidades.			
4	Firma en el espacio “Recibido” de cada trabajador o de cada persona autorizada por este a efectuar el cobro, mediante documento acreditativo, como constancia del mismo.			
5	Número de Reintegro y fecha de este en el espacio “Recibido” de cada salario indebido y no reclamado.			
6	Número de cheque de extracción del efectivo para pago de nóminas, cuyo importe debe concordar con el total de los salarios, vacaciones y subsidios a pagar a los trabajadores.			
7	El modelo “Registro de salarios y tiempo de servicio” se encuentra actualizado.			
8	Los Submayores de vacaciones están actualizados y mensualmente se cuadra la suma de sus saldos con el de la cuenta control correspondiente, no presentando saldos deudores.			
9	Se realizan las retenciones de salarios, de acuerdo con los datos de nóminas del área de personal y sus importes totales se pagan en término, a las entidades correspondientes y a las personas beneficiadas.			
10	No existen acumulaciones de vacaciones de trabajadores por término en los excesos a los autorizados por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social			
11	Se registran correctamente las nóminas al elaborarse y			

	pagarse en la Contabilidad Patrimonial y en la Presupuestaria.			
--	--	--	--	--

Valorar los resultados del Control Interno con los siguiente procedimientos:

- 1_ Decantación de los aspectos que no se ajustan.
- 2_ Circular los aspectos que se cumplen.
- 3_ Valorar los aspectos que se incumplen y su incidencia en errores y fraudes.
- 4_ Verificar todos los aspectos.

El control sobre nóminas suele ser más preciso en aquellas entidades que por sus características permitan la adecuada división de las funciones. El investigador debe proceder a partir de los principios generales establecidos a controlar los siguientes aspectos sobre la temática:

1_ Análisis en el sistema contable diseñado para la entidad, el control de la temática en cuestión.

- Código de las cuentas de nóminas.
- Actualización de los Submayores.
- Comprobación cruzada de la exactitud de documentos de registro:
 - Registro de salarios y tiempo de servicio.
 - Reportes de tiempo laborado.
 - Reintegros.
 - Retenciones de salarios.
 - Cheques de extracción de efectivo.
 - Submayores.

Análisis de resultados de comprobaciones anteriores.

Análisis de los reintegros de salarios indebidos y no reclamados.

2_ Realizar comprobaciones con muestreos aleatorios en aspectos que no reflejaron violaciones en el control Interno. Ejemplo:

- Comprobación de sumas de nóminas en los tres meses anteriores.
- Comprobación de la autenticidad de las firmas en los múltiplos del tres de las nóminas de tal área en los meses noes, etc.

3_ Verificar la autenticidad de documentos dudosos o a partir de muestreos aleatorios en:

- Cheques.
- Firmas de nóminas.
- Autorizos de pagos.

4_ Valoración del cumplimiento de la legalidad sobre pagos y salarios:

Cumplimiento de las disposiciones sobre formas de pago, escalas salariales, tarifas y demás disposiciones.

Disposiciones especiales sobre otras retribuciones.

Consultar:

Circular No. 4 /2000. Procedimientos de control y contabilización de nóminas pagadas a través de cajeros automáticos del Banco.

5_ Concluir la investigación y determinar sobre la existencia o no de errores o fraudes en nóminas. El investigador debe proceder a:

Demostrar documentalmente el error o el fraude.

- Descripción de la forma utilizada:
 - Aumentar el total de la nómina sumando de más.
 - Aumentar el salario de los trabajadores.

- Añadir nombres de empleados ficticios.
- No rebajar empleados que han sido dados de baja.
- Retener salarios no reclamados.
- Retener cantidades devueltas por importes pagados en excesos.
- Otros métodos.

c) Cuantía de la sustracción.

De existir violaciones de la legalidad, demostrar en qué consiste y formas de afectación.

6_ Elaborar un informe basado en los aspectos anteriores, en caso de contener sustracción de valores o violaciones de la legalidad, proceder en consecuencia.

7_ Medidas que deben tenerse en cuenta para prevenir los fraudes en nóminas:

_ División de las funciones para el pago de las nóminas:

- Un departamento controla el trabajo.
- Otro registra el tiempo trabajado.
- Otro calcula la nómina.
- Otro procede al pago.

3.3.6- Inversiones materiales.

Proceder al Control Interno de las Inversiones Materiales basado en los siguientes aspectos, entre otros.

VI - INVERSIONES MATERIALES.		SI	NO	NO PROCEDE
1	La Certificación de Avance de Obra emitida por el constructor está firmada por el inversionista directo, como constancia de su aprobación a los trabajos reportados y los precios establecidos.			
2	El inversionista directo revisa y aprueba los documentos para compras de materiales, equipos y activos fijos tangibles y por la contratación de			

	proyectos, asistencia técnica y otros gastos del proceso inversionista.			
3	Mensualmente se certifican los gastos incurridos en la ejecución de inversiones con medios propios y se contabilizaron correctamente.			
4	Se registra correctamente el exceso de gastos reales sobre los planificados en cada inversión ejecutada con medios propios.			
5	Al concluirse las inversiones se dan de alta los activos fijos tangibles y se contabilizan los gastos que no se incorporan a estos, para proceder a diferirlos.			

Valorar los resultados del Control Interno a través del siguiente procedimiento:

- 1_ Desechar los aspectos que no procedan.
- 2_ Precisar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Analizar los aspectos que contienen violaciones.
- 4_ Todos los aspectos deben verificarse.

Esta temática tiene estrecha relación con los aspectos de las temáticas de Inventarios y Activos Fijos Tangibles, dado lo propicio de las inversiones materiales para la sustracción y el desvío de recursos. Se recomienda utilizar la metodología propuesta para estas temáticas, además de la específica que se expondrá a continuación.

1_ Reflejo en el sistema contable diseñado por la entidad de la inversión material:

- Codificación de las cuentas.
- Actualización de inventarios, registros y libros.
- Modos de fluir la información.
- Análisis de los resultados de las comprobaciones anteriores.
- Exactitud en el registro de los gastos reales. Comprobaciones cruzadas de los modelos.

2_ Realizar muestreos aleatorios en los aspectos que no reflejaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Certificación de avance de obra.
- Documentos de compra de materiales y equipos.
- Certificaciones de gastos.
- Asientos contables.

4_ Análisis del cumplimiento del objeto social de la Inversión Material. Comprobar las disposiciones legales sobre:

- a) Objeto y finalidad de la inversión.
- b) Compra de materiales y equipos.
- c) Contratación de proyecto.
- d) Asistencia técnica.
- e) Uso de divisas.
- f) De ser necesario, peritaje del cumplimiento de las normas técnicas.
- g) Consultar:

Resolución No. 054 / 2000. Normas y procedimientos relacionados con el trabajo de donativos, Proyectos y Hermanamientos.

Carta circular No. 2 / 99. Ministerio de Finanzas y Precios. Sobre la contabilización de los recursos inversionistas.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propician la sustracción de bienes. El investigador debe presentar:

Demostración documental del error o el fraude.

Descripción de la forma utilizada:

- Alteración de gastos en las cuentas.

- Falsificación de documentos.
- Hurtos.
- Violación de las normas técnicas.
- Otros.

c) Cuantía de la sustracción.

De existir violaciones de la legalidad, demostrar los preceptos violados y su afectación material si es posible.

6_ Confeccionar informe contentivo de los aspectos del punto 5, en caso de sustracción o violaciones de la legalidad proceder conforme a lo preceptuado en la Ley de Procedimiento Penal.

7_ Recomendaciones para la prevención de sustracción de bienes en las Inversiones Materiales.

- a) Aplicar al control de Inventarios y Activos Fijos Tangibles en relación con la Inversión Material, las sugerencias ofrecidas para las temáticas mencionadas.
- b) Comprobaciones sistemáticas del objeto social de los componentes destinados a la inversión.
- c) Comprobaciones periódicas sobre el cumplimiento de las normas técnicas.

3.3.7- Cuentas por Cobrar.

