

## Dato de prueba contable en el nuevo Sistema Penal Acusatorio Accusatory Criminal Data in the New Accusatory Penal System

*Roselio Lima Vázquez<sup>a</sup>*

---

### Abstract:

The need to provide internal control to the extent that the company demands it is highlighted, considering that the generation of means, models, methodology, scope and other factors inherent to internal control, also adhere to the requirements and conditions of the companies in the that can be applied, this in order to obtain an Accounting Test Data, the complexity of the internal control independently of the size of the organization, the advantages can be highlighted in priority order.

- a) Obtaining Proof as Indicia
- b) The inherent protection of their financial resources from organizations
- c) Knowledge of operations, and responsible in each area of opportunity.
- d) Employee and Employer can be released from unhealthy acts.

### Keywords

Internal control, Test Data, Accusatory Criminal System

---

### Resumen:

Se resalta la necesidad aportar control interno en la medida que la empresa lo demande, considerando que la generación de los medios, modelos, metodología, alcances y demás factores inherentes al control interno, se apeguen también a las exigencias y condiciones de las empresas en las que se pueda aplicar, esto con la finalidad de obtener un Dato de Prueba Contable, la complejidad del propio control interno independientemente del tamaño de la organización, se pueden destacar las ventajas en orden prioritario.

- a) La Obtención de Prueba como Indicio
- b) La protección inherente de sus recursos financieros de las organizaciones
- c) El conocimiento de operaciones, y responsables en cada área de oportunidad.
- d) Empleado y Empleador puede ser liberados de actos insanos

### Palabras Clave

Control Interno, Dato de Prueba, Sistema Penal Acusatorio

---

---

<sup>1</sup> Profesor de Asignatura en la Universidad Autónoma de Tlaxcala, adscrito a la Unidad Académica Multidisciplinaria Campus Calpulalpan, avenida Zaragoza Numero 1, Col. Centro, C.P. 90200, Calpulalpan Tlaxcala, Tel 7499181151, e mail: [rosлива@uatx.mx](mailto:rosлива@uatx.mx)

## Introducción

En la actualidad, los delitos que se cometen en la empresas y que son originados por la actuación contable, se generan principalmente por la falta de un Control Interno, quienes comenten algún ilícito; no siempre son los que actúan directamente en la administración de las empresas o participantes directamente en las operaciones de las mismas, puesto que a falta de un Control Interno, los tomadores de decisiones como: Administradores de las empresas, dueños, o representantes de las mismas, se amparan en supuestos malos manejos para liberarse de responsabilidades muchas veces laborales (liquidación de empleados), sin embargo, ante la ausencia de estos controles internos, existe plenamente la posibilidad de inculpar de actos y/o hechos delictivos expresados comúnmente como: Defraudación, Abuso de Confianza, Administración Fraudulenta, Detrimiento Patrimonial, Daño Patrimonial, Perjuicio, en fin, conceptos que se refieren al mal manejo de los recursos de una entidad.

En la presente investigación, se presenta información relevante que permita identificar, que en la ausencia de un control interno, es mayor la posibilidad de incurrir en actos delictivos, pero también, se puede acusar a actos posiblemente delictivos por no aplicara este control interno, y por ende, la consecuencia en la solicitud de datos de prueba contable, la cual se carece por la nula existencia o simplemente por no tener un control interno que señale cada una de las operaciones, así como los responsables o indicados para: autorizar, ejecutar, dar el visto bueno, respaldar, en fin, designar responsabilidades que identifique: quienes, como cuando, por que, para que, con que, etc., situaciones que podrán identificar un Dato de Prueba Contable, para subsanar en muchos de los casos la necesidad de conformar este dato de prueba, mimos que con él se podrá demostrar algún ilícito.

Por ello, la importancia de incorporar en las empresas un control interno que demuestre la formalidad de las operación aun cuando estas sean mínimas, a partir de la construcción de este control interno, es como se podrá obtener un Dato de Prueba Contable que permita también la

conformación de un Dictamen en materia contable, y respondiendo a la Característica Principal de este, siendo la *Idoneidad* de la información aportada que dentro del Nuevo Sistema Penal Acusatorio solicita, es preciso que en la conformación de un Control Interno se precise conforme a las demandas de cada una de las empresas, es decir, que cada empresa deba adecuar su propio control interno atendiendo a los requerimientos mínimos de cada entidad económica, de esta manera, las entidades:

- Primero estarán protegiendo y resguardando a los recursos económicos con los que cuenta una empresa, entendiendo que los recursos financieros están expresados en bienes y/o servicios o en dinero líquido, y la posible identificación de actos ilícitos, basado en la obtención de Dato Prueba Contable a través del mismo control interno. Y
- Segundo, en el caso de haber alguna denuncia respecto a lo señalado como Fraude, Administración Fraudulenta, Detrimiento Patrimonial, o algunos conceptos propios que señalen algún ilícito, o la presunción de ello sin ser realmente incurrido, se podrá con el control interno, demostrar fácilmente los hechos constituidos como cualquiera de los mencionados delitos, o bien la nula existencia de actos ilícitos, pudiéndose de manera idónea la impartición de justicia.