El investigador debe proceder al Control Interno de esta temática basado, entre otros, en los aspectos siguientes:

1	Modelos en Banco de Facturas y Órdenes de Compras o de Servicios se controlan en el área económica por persona ajena a la que los confecciona, y los mismos están prenumerados y se controlan en esta las numeraciones de los emitidos.	SI	NO	NO PROCEDE
2	Existe separación de funciones entre el empleado del almacén que efectúa la entrega de productos o mercancías, el que confecciona la			

	factura y el que contabiliza la operación, así como del que efectúa el cobro.			
3	Se concilian las facturas emitidas y los cobros efectuados según los datos contables con los de los clientes.			
4	Se registran contablemente en orden numérico las facturas y se mantienen actualizadas las cuentas de los clientes, no presentando saldos envejecidos, sin gestiones de cobro.			
5	Se mantienen al día los Submayores de cuentas por Cobrar Diversas y no presentan saldos envejecidos, sin gestiones de cobro.			
6	No aparecen saldos por Pagos Anticipados, fuera de los términos pactados para su liquidación, ni remanentes de estos por prestación de servicios y entrega de producto parciales.			
7	Se elaboran expedientes por la cancelación de Cuentas por Cobrar y se registran correctamente.			
8	Los expedientes por cancelación de Cuentas por Cobrar se encuentran dentro del término establecido por la legislación vigente.			
9	Las Cuentas por Cobrar a Clientes, las Diversas y los Pagos Anticipados, se desglosan por deudores y por edades y son analizados por el Consejo de Dirección.			
10	Se elaboran Expedientes de cobro por clientes, contentivos de cada factura y cheque o documento de pago recibido o de su referencia.			
11	Se registran correctamente los pagos anticipados en la Contabilidad Presupuestaria.			

Valorar los resultados del Control Interno, para ello debe proceder a:

- 1_ Desechar los aspectos que no se ajusten.
- 2_ Precisar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Analizar los aspectos que reflejen violaciones.
- 4_ Todos los aspectos deben verificarse.

Esta temática es susceptible para el desvío de efectivo y se encuentra en estrecha relación con otras temáticas como Caja y Banco cuyos documentos pueden servir de referencia cruzada para comprobar la autenticidad de estos tipos de cuentas. El investigador debe tener presente la relación ínter temáticas, pues los fraudes de unas pueden transferirse a otras.

Basado en las irregularidades detectadas en el Control Interno, el investigador debe proceder a:

1_ Análisis de la temática Cuentas por Cobrar en el sistema contable diseñado en la entidad
objeto de investigación:

- Codificación de las Cuentas por Cobrar.
- Actualización de los asientos contables de esta temática.
- Comprobación cruzada de los documentos que dan origen a las Cuentas por Cobrar y sus asientos contables.
- Análisis de los resultados de las comprobaciones anteriores.
- Análisis de los expedientes por cancelación de Cuentas por Cobrar. Cumplimiento de la legislación establecida.

2_ Realizar comprobaciones con muestras aleatorias a los aspectos que no revelaron violaciones en el Control Interno.

3_ Verificar la autenticidad de:

- Facturas.
- Órdenes de compra y servicios.
- Cheques y documentos de pago.
- Otros documentos a criterio del investigador.

4_ Análisis del cumplimiento de la legalidad en el objeto social de las cuentas por cobrar:

- a) Objeto y finalidad de la prestación o servicio.
- b) Origen y destino de las prestaciones o servicios.
- c) Transacciones en divisas o moneda nacional.
- d) Gestiones de cobro.
- e) Utilización de Letras de Cambio, Cheques o Pagarés.

f) Consultar:

Decreto- Ley 172 / 97. Sistemas de cobros y pagos en el País.

Resolución No. 56 /2000. Banco Central de Cuba. Modificas las normas bancarias para cobros y pagos.

Resolución No. 1 / 2001. Banco Central de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Normas sobre pagos a privados por compras de bienes o servicios.

Circular No. 925 / 2000. Banco Central de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Sobre los pagos a entidades privadas.

Circular 926 / 2000. Aclaraciones a la Circular 925, sobre pago a entidades privadas.

Circular No. 5 / 2000. Banco Central de Cuba. Sobre aspectos del control contable en la Resolución 56 / 2000.

5- Arribar a conclusiones sobre la existencia de errores o fraudes que propician la sustracción de bienes. El investigador debe presentar:

Pruebas documentales de errores o fraudes que propician la sustracción de bienes.

Descripción de los métodos empleados:

- Empleo de enmascaramientos contables como cargar a cuentas de otras temáticas (gastos) y apropiarse del importe.
- Contubernio con proveedores sobre facturas inexistentes.
- Falsificación de documentos.

c) Cuantía de la sustracción.

De existir violaciones de la legalidad, demostrar los preceptos violados.

6_ Confeccionar un informe con los aspectos desarrollados en el punto anterior. Proceder de acuerdo con la Ley de Procedimiento Penal.

7_ Recomendaciones a las Direcciones de las entidades.

Además de las medidas de carácter general, en esta temática específica, tener en cuenta:

- Los términos establecidos para el cobro de las cuentas.
- Legalidad del objeto social y de las transacciones en divisas y en moneda nacional.

3.3.8.- Cuentas por Pagar.

VIII - CUENTAS POR PAGAR.		SI	NO	NO PROCEDE
1	Se encuentran separadas las funciones de recepción en el almacén, de autorización del pago y de la firma de cheques para su liquidación.			
2	Se concilian los importes recibidos y pendientes de pago según controles contables, con los de los suministradores.			
3	Se elaboran Expedientes de pago por proveedores contentivos de cada factura, su correspondiente informe de recepción (cuando proceda) y el cheque o referencia al documento de pago.			
4	Se cancelan las facturas con el cuño de "Pagado" fecha y número de cheque al liquidarse.			
5	Se mantienen al día los Submayores de Cuentas por Pagar a suministradores, los de Cuentas por Pagar Diversas y los de Cobros Anticipados y no presentan saldos envejecidos.			
6	Se expedientan y registran correctamente las cancelaciones de cuentas por pagar y estas proceden de acuerdo con la legislación vigente.			
7	Se liquidan en tiempo los préstamos recibidos, incluyendo los de fideicomiso.			
8	Las Cuentas por Pagar a Proveedores, las Diversas y los Cobros Anticipados se desglosan por edades y se analizan por el Consejo de Dirección.			

Valorar los resultados del Control Interno empleando el siguiente procedimiento.

- 1_ Separación de los aspectos que no se materialicen en la entidad investigada.
- 2_ Precisar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Analizar los aspectos que se violan.

4_ Verificación de todos los aspectos.

Esta temática tiene estrecha relación con la de Cuentas por Cobrar, Caja y Banco, por lo que el investigador, después de precisar las violaciones del Control Interno, puede preliminarmente establecer muestreos de referencias cruzadas; lo que está por pagar en una entidad, se encuentra por cobrar en otra, su reflejo en los documentos de Caja, Banco, etc.

Basado en las irregularidades detectadas en el Control Interno, el investigador debe proceder a:

1_ Análisis de la temática Cuentas por Pagar en el sistema contable de la entidad investigada:

- Código de las Cuentas por Pagar.
- Actualización de controles contables que concilian los importes recibidos y pendientes de pago.
- Comprobación de los documentos de origen y saldos de las cuentas.
- Análisis de las conciliaciones de cuentas y su legalidad.

2_ Efectuar comprobaciones con muestreos aleatorios en los aspectos que no reflejaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Cheques.
- Facturas.
- Informe de recepción.
- Otros documentos.

4_ Verificación del cumplimiento de la legalidad en el objeto social de las transacciones de las cuentas por pagar:

- Objeto y finalidad de los bienes.
- Origen, uso y destino.
- Transacciones en divisas o moneda nacional.
- Utilización de Letras de Cambio, Cheques o Pagarés.
- Consultar la legislación referida en el aspecto 4 de la temática Cuentas por Cobrar.

5_ Conclusión sobre la existencia de errores o irregularidades que propicien la sustracción de bienes:

- Pruebas documentales de los errores o las irregularidades.
- Descripción de los métodos empleados:
 - Manipulación de cuentas.
 - Falsificaciones.
 - Contubernio con suministradores sobre cuentas a pagar de mercancías inexistentes.

c) Cuantía de la sustracción.

De existir violaciones de la legalidad, señalar los preceptos violados.

6_ Elaborar informe contentivo de los aspectos anteriores y emplear los preceptos de la Ley de Procedimiento Penal si procede.

7_ Recomendaciones específicas a las direcciones de las entidades económicas:

Chequeo sistemático de esta temática con muestras cruzadas a las temáticas de Cuentas por Cobrar de la otra entidad, Banco, Caja, etc.

3.3.9.- Finanzas.

Proceder al Control Interno de los aspectos de esta temática, a través de los siguientes aspectos, entre otros:

IX - FINANZAS.		SI	NO	NO PROCEDE
I.	Se ingresan al presupuesto del Estado, en la cuantía correcta y dentro del tiempo establecido los siguientes aportes.			
1.	Contribución a la Seguridad Social.			
2.	Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.			
3.	Impuesto por las Ventas. (Circulación).			
4.	Impuesto sobre Transporte Terrestre.			
5.	Impuesto sobre documentos.			
6.	Impuestos por Vallas y Anuncios.			
7.	Impuesto sobre Utilidades.			
8.	Aporte por Rendimiento de la Inversión Estatal.			
9.	Depreciación de Activos Fijos tangibles.			
10.	Responsabilidad material por faltantes de bienes.			
11.	Amortización de Gastos diferidos, procedentes del proceso inversionista.			
12.	Faltantes e activos fijos tangibles y valor no depreciado, de los dados de baja antes del final de su vida útil.			
13.	Salarios no reclamados vencidos.			
14.	Utilidades Retenidas.			
15.	Ingresos Cobrados(sólo para Unidades Presupuestadas)			
16.	Se registran correctamente las reservas patrimoniales al crearse y al utilizarse.			

Análisis de los resultados del Control Interno empleando el siguiente procedimiento:

- 1_ Decantar los aspectos que no se ajustan a la entidad.
- 2_ Determinar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Valoración de los aspectos que reflejaron violaciones en el Control Interno.
- 4_ Verificación de todos los aspectos.

Esta temática es más propicia para las ilegalidades que para la sustracción de bienes. No obstante, también pueden producirse manipulaciones si no se le controla debidamente.

El investigador, partiendo de los resultados del Control Interno, debe proceder a:

1_ Análisis del control de esta temática en el sistema contable diseñado para la entidad investigada:

- Código de las cuentas que reflejen el control financiero.
- Actualización en los libros.
- Comprobación con los registros de la ONAT.
- Análisis de las comprobaciones anteriores: auditorías fiscales si las hay.

2_ Efectuar muestreos a los aspectos que no reflejaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Informes de los Estados Financieros.
- Emisión de cheques.
- Otros documentos a criterio del investigador.

4_ Verificación del cumplimiento de la legalidad sobre el objeto social de las contribuciones:

- Correspondencia de las contribuciones con el tipo impositivo.
- Cumplimiento de las disposiciones legales en el sistema contable de los recursos financiero:

_ El investigador debe consultar en este aspecto:

Ley 73 de 1994. Sistema tributario.

Finanzas al día. Legislación tributaria. Tomo I. Sección I y II. Ministerio de Finanzas y Precios.

Decreto- Ley No. 169. Establece las normas generales y los procedimientos administrativos del Sistema Tributario incluyendo los aranceles.

Decreto- Ley No. 44 del 81. Ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones Políticas, Sociales y de Masas.

Resolución No. 47 / 96. Procedimientos para las acciones de cobro a las personas jurídicas que presentan deudas con el Fisco.

Resolución No. 34 / 99. Regulaciones para la aplicación del régimen de infracciones y sanciones establecidas por el Decreto- Ley No. 169.

Resolución No. 30 / 99. Procedimiento de control y cobro de multas.

Resolución 30 /97. Exime a las unidades presupuestadas, FAR, MININT, del pago de tributos establecidos por la Ley 73.

Resolución No. 33 /95. Reglamento de impuestos sobre utilidades.

Resolución No. 10 / 99. Dispone la obligación de que las empresas privadas y mixtas presenten dictamen técnico de la revisión de los Estados Financieros.

Resolución No. 22 / 94. Impuestos sobre ventas en mercados agropecuarios.

Resolución No. 20 / 92. Mercancías gravadas con el impuesto de circulación. Métodos de cálculo.

Resolución 30 / 95. Impuestos por la utilización de fuerza de trabajo.

Resolución No. 21 / 95. Impuestos por la utilización de fuerza de trabajo en las UBPC.

Resolución No. 10 / 96. Regula el pago de la tasa por la radicación de anuncios y propaganda comercial.

Resolución No. 31 / 95. Procedimientos para el pago de la Contribución a la Seguridad Social.

Resolución No. 7 / 98. Impuestos sobre ventas de animales.

Resolución No. 51 / 97. Normas para la aplicación del impuesto sobre la utilización de Recursos Naturales y la Protección del Medio Ambiente.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propicien la sustracción de bienes o la violación de la legalidad. El investigador debe presentar:

Documentación que pruebe errores o irregularidades.

Descripción del método empleado:

- Falsificación de Estados Financieros.
- Manipulación de cuentas.
- Falsificación de documentos.
- Otros métodos.

c) Cuantía dejada de retribuir: detallar en caso de que exista sustracción de valores.

De existir violación de la legalidad, indicar los preceptos violados.

6_ Elaborar informe a partir de los aspectos anteriores y proceder de acuerdo con la Ley de Procedimiento Penal en caso de irregularidades o violaciones de la ley.

7_ Recomendaciones a los órganos direccionales.

Chequeo sistemático de los aspectos que contiene la temática para precisar la exactitud de la Contabilidad y el cumplimiento de la legalidad en cada aspecto.

3.310.- Costos y Gastos.

Se procede al Control Interno de la temática basado, entre otros, en los siguientes aspectos:

X- COSTOS Y GASTOS		SÍ	NO	NO PROCEDE
1.	La entidad aplica un sistema que le permite conocer los costos de sus producciones.			

2.	Las Fichas de Costos por producciones están actualizadas.			
3.	Se determinan las desviaciones de gastos desglosadas por concepto, al compararse los gastos reales con los de las Fichas de Costo confeccionadas.			
4.	Se realizan análisis periódicos y sistemáticos de las informaciones de costo y de las causas de las desviaciones determinadas y se analizan estas por el consejo de dirección.			
5.	Se elaboran Presupuestos de Gastos por áreas de responsabilidad y se comparan estos con los gastos reales incurridos en las mismas, analizándose por el Consejo de Dirección las causas de las desviaciones detectadas.			
6.	Los gastos se registran al incurrirse y se analizan por los elementos (conceptos) establecidos por las entidades.			
7.	La entidad no presenta gastos por faltantes y pérdidas, multas, ni ingresos por sobrantes por importes significativos.			
8.	La entidad no presenta gastos e ingresos de años anteriores por cantidades significativas.			
9.	La entidad no presenta incosteabilidad en comedores y cafeterías.			
10.	Las producciones en proceso, para insumo y terminadas se controlan y registran a sus costos reales.			
11.	En las Empresas Agropecuarias, se efectuó al final del año la sobre valuación de la masa ganadera, de acuerdo con los pesos y precios aprobados a la entidad y los Costos Reales de la Producción Animal en Proceso.			
12.	La entidad cuenta con por cientos de mermas aprobados para las producciones fundamentales.			
13.	Los excesos de mermas y pérdidas sobre los límites aprobados y los faltantes no se incluyen en el Costo de Venta.			
14.	Se determinan y analizan en Consejo de Dirección las calidades y cantidades de las producciones logradas; así como las deficiencias productivas.			
15.	Se analizan los gastos por elementos en la Contabilidad Patrimonial. (Solo para Unidades Presupuestadas).			
16.	Se analizan por grupos presupuestarios y por epígrafes y partidas los compromisos de pagos (gastos devengados del presupuesto) en la contabilidad presupuestaria. (Solo para unidades presupuestadas).			
17.	Se registran correctamente en la Contabilidad Presupuestaria los compromisos de pagos pendientes al cierre del año anterior. (Solo para Unidades Presupuestadas).			

Valorar los resultados del Control Interno empleando el siguiente procedimiento:

1_ Separar los aspectos que no se ajusten a la entidad.

2_ Precisar los aspectos que se cumplen.

3_ Analizar los aspectos que se violan.

4_ Verificar todos los aspectos.

A partir de las violaciones detectadas en el Control Interno, el investigador debe trazar una estrategia basado en los siguientes aspectos:

1_ Análisis en el sistema contable de la entidad investigada, de la llamada Contabilidad de Costos y Gastos, para ello debe proceder a:

- a) Determinar la codificación de las cuentas de esta temática.
- b) Actualización de los registros contables.
- c) Comprobación de los gastos y costos contabilizados con los reales y sus variaciones.
(Documentos de origen y saldo de las cuentas).
- d) Análisis de los resultados de las comprobaciones anteriores.
- e) Comprobar que los asientos realizados se correspondan con las cuentas correspondientes.
- f) Análisis minucioso del contenido de la cuenta “Gastos Generales”, o títulos similares.

2_ Efectuar comprobaciones con muestreos aleatorios a los aspectos que no presentaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- a) Fichas de costo.
- b) Costo de venta.
- c) Documentos de mermas y pérdidas.
- d) Otros que determine el investigador.

4_ Verificación del cumplimiento de la legalidad sobre el objeto social de la temática:

Cumplimiento de la legalidad sobre costos y gastos.

Aplicación de las normas técnicas sobre costo. Peritaje especializado de ser necesario.

Cumplimiento de las disposiciones sobre las transacciones en divisas o en moneda nacional.

Consultar:

Resolución No. 91 / 98. Ministerio de Economía y Planificación y Ministerio de Finanzas y Precios. Indicaciones sobre el mecanismo del uso de moneda Libremente Convertible para los servicios de construcción, proyectos de ingeniería e investigaciones.

Resolución No. 131 / 2000. Ministerio de Economía y Planificación. Listado de productos a adquirir por entidades que tienen autorización de gastos en divisas.

5_ Legar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propicien la sustracción de bienes o la violación de la legalidad. Presentar:

Documentación que acredite error o irregularidad.

Descripción del modo empleado:

- Falsificación de fichas de costo.
- Cargar gastos a cuentas de otra naturaleza.
- Encubrir como gastos apropiaciones a través de manipulación y falsificación de documentos.

c) Cuantía de la sustracción.

De existir violación de la legalidad en el objeto social, indicar el precepto violado.

6_ Informar conforme a los aspectos anteriores. En caso de sustracción de bienes o violación del objeto social, proceder conforme a la Ley de Procedimiento Penal.

7_ Recomendaciones.

- La entidad debe garantizar la precisión científica del costo de producción y mantener actualizadas sus fichas.
- Chequeo sistemático de la Contabilidad de los costos, precisión de la documentación que los refleje.

3.3.11.- Inmuebles.

XI- INMUEBLES		SI	NO	NO PROCEDE
1.	Los Submayores de los inmuebles cuentan con todos los datos que permiten su correcta identificación.			
2.	Todos los inmuebles en uso por la entidad están correctamente contabilizados.			
3.	La entidad tiene contabilizados inmuebles que no se utilizan.			
4.	No se han registrado las reparaciones generales incrementando el valor de los inmuebles.			
5.	Los importes de las modernizaciones y ampliaciones de inmuebles han incrementado contablemente sus valores.			
6.	Los inmuebles se deprecian sistemáticamente, aplicándose las tasas que corresponden.			
7.	Se discontinúa la depreciación de estos activos al igualarse su valor inicial con el de la depreciación acumulada.			
8.	Los inmuebles han sido registrados en el Registro de la Propiedad.			
9.	Si los inmuebles han sido objeto de avalúo, la diferencia entre el valor determinado y el valor actual en Libros se ha registrado correctamente.			

Análisis de los resultados del Control Interno:

- 1_ Eliminar los aspectos que no se ajusten.
- 2_ Señalar los aspectos que se ajusten.
- 3_ Resumir los aspectos que se violen.
- 4_ Verificar todos los aspectos.

Partiendo de las violaciones detectadas en el Control Interno de Inmuebles, el investigador proyectará su análisis para comprobar cómo se propicia la sustracción de bienes o las violaciones de la legalidad sobre los mismos. Siguiendo la sistemática de la presente metodología, debe proceder a los siguientes pasos:

1_ Determinar cómo el sistema contable de la entidad investigada, refleja la situación de los inmuebles:

- Codificación de las cuentas de sus inventarios.
- Actualización de los inventarios.
- Modos de fluir la información.
- Resultado de las comprobaciones anteriores.
- Comprobación de los asientos de todo el sistema con la existencia física.
- Correspondencia de las descripciones de los Submayores con los inmuebles.

2_ Realizar muestreos aleatorios en los aspectos que no reflejaron violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Certificación del Registro de Propiedad.
- Documentos de reparaciones.
- Documentos de avalúo, si procede.
- Los asientos contables.

4_ Análisis del cumplimiento del objeto social de los inmuebles a través de las disposiciones legales establecidas al efecto, para ello el investigador debe valorar:

Cumplimiento del objeto social de los inmuebles, destino y uso.

Cumplimiento de las disposiciones sobre Protección Física.

Legalidad en el empleo de los inmuebles. Según el caso, el investigador debe consultar:

- Ley No. 65 / 87. Ley de la Vivienda.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o fraudes que propicien el uso indebido de los inmuebles y la correspondiente ilegalidad:

Demostrar documentalmente el error o la irregularidad.

Modo de la irregularidad:

- Destino distinto a su objeto social.
- Uso indebido para viviendas.
- Apropiaciones indebidas.
- Falsificación de documentos.

c) Valoración de la cuantía por concepto del uso indebido, si es posible su cálculo.

d) Preceptos legales violados.

6_ Elaborar un informe con los aspectos anteriores y de constituir delitos, proceder en consecuencia.

7_ Recomendaciones.

Chequeos periódicos sobre el control de los inmuebles y su legalidad.

3.3.12.- Contabilidad y Estados Financieros.

El investigador procederá al Control Interno de esta temática basado en los siguientes aspectos:

XII- CONTABILIDAD Y ESTADOS FINANCIEROS		SI	NO	NO PROCEDE
1.	Las operaciones contables y sus registros están actualizados.			
2.	No existen cuentas con saldos contarios a su naturaleza.			
3.	Se elaboran correctamente y en las fechas establecidas los Estados Financieros obligatorios y los mismos son analizados periódicamente en el consejo de dirección.			
4.	Se calculan Indicadores Económico-Financieros y Razones que			

	permiten evaluar la eficiencia de la empresa.			
5.	Están actualizadas las operaciones contables de ejecución y control de los Créditos Presupuestarios y de los Ingresos Cobrados e Ingresados al Presupuesto del Estado en la Contabilidad Presupuestaria. (Solo para Unidades Presupuestadas.)			
6.	Se concilian mensualmente las operaciones registradas en la Contabilidad Patrimonial y en la Contabilidad Presupuestaria. (Solo para Unidades Presupuestadas.).			
7	Verificar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.			
8	Se utilizan todos los modelos, libros básicos en el caso de la Contabilidad manual.			
9	Si utiliza las técnicas computarizadas; manejo y eficiencia de dicho sistema.			

Resultados del análisis del Control Interno:

- 1_ Separar los aspectos que no se ajusten.
- 2_ Valorar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Resumir las violaciones detectadas.
- 4_ Verificar todos los aspectos.

La especificidad de esta temática consiste en que la misma evalúa todo el sistema contable y por tanto, los errores e irregularidades afectan las diferentes temáticas para las cuales se ha ofrecido una metodología de investigación específica, además de las generales ofrecidas al inicio de este capítulo.

Se recomienda al investigador seguir la metodología específica para la temática sobre la cual recaiga el objeto de investigación que indique la violación de la Contabilidad y los Estados Financieros, debe tener en cuenta en cada caso la legislación establecida para ello debe consultar:

Resolución No. 44 / 97. Conteo físico de los Activos Fijos Tangibles y sobre faltantes y sobrantes.

Carta Circular No. 1 / 2000. Procedimientos contables: Comedores, cafeterías, autoconsumo, faltantes y exceso de costo.)

Carta Circular No. 6 / 99. Utilización de las cuentas “Pagos anticipados a suministradores y Pagos anticipados del proceso inversionista”

Carta Circular No, 4 / 99. Aclaraciones sobre la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad presupuestada.

Carta Circular No. 2 / 99. Aclaraciones sobre la Contabilidad Patrimonial y Presupuestada.

Carta Circular No. 1 / 99. Tratamiento de diferentes operaciones para comprar combustible.

Carta Circular No. 8 / 99. Indicaciones generales para la celebración de fiestas populares.

Circular No. 6 / 98. Cheques en blanco.

Instrucción No. 160 / 2000. Competencia de las Salas de lo Económico para conocer de los litigios en materia de Letra de Cambio, Cheques y Pagarés.

Indicación No. 1281 / 2000 de la ONA. Sobre Auditoría Interna.

Programa de Auditoría de Sistema. Ministerio de Finanzas y Precios.

Tabla de compatibilización entre la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad Presupuestaria.

Metodología de Información Económica para centros del MES.

3.3.13.- Precios y Tarifas.

Se procede al Control Interno de la temática basado, entre otros, en los siguientes aspectos:

XIII- PRECIOS Y TARIFAS (EXCEPTO ENTIDADES Y ESTABLECIMIENTOS MINORISTAS.)		SI	NO	NO PROCEDE
1.	Esta definida la persona encargada de revisar la corrección de los precios y tarifas de las Facturas recibidas y se ejecuta dicha revisión sistemáticamente.			
2.	En caso de violaciones de precio y tarifas en aplicación de las tasas de recargo comerciales, se han efectuado las reclamaciones correspondientes.			
3.	Todas las producciones y servicios tienen aprobado sus precios y tarifas por los niveles correspondientes.			
4.	Se efectúan inspecciones internas para detectar violaciones en la aplicación de los precios y las tarifas.			
5.	Existe control de los precios y tarifas a la población de forma tal que no se detecten violaciones a las mismas.			
6.	Se han adoptado medidas efectivas con los violadores de precios y tarifas.			

Valorar los resultados del Control Interno empleando el siguiente procedimiento:

- 1_ Separar los aspectos que no correspondan a la entidad.
- 2_ Precisar los aspectos que se cumplen.
- 3_ Analizar los aspectos que se violan.
- 4_ Todos los aspectos deben ser verificados.

A partir de las violaciones detectadas en el Control Interno, el investigador debe trazar una estrategia basada en los siguientes pasos:

1_ Valorar en el sistema contable de la entidad investigada el reflejo de los precios y tarifas, para ello debe proceder a:

- Determinar el sistema de cuentas que reflejan esta temática.
- Actualización de los precios y tarifas.
- Comprobación de los precios aplicados y los registrados.
- Análisis de los resultados de las comprobaciones anteriores.
- Comprobar si los asientos realizados se corresponden con las cuentas específicas.

2_ Efectuar comprobaciones con muestreos aleatorios a los aspectos que no presentan violaciones en el Control Interno.

3_ Comprobar la autenticidad de:

- Facturas.
- Cheques.
- Documentos de precios.
- Asientos contables.

4_ Verificación del cumplimiento de la legalidad sobre el objeto social de los Precios y Tarifas.

Cumplimiento de lo establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios, según el objeto de la investigación. Consultar:

Procedimientos para la formación de precios minoristas de los módulos de aseo, uniformes y vestuarios de trabajo.

Resolución No. 13 / 2000. Ministerio de Finanzas y Precios. Instrucción No. 8 / 2000. Regulaciones para la compensación monetaria de autos particulares.

5_ Llegar a conclusiones sobre la existencia o no de errores o irregularidades en los Precios y Tarifas que propicien la sustracción de valores o la violación de la legalidad:

Presentar la documentación que acredite errores o irregularidades.

Descripción del método empleado:

- Falsificación de documentos.
- Alteración de los precios para apropiarse de la diferencia.
- Otros métodos

c) Cuantía de la sustracción.

d) De existir violación de la legalidad en el objeto social, indicar el precepto violado.

6_ Elaborar un informe de conformidad a los aspectos anteriores y en caso de sustracción de valores o violación de la legalidad, proceder conforme a la Ley de Procedimiento Penal.

Recomendaciones a las instancias direccionales:

- Chequeo sistemático de los precios y tarifas de las facturas y su contabilización correcta.
- Realizar comprobaciones cruzadas con los documentos de los consumidores.
- Control estricto sobre el objeto social.

Las doce temáticas examinadas no son exhaustivas, por tanto, pueden examinarse otras temáticas relativas al activo (cargos diferidos por pagar), de pasivo (vacaciones por pagar), del pasivo a largo plazo, sus diferentes partidas, así como de los créditos diferidos.

3.4 -Otras formas de sustracción de bienes y su reflejo en la Contabilidad.

En el libro “Teoría general, técnica, táctica y metodología Criminalísticas”, Fernández Pereira agrupa las sustracciones encubiertas de la siguiente forma:

- Creación de sobrantes en la red comercial o de distribución sobre la base del engaño al consumidor, darle de baja ilegalmente a productos, combinaciones con los centros distribuidores (camioneros, etc.) para recibir y vender más productos de los que realmente aparecen en las remisiones y que han sido sacados ilegalmente de los almacenes y fábricas.
- Falsificación y alteración de los documentos de control y remisiones, alteración de los vales de liquidación, etc.
- Falsos errores de las cuentas a los usuarios (combinación entre los dependientes, camareros sirvientes, etc., con los cajeros.

- Creación de sobrantes en el proceso de producción al no utilizar la cantidad de materia prima requerida, elevando las normas reales de consumo de la misma, reducción de la producción, etc.
- Pagos indebidos de salarios, contratas, etc., a personas para obtener un por ciento de beneficio propio en forma de recompensa.
- Simulación de robo, hurto, etc., para ocultar el faltante en un comercio. (30)

Estas formas, como plantea este autor, son difíciles de detectar y de obtener los elementos probatorios suficientes para un proceso penal. No obstante, la aplicación consecuente del Control Interno y la Sistemática de las comprobaciones internas y externas, con una metodología adecuada de investigación, puede reducir sustancialmente las sustracciones de bienes sociales o públicos y por tanto disminuir la afectación a la Economía Nacional.

Se recomienda la aplicación de la metodología propuesta a los casos anteriores, partiendo de la especificidad de la temática del Control Interno en que se produzcan.

3.5.- Sugerencias de la Fiscalía General de la República.

La Fiscalía General de la República sugiere un conjunto de diligencias que deben practicarse en la fase preparatoria de algunos delitos que se relacionan con la sustracción de los bienes sociales y públicos²⁵:

Robo con fuerza, robo con violencia y hurto:

- Verificación de la preexistencia de los bienes por medio de comprobantes de compra, títulos de propiedad, etc.
- Comprobación de inventario para verificar el monto total de la sustracción y acreditar el precio oficial de las mercancías.

²⁵ Instrucciones del Fiscal general de la República para el trabajo en los Procesos Penales. Fiscalía General de la República. Julio de 1999.

Estafa:

- Acreditar la preexistencia de los objetos o dinero estafado.
- Realizar los peritajes de documentos que procedan en cuanto a los escritos, impresos, firma, etc., que estén relacionadas con la ejecución del delito. Estas diligencias deben realizarse tanto para comprobar que las firmas que aparezcan en documentos tales como traspasos, contratos, etc., corresponden con las del acusado, como para determinar si algún documento utilizado por este para acreditar su identidad o alguna condición ante su víctima es falsa.
- Acreditar la inexistencia del bien prometido a cambio de lo defraudado, o de la imposibilidad de ejecutar la acción ofrecida, mediante la declaración de testigos, certificaciones negativas de la institución correspondiente.

Apropiación indebida.

- Verificación de la preexistencia de los bienes por medio de comprobantes de compra, títulos de propiedad, etc.
- Acreditar la ventaja que haya obtenido la persona que tenía a su cuidado los bienes apropiados, particularmente es importante este aspecto, cuando la apropiación se realiza por un tercero, en cuyo caso además, hay que demostrar que se consintió o permitió esta apropiación.

Malversación:

- Certificar cargo, salario y funciones del acusado.
- Informa de auditoría, el cual debe ser acompañado de los documentos en los cuales los expertos hayan descubierto las alteraciones o los indicios de la desaparición de los fondos o artículos. En dicho informe los auditores o

comprobadores económicos deben llegar a conclusiones acerca de qué artículos o bienes constituyen faltantes siempre que sea posible, y quienes son las personas que tenían responsabilidad directa con relación a lo que falta o en el área en la cual existen faltantes y la forma de ejecución que puede ser una o varias conjuntamente. Cuando se trate de administradores de unidades comerciales, debe acompañarse certificación del inventario inicial que se hiciera cuando se hizo cargo de la unidad, o el último ajuste de inventario realizado con anterioridad a los hechos.

- Si resulta necesario, debido a que en el informe de los auditores o controladores, existen aspectos oscuros, pueden solicitarse una ampliación de su informe para que den más elementos sobre el asunto.
- Si existen contradicciones o insuficiencias en el análisis de los auditores o controladores, o si las explicaciones dadas por el acusado ponen razonablemente en duda las conclusiones de aquellos, puede disponerse el examen pericial de la auditoría, para lo cual se designan como peritos especialistas económicos de órganos centrales o de otra institución ajena a la afectada por los hechos.
- Cuando la sustracción ha tenido por objeto dinero o valores que debieron ser depositados en el banco, debe certificarse por la agencia bancaria correspondiente, los depósitos realmente realizados, en el período en que se produjeron los hechos o se sospeche que se realizaron. Paralelamente por la falta de control al respecto, orientar el trabajo de los auditores en este sentido, a los efectos de comprobar las entradas de mercancías y los servicios prestados en este período.

- Si en la ejecución de los hechos se produjeron alteraciones en documentos, o falsificación, debe disponerse el examen pericial de los mismos.
- Acreditar que los bienes recuperados pertenecen a la empresa u organismo.
- Acreditar destino y objeto de los bienes ocupados.
- En caso de la modalidad prevista en el artículo 336.4, del Código Penal es fundamental determinar quién autorizó u ordenó efectuar el pago y demostrar por qué resultaba indebido dicho pago.

Falsificación de documentos:

- Ocupación de los documentos que contienen falsificación.
- Obtención de muestras de escrituras en correspondencia con el tipo de falsificación que se haya cometido. Si se trata de escritura manuscrita deben agotarse las posibilidades de obtener muestras libres de escrituras realizadas por los sospechosos antes del inicio de la investigación, con independencia de que se obtengan o no muestras experimentales.
- Cuando la parte falsificada del documento sea la firma, deben obtenerse muestras de la firma legítima, así como de las elaboradas por el sospechoso experimentalmente.
- Disponer el examen pericial de los documentos o firmas cuando se trate de falsificaciones materiales, es decir, en los elementos de escritura, firma cuño, etc.
- Cuando la falsificación es de carácter ideal, esto es siendo legítimamente expedido, contiene datos falsos, debe solicitarse dictamen sobre la corrección de dichos datos a especialista correspondiente o en su caso, demostrar mediante

certificaciones, documentos indubitables o declaraciones de testigos la falsedad del contenido. (31)

3.6- Delitos que pueden tipificarse a través de la violación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Principios del Control Interno y los requerimientos del Control Interno.

La siguiente síntesis solo pretende ofrecer al investigador una orientación de los delitos que pueden tipificarse con las violaciones de las normas de la Contabilidad, que ligados a las violaciones de la legalidad, constituyen el objeto de la **Contabilidad Forense**.

El contenido de los aspectos es el siguiente:

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Principio de registro.
- Principio de uniformidad.
- Principio de exposición
- Principio de prudencia.
- Principio de no compensación.
- Principio del precio de adquisición.
- Principio del período contable
- Principio de la entidad en marcha.
- Principio de la revelación suficiente.
- Principio de importancia relativa. (32)

Principios del Control Interno.

- Principio de la división del trabajo.
- Principio de asignación de responsabilidades.

- Principio de cargo y descargo.

Requerimientos del Control Interno²⁶.

- Un manual de cuentas clasificado.
- Un manual de políticas y procedimientos.
- Flujograma de operaciones.
- Establecer un sistema de control de costo.
- Documentos y modelos bien diseñados y controlables.
- Auditoría interna y externa.
- Comprobaciones sorpresivas.

Las características del Proceso Penal²⁷ de estos delitos, sin dudas propiciará la base a futuras investigaciones.

²⁶ Guía No. 1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.

²⁷ Instrucciones del Fiscal general de la República para el trabajo en los Procesos Penales. Fiscalía General de la República. Julio de 1999.

CONCLUSIONES.

- I- Los instrumentos aplicados en la investigación reflejaron que los juristas encuestados, que enfrentan los delitos que se reflejan en la Contabilidad, no poseen suficientes conocimientos de la Contabilidad Forense, ni los Auditores consultados poseen suficientes conocimientos de la legalidad.

- II- Los resultados aparentemente contradictorios de la Comprobación al Control Interno Nacional, las Auditorías y las Verificaciones Fiscales que se reflejan en el presente trabajo, indican que este fenómeno abordado con criterios parciales de cada Ciencia o Institución, no produce el resultado que la sociedad necesita.

- III- Se requiere dar coherencia a las diferentes formas de Auditoría y control, unificarlas a través de la integración de la Contabilidad Forense y el Derecho. La metodología propuesta en la presente investigación pretende contribuir a tal empeño.

- IV- Es necesario el desarrollo y sistematización de la Contabilidad Forense como ciencia independiente, que tomando los aportes de la Contabilidad en sus diversas ramas, la Auditoría, el Derecho y otras Ciencias concomitantes; armonice conceptos, métodos, procedimientos y metodologías que aumente la efectividad en la prevención y / o detección de los delitos que se tipifican con la sustracción de bienes públicos o sociales y de otras ilegalidades que se reflejan en la Contabilidad.

RECOMENDACIONES:

I.- Impartir cursos facultativos de Contabilidad Forense en las Carreras de Derecho, Economía y Contabilidad y Finanzas.

II.- Impartir cursos de postgrados de Contabilidad Forense a Juristas, Economistas, Contadores, Auditores y personal de Dirección de las empresas.

III.- Aplicar para estos cursos el Programa de Contabilidad Forense elaborado en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Granma, u otro similar, así como la Monografía “Acercamiento a una Contabilidad Forense” de los autores: Alfredo Hernández Rodríguez y Lorgio Ángel González Dalmau.

IV.- Aplicar la Metodología propuesta, en la práctica y en la docencia para validar su efectividad, enriquecerla y con ello dar paso a futuras investigaciones que contribuyan a disminuir sustancialmente los negativos efectos económicos y sociales de los delitos que se tipifican con la sustracción de bienes de las entidades públicas y sociales y otras ilegalidades en su objeto social.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.

INTRODUCCIÓN

1 - Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987.

2- * Ponencia. Contabilidad Criminalística.

CAPITULO I.

3- * Maldonado. Estudio de la Contabilidad General

4- Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975. Pág. 55 y ss.

5- Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975. Pág. 127 y ss.

6- Maldonado. Estudio de la Contabilidad General.

7- Vérez Basandra, Alberto. Auditoría. Ed. Libros para la Educación, La Habana, 1979. Pág. 28.

8- Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II. Pág. 167 y ss.

9- Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II. Pág. 171.

10 - Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II. Pág. 42.

11- Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II. Pág. 248.

12- Instrucción de verificaciones fiscales. Fiscalía General de la República. Instrucción No.6, 1999. Pág. 1.

13- Vérez Basandra, Alberto. Auditoría. Ed. Libros para la Educación, La Habana, 1979. Pág. 32 y ss.

14 - Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987. Pág. 3.

15 - Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987. Pág. 4.

16- Ponencia. Acercamiento a la Contabilidad Criminalística. Pág. 9.

17- Ponencia. Acercamiento a la Contabilidad Criminalística. Pág. 13.

18- Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D F, 1998. Pág. 495 y ss.

19- Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. ED. Instituto Politécnico Nacional. México.

20.- Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D F, 1998. Pág. 511.

CAPITULO II.

21- El Economista. Año III. No. 16. La Habana. Cuba. Septiembre – octubre del 2000. Pág. 10 y 11.

22-Informe de Comprobación al Control Interno Nacional. ANEC. Provincia Granma. Octubre del 2000.

23- Guía No.1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Octubre del 2000.

24- Guía No.2. Establecimientos. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Octubre del 2000.

25 Informe de la Oficina Nacional de Auditoría. Periódico Granma. La Habana. Cuba. 10 de febrero del 2001. Pág. 3.

26- Archivo. Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Granma. (Tomado del Proyecto de Doctorado del Profesor Sandy Rodríguez Sosa.)

27- Archivo. Fiscalía Provincial de Granma. (Tomado del trabajo de Diploma de las diplomantes Blanca Brizuela y Élsida Pérez.)

CAPITULO III.

28- Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987. Pág.

29- Guía No.1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Octubre del 2000.

30- Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D F, 1998. Pág. 496y ss.

31- Instrucciones del Fiscal General de la República para el trabajo en los Procesos Penales. Fiscalía General de la República. Julio de 1999.

32- Colectivo de autores. El Perfeccionamiento Empresarial en Cuba. Ed. Félix Varela, La Habana, 1999. Pág. 87.

BIBLIOGRFIA.

DOCUMENTOS:

1. Instrucciones de Verificaciones Fiscales. Fiscalía General de la República, 1999. Instrucción No.6 del 99.
2. Instrucciones del Fiscal general de la República para el trabajo en los Procesos Penales. Fiscalía General de la República. Julio de 1999.
3. Informe de la Comprobación Nacional al Control Interno. ANEC. Provincia Granma. Octubre del 2000.
4. Guía No. 1. Empresas y Unidades Presupuestadas. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.
5. Guía No. 2. Establecimientos. Comprobación Nacional del Control Interno. Asociación Nacional de Economistas de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios.
6. Informe estadístico del Control Interno Nacional. “El Economista.” Año.3 Septiembre – octubre del 2000. Página 10 y 11. La Habana. Cuba.
7. Informe de la Oficina Nacional de Auditoría. Periódico Granma. 10 de febrero del 2001. La Habana. Cuba.
8. Archivo. Fiscalía Provincial de Granma. (Tomado del trabajo de las diplomantes Blanca Brizuela y Élsida Pérez.)
9. Archivo. Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Granma.

TEXTOS.

10. Benítez Miranda, Miguel Ángel y Miranda Dearribas, María Victoria. Contabilidad y Finanzas para la formación económica de los cuadros de dirección. Ed. Ministerio de Educación Superior. La Habana, 1997.

11. Cañizarez, Fernando Diego. "Teoría del Derecho." Ed. Pueblo y Educación. Ciudad de La Habana, 1979.
12. Castro Ruz, Fidel. "La Historia me absolverá." Ed. Ciencias Sociales. La Habana, 1981.
13. Colectivo de autores. Contabilidad Forense. Ed. Pueblo y Educación. La Habana, 1987.
14. Colectivo de autores. El Perfeccionamiento Empresarial en Cuba. Ed. Félix Varela, La Habana, 1999.
15. Fernández Pereira, Julio. Teoría General, Técnica, Táctica y Metodología Criminalísticas. Primera y Segunda Parte. Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D F, 1998.
16. González Dalmau, Lorgio Ángel. "Orientaciones para el desarrollo de las prácticas de estudiantes de Derecho en la Fiscalía." Universidad de Granma, 2003.
17. Grillo Longoria, José Antonio. Derecho Penal. Parte especial. tomo I y II Ed. Instituto Politécnico Nacional. México. D. F. 1998.
18. Grillo Longoria, José. "Los delitos en especie." Ed. Ciencias Sociales. Ciudad de La Habana, 1982.
19. Grillo Longoria, José. "Derecho Penal Parte Especial." México, Distrito Federal, 1998.
20. Jenny G. Dr. Ernest. Los fraudes en Contabilidad. Ed. Iberia. Barcelona, 1944.
21. Maldonado. Estudio de la Contabilidad General. *
22. Meing B. Walter. Principios de Auditoría. Tomo I y II. *
23. Moreno Moreno. Las finanzas en la empresa. *
24. Name, Alberto. Contabilidad General. Ed. Orbe. La Habana, 1975.

25. Quirós Pérez, Renén. Manual de Derecho Penal. Tomo I, II y III. Editorial Félix Varela. La Habana, 2002.

26. Vérez Basandra, Alberto. Auditoría. Ed. Libros para la Educación, La Habana, 1979.

* Estos textos no poseen otra identificación.

LEGISLACIÓN.

Leyes.

Decretos-Leyes.

1. Decreto- Ley No. 169. Establece las normas generales y los procedimientos administrativos del Sistema Tributario incluyendo los aranceles.
2. Decreto- Ley No. 44 del 81. Ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones Políticas, Sociales y de Masas.
3. Ley No. 65 / 87. Ley de la Vivienda.
4. Ley 73 de 1994. Sistema tributario
5. Decreto- Ley No. 92 / 86. Sobre la responsabilidad material.
6. Decreto- Ley 172 / 97. Sistemas de cobros y pagos en el País.
7. Decreto- Ley No. 92 / 86. Sobre la responsabilidad material.
8. Decreto – Ley No. 172/ 97. Banco Central de Cuba. Funcionamiento y estabilidad de los sistemas de pago.

Resoluciones:

1. Resolución No. 20 / 97. Normas bancarias para los cobros y pagos en Moneda Nacional.
2. Resolución No. 56 /2000. Banco Central de Cuba. Modificas las normas bancarias para cobros y pagos.

3. Resolución No. 054 / 2000. Normas y procedimientos relacionados con el trabajo de donativos, Proyectos y Hermanamientos.
4. Resolución No. 1 / 2001. Banco Central de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Normas sobre pagos a privados por compras de bienes o servicios.
5. Finanzas al día. Legislación tributaria. Tomo I. Sección I y II. Ministerio de Finanzas y Precios:
6. Resolución No. 47 / 96. Procedimientos para las acciones de cobro a las personas jurídicas que presentan deudas con el Fisco.
7. Resolución No. 34 / 99. Regulaciones para la aplicación del régimen de infracciones y sanciones establecidas por el Decreto- Ley No. 169.
8. Resolución No. 30 / 99. procedimiento de control y cobro de multas.
9. Resolución 30 /97. Exime a las unidades presupuestadas, FAR, MININT, del pago de tributos establecidos por la Ley 73.
10. Resolución No. 33 /95. Reglamento de impuestos sobre utilidades.
11. Resolución No. 10 / 99. Dispone la obligación de que las empresas privadas y mixtas presenten dictamen técnico de la revisión de los Estados Financieros.
12. Resolución No. 22 / 94. Impuestos sobre ventas en mercados agropecuarios.
13. Resolución No. 20 / 92. Mercancías gravadas con el impuesto de circulación. Métodos de cálculo.
14. Resolución 30 / 95. impuestos por la utilización de fuerza de trabajo.
15. Resolución No. 21 / 95. Impuestos por la utilización de fuerza de trabajo en las UBPC.
16. Resolución No. 10 / 96. Regula el pago de la tasa por la radicación de anuncios y propaganda comercial.
17. Resolución No. 31 / 95. Procedimientos para el pago de la Contribución a la Seguridad Social.

18. Resolución No. 7 / 98. Impuestos sobre ventas de animales.
19. Resolución No. 51 / 97. Normas para la aplicación del impuesto sobre la utilización de Recursos Naturales y la Protección del Medio Ambiente.
20. Resolución No. 91 / 98. Ministerio de Economía y Planificación y Ministerio de Finanzas y Precios. Indicaciones sobre el mecanismo del uso de moneda Librementemente Convertible para los servicios de construcción, proyectos de ingeniería e investigaciones.
21. Resolución No. 131 / 2000. Ministerio de Economía y Planificación. Listado de productos a adquirir por entidades que tienen autorización de gastos en divisas.
22. Resolución No. 44 / 97. Conteo físico de los Activos Fijos Tangibles y sobre faltantes y sobrantes.
23. Resolución No. 13 / 2000. Ministerio de Finanzas y Precios. Instrucción No. 8 / 2000. Regulaciones para la compensación monetaria de autos particulares.

Circulares:

1. Circular No. 04 / 01. comercialización de Inventarios ociosos.
2. Circular No. 07 / 00 Comercialización de Inventarios ociosos.
3. Circular No. 4 /2000. Procedimientos de control y contabilización de nóminas pagadas a través de cajeros automáticos del Banco.
4. Circular No. 4 /2000. Procedimientos de control y contabilización de nóminas pagadas a través de cajeros automáticos del Banco.
5. Circular No. 925 / 2000. Banco Central de Cuba y Ministerio de Finanzas y Precios. Sobre los pagos a entidades privadas.
6. Circular 926 / 2000. Aclaraciones a la Circular 925, sobre pago a entidades privadas.

7. Circular No. 5 / 2000. Banco Central de Cuba. Sobre aspectos del control contable en la Resolución 56 / 2000.
8. Circular No. 6 / 98. Cheques en blanco.

Carta circular:

1. Carta Circular No. 3 / 99 del Ministerio de Finanzas y Precios sobre
2. movimiento diario de efectivo en Caja.
3. Carta Circular No. 1 / 2000. Procedimientos contables: Comedores, cafeterías, autoconsumo, faltantes y exceso de costo.)
4. Carta Circular No. 6 / 99. Utilización de las cuentas “Pagos anticipados a suministradores y Pagos anticipados del proceso inversionista”
5. Carta Circular No, 4 / 99. Aclaraciones sobre la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad presupuestada.
6. Carta Circular No. 2 / 99. Aclaraciones sobre la Contabilidad Patrimonial y Presupuestada.
7. Carta Circular No. 1 / 99. Tratamiento de diferentes operaciones para comprar combustible.
8. Carta Circular No. 8 / 99. Indicaciones generales para la celebración de fiestas populares.
9. Carta Circular No. 3 / 99 del Ministerio de Finanzas y Precios sobre
10. movimiento diario de efectivo en Caja.
11. Carta circular No. 2 / 99. Ministerio de Finanzas y Precios. Sobre la contabilización de los recursos inversionistas.

Instrucciones:

1. Instrucción No. 160 / 2000. Competencia de las Salas de lo Económico para conocer de los litigios en materia de Letra de Cambio, Cheques y Pagarés.
2. Indicación No. 1281 / 2000. de la ONA. Sobre Auditoría Interna.

Metodologías y programa.

1. Programa de Auditoría de Sistema. Ministerio de Finanzas y Precios.
2. Tabla de compatibilización entre la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad Presupuestaria.
3. Metodología de Información Económica para centros del MES.
4. Procedimientos para la formación de precios minoristas de los módulos de aseo, uniformes y vestuarios de trabajo.

ANEXO I.

UNIVERSIDAD DE GRANMA. ENCUESTA.

La presente encuesta tiene el objetivo de servir de base a la investigación que sobre Contabilidad Forense se realiza en nuestro centro. Le agradecemos su colaboración.

I_ Marque con una x su ocupación:

Instructor: _____. Fiscal: _____. Juez: _____. Abogado: _____.

II_ ¿Considera poseer conocimientos de Contabilidad? Sí_____. No_____.

III_ Si en el desempeño de sus funciones ha actuado usted en procesos relacionados con los delitos que se relacionan, marque con una x en los que ha participado y con xx los más frecuentes.

1_ Incumplimiento de obligaciones en entidades económicas._____.

2_ Ocultación u omisión de datos._____.

3_ Uso indebido de recursos financieros y materiales._____.

4_ Especulación y acaparamiento. _____.

5_ Contrabando._____.

6_ Tráfico ilegal de moneda nacional, divisas, metales y piedras preciosas._____.

7_ Falsificación de documentos._____.

8_ Hurto._____:

9_ Robo con fuerza._____.

10_ Estafa._____.

11_ Apropiación indebida._____.

12_ Malversación._____.

13_ Insolvencia punible._____.

14_ Receptación._____.

15_ Evasión fiscal._____.

16. Otros. _____. Especifique: _____.

IV_ De cometerse los delitos relacionados en la pregunta III, en una entidad económica:

a) Escriba el número de los delitos para los cuales se ha auxiliado de la Contabilidad-
_____.

b) Circule aquellos en los cuales ha actuado por sus propios conocimientos.

c) Considera estos conocimientos: Científicos: _____. Empíricos: _____.

V_ Considera necesario ampliar sus conocimientos en materia de:

a) Contabilidad General: _____.

Dicta los principios y reglas para registrar todas las operaciones de una entidad.

b) Auditoría: _____.

Comprueba la veracidad de las operaciones registradas por la Contabilidad.

c) Contabilidad Forense: _____.

Establece los métodos y procedimientos para prevenir y / o detectar los delitos en la esfera económica.

ANEXO II.

Conocimientos de Contabilidad y fuentes de los mismos en los encuestados.

Muestra 54	Instructores		Fiscales		Jueces		Abogados		Total	%
	11		21		9		13			
Con conocimientos	2	18.1 %	6	28.5	6	66.6	2	15.3	16	

				%		%		%		29.6
Adquiridos en la carrera.	0	0	0	0	0	0	1	7.6	1	1.8
Adquiridos en postgrados	0	0	3	14.2	2	22.2	0	0	5	9.2
Autodidacta.	0	0	0	0	1	11.1	0	0	1	1.8
Adquiridos en la práctica	2	18.1	3	14.2	3	33.3	1	7.6	9	16.6

ANEXO III.

Tipo de conocimientos de Contabilidad que manifestaron poseer los encuestados.

Muestra	Instructores		Fiscales		Jueces		Abogados		Total	%
54	11		21		9		13			
Con conocimientos científicos.	2	18.1 %	4	19.0 %	2	22.2 %	1	7.6 %	9	16.6

Con conocimientos empíricos.	3	27.2	11	52.3	5	55.5	6	46.1	25	46.2
No contestaron.	6	54.5	6	28.5	2	22.2	6	46.1	20	37.0

ANEXO IV.

Necesidad de ampliar conocimientos manifestada por los encuestados.

Muestra	Instructores		Fiscales		Jueces		Abogados		Total	%
54	11		21		9		13			
En Contabilidad General	11	100%	17	80.9	8	88.8%	11	84.6	47	87.0

En Auditoría.	9	81.8	16	76.1	7	77.7	10	76.9	42	77.7
En Contabilidad Forense.	11	100	18	85.7	6	66.6	10	76.9	45	83.3
En las tres Disciplinas.	9	81.1	14	66.6	5	55.5	9	69.2	37	68.5

ANEXO V.

Actuación de los encuestados en los en los delitos señalados en la encuesta y su frecuencia.

Delito	Instructores				Fiscales				Jueces				Abogados				Total	Total	% Ac	% Fc
	11				21			9				13				t.				
No.	Ac	Fre	%a	%	Ac	Fre	%a	%	Ac	Fre	%	%	Ac	Fre	%a	%	Ac	Fre	.	
	t.	c.	c.	F.	t.	c.	c.	F.	t.	c.	ac.	F.	t.	c.	c.	F.	t.	c.	.	
1	6	3	54.	27	15	7	71.	33	9	2	10	22	12	2	92.	15	42	14	77	25

			5	.2			4	.3			0	.2			3	.3			.7	.9
2	0	0	0	0	4	0	19	0	1	0	11	0	2	0	15.	0	7	0	12	0
											.1				3				.9	
3	8	1	72.	0.	17	2	80.	0.	7	2	77	22	11	0	84.	0	43	5	79	9.
			7	9			9	9			.7	.2			6				.6	2
4	10	8	90.	72	19	6	90.	28	7	5	77	55	12	2	93.	15	48	21	88	38
			9	.7			4	.5			.7	.5			2	.3			.8	.8
5	0	0	0	0	1	0	0.4	0	0	0	0	0	2	0	15.	0	3	0	5.	0
															3				5	
6	6	4	54.	36	17	1	80.	0.	5	2	55	22	10	2	76.	15	38	9	70	16
			5	.3			9	4			.5	.2			4	.3			.3	.6
7	11	6	10	54	18	4	85.	19	8	4	88	44	11	1	84.	7.	48	15	88	27
			0	.5			7	.0			.8	.4			6	6			.8	.7
8	11	11	10	10	20	15	95.	71	9	8	10	88	13	8	10	61	53	42	98	77
			0	0			2	.4			0	.8			0	.5			.1	.7
9	11	11	10	10	19	8	90.	38	8	6	88	66	13	8	10	61	51	33	94	61
			0	0			4	.8			.8	.6			0	.5			.4	.1
10	11	2	10	18	18	4	85.	19	8	3	88	33	13	5	10	38	50	14	92	25
			0	.1			7	.0			.8	.3			0	.4			.5	.9
11	11	5	90.	45	18	3	85.	1.	8	7	88	77	13	3	10	23	49	18	90	33
			9	.4			7	4			.8	.7			0				.7	.3
12	11	9	10	81	19	2	90.	0.	8	4	88	44	13	5	10	38	51	20	94	37
			0	.1			4	9			.8	.4			0	.4			.4	.0
13	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	33	0	0	0	0	0	3	0	5.	0

												.3								5	
14	10	9	90.	81	19	19	90.	90	8	8	88	88	13	7	10	53	50	48	92	88	
			9	.1			4	.4			.8	.8			0	.8			.5	.8	
15	0	0	0	0	1	0	0.4	0	0	0	0	0	1	0	7.6	0	2	0	3.	0	
																			7		
16	0	0	0	0	6	1	2.8	0.	2	0	22	0	3	1	23	7.	11	2	20	3.	
								4			.2					6			.3	7	

Act. (ac): Actuación.

Frec. (F): Frecuencia.

Tot: Total.

ANEXO VI.

Uso de los conocimientos de Contabilidad por los encuestados.

Delit o No.	Instructores 11				Fiscales 21				Jueces 9				Abogados 13				To t. uso	% t. uso	To t. M. P	% M. P
	us o	m p	% U	% m	us o	m p	% U	% m	us o	m p	% U	% m	us o	m p	% U	% m				
1	4	0	36.	0	12	1	57.	4.7	4	2	44.	22.	6	1	46.	7.6	26	48.	4	7.4
			3				1				4	2			1			1		
2	1	0	9.0	0	5	0	23.	0	1	0	11.	0	0	0	0	0	7	12.	0	0
							8				1							9		
3	9	0	81.	0	14	0	66.	0	8	4	88.	44.	7	0	53.	0	38	70.	4	7.4
			8				6				8	4			8			3		
4	0	0	0	0	1	0	4.7	0	2	2	22.	22.	2	0	15.	0	5	9.2	2	3.7
											2	2			3					

5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	7.6	0	1	1.8	0	0		
7	3	0	27.2	0	9	0	42.8	0	6	3	66.6	33.3	3	1	23.0	7.6	21	38.8	4	7.4		
8	0	0	0	0	1	0	4.7	0	3	2	33.3	22.2	1	0	7.6	0	5	9.2	3	5.5		
9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	11.1	11.1	0	0	0	0	1	1.8	1	1.8		
10	0	0	0	0	2	0	9.5	0	2	2	22.2	22.2	2	1	15.3	7.6	6	11.1	3	5.5		
11	5	0	45.4	0	10	1	47.6	4.7	6	3	66.6	33.3	5	2	38.4	15.3	26	48.1	6	11.1		
12	10	0	90.9	0	15	0	71.4	0	9	5	10	55.0	10	4	76.9	30.7	45	83.3	9	16.6		
13	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	11.1	11.1	0	0	0	0	1	1.8	1	1.8		
14	0	0	0	0	1	0	4.7	0	1	1	11.1	11.1	2	1	15.3	7.6	4	7.4	2	3.7		
15	1	0	9.0	0	1	0	4.7	0	0	0	0	0	1	1	7.6	7.6	3	5.5	1	1.8		

Uso: Utilización de la Contabilidad.

Mp: Utilización de la Contabilidad por medios propios.

Tot: Total.

ANEXO VII.

ENTREVISTA A EXPERTOS.

I_ Años en la profesión: _____.

II_ Basado en su experiencia, mencione:

- a) Los tres errores más frecuentes del Contador.
- b) Las tres irregularidades más frecuentes.

III_ Revelan las Auditorías:

- a) Irregularidades individuales. _____.
- b) Colectivas: _____.

IV_ Exponga tres recomendaciones para evitar las irregularidades.

V_ El Control Interno Masivo, lo considera:

- a) Efectivo. _____.
- b) Parcialmente efectivo. _____.
- c) No efectivo: _____.

Principales deficiencias:

VI_ En su actuación como perito o auditor, si ha detectado irregularidades, ¿cómo considera que ha actuado el sistema judicial?

- a) Con diligencia calificada: _____.
- b) Con diligencia no calificada. _____.
- c) Con apatía: _____.

VII_ ¿Considera que los auditores poseen la suficiente actualización respecto a las normativas legales que les permita percatarse de violaciones no relacionadas con la Contabilidad?