### a. Problemática

En la actualidad, se identifica un problema muy constante al obtener Datos de Prueba Contable respecto al Nuevo Sistema Penal Acusatorio, esto es, cuando un Ministerio Público solicita la participación de un perito en contabilidad, surge la necesidad de identificar los hechos que constituyen un posible ilícito, con ello, las víctimas directas e indirectas, deben aportar esas pruebas que sean contundentes para identificar la culpabilidad o inocencia de los demandados, sin embargo, en muchas de las veces, no se puede conformar dicha prueba por que el control interno que se atiende en las empresas, no es el correspondiente, es decir, no lo aplican conforme

su establecimiento, o absolutamente no existe, dejando sin valor lo declarado o expuesto en escritos, demanda, comparencias, ampliaciones de demandas, entrevistas y cualquiera que sea el mecanismo por el cual, los quejosos buscan explicara una conducta ilícita, y que por falta de este control interno, no se logra identificar o esclarecer algún Dato de Prueba Contable.

Entonces, surge la interrogante: ¿Será el Control Interno establecido en las empresas, el que permita identificar: Un Dato de Prueba Contable, para determinar si existen o no actos delictivos como: detrimento patrimonial, abuso de confianza, administración fraudulenta u otros hechos?, es esta la problemática principalmente que se pretende afrontar y disminuir respecto a la demostración de la necesidad del manejo de Control Interno, para obtener un Dato de Prueba Contable.

### **Nacimiento de la Contaduría Pública en México**

El nacimiento de la Contaduría Pública es muy amplia y sobre todo, cuando se hace referencia a la región a la que se indica la explicación, en esta ocasión se limita a conocer de manera sencilla y resumida su devenir histórico en México, en consecuencia se obtiene la información respecto a la interacción de la licenciatura en Contaduría Pública en México, se hace de relevante importancia, lo encontrado en el libro denominado "*Historia de las Profesiones en México*", el cual se habla de la existencia de esta licenciatura a partir de la responsabilidad otorgada por la corona a la obtención de visas de las colonias americanas, esto data desde el siglo XVI, en que los puestos de contabilidad eran oficios claves en la burocracia gubernamental [1].

Según Francisco Arce Gurza; Cada capital provincial tenía una caja real y oficina de hacienda dirigida por un tesorero y un contador, esto con el objetivo de ordenar los procedimientos financieros y de disminuir los fraudes, estableciéndose en la ciudad de México el tribunal de cuentas, en los que se encontraban tres contadores del tribunal encargados de la revisión de las cuentas, referentes a rentas reales, derechos, tasas, quintas, azogues y otros

cualesquier efectos", cabe estacar la venta de los puestos públicos por parte del rey, y hasta los empleos de las haciendas [1].

Es importante destacar que según Francisco Arce Gurza, vendían estos puestos en gran escala, hay estadísticas que se dice se pagó un equivalente de dos años de sueldo por el empleo de contadores en Veracruz. Según esta aportación bibliográfica menciona que la práctica de vender los puestos; propicio la corrupción y la ineficiencia, ya que para recuperar el costo del empleo los oficiales solían suplementar su sueldo por el fraude y el gobierno no ascendió a puestos altos a los empleados subalternos competentes, sino otorgó estos puestos al mayor postor [1].

Lo anterior no debe dejar en mal a la profesión de la Contaduría Pública, si es común que la misma sea castigada por una sociedad mal intencionada y además de estar mal informada, sin embargo, existen mecanismos y normatividad, así como principios, valores y en general una cultura que prevalece apegada a una ética profesional, que si en algunos casos se incurre en la falta de los mismos, no es propio de esta profesión, y por el contrario, se debe tener en claro que entre más perfecto sea la propuesta y aplicación de un control interno, mayor será el resultado eficiente de quienes desarrollan esta profesión, dejando en claro, que actualmente las funciones designadas antiguamente en exclusividad a los Contadores Públicos, hoy es de carácter multidisciplinario, pues la población ha crecido bastante así como las carreras afines, y para este caso, se podrían atenderá a las relacionadas con las Ciencias Económico Administrativas.

En otro sentido, si bien en la actualidad las MiPyMEs, desarrollan un sistema contable, es un tanto rudimentario, es decir, en realidad no hacen contabilidad alguna, tampoco contratan a personal que desarrolle este contabilidad formal (atendiendo a Normas y/o disposiciones propias de la especialidad), se conducen con el actuar de resolver problemas y no prevenirlos, en cuanto a la complicación de las operaciones como facturación electrónica, entero de impuestos y presentación de declaraciones, es cuando más atienden la necesidad de contar con un especialista en el área contable y

específicamente en el área fiscal, o refiriéndose a lo que establece la ley impositiva, no en obligaciones legales que no causen multas o sanciones graves por el incumplimiento, viéndose amenazada su información financiera, pues carece como lo dictan la propia especialidad contable, de características como: Cierta, Segura, Confiable, Veraz, Oportuna, Importante, Relevante, en fin, características que permitan a la empresa tomar decisiones para mejorar su situación económica o financiera, sin importar cualquiera que sea su finalidad.

### **Control**

Primero, se hace un análisis propio del control, es decir, en términos administrativos, el control es la última fase del proceso administrativo, siendo la forma específica de evaluar los resultados obtenidos a partir de una planeación, la planeación en contraste, es la primera etapa del proceso administrativo, no obstante, se puede decir que para el control interno, se desarrollan estas dos fases, pues se debe planear y al final se debe evaluar, esto es, demostrar que para tener un buen control interno es preciso pronosticar o iniciar un proceso de planeación de actividades dentro de la empresa, haciendo suposiciones de lo que se podría obtener en el futuro, por ello que para el logro de los objetivos de cualquier entidad, se debe planear y después evaluar los resultados entre lo planeado y lo que se obtuvo al final de la planeación.

Hasta el sexenio gubernamental anterior (2012-2018), el control se aplicaba mediante el Plan Nacional de Desarrollo, mismo que se establecían las políticas a seguir a través de indicadores, matrices, y demás instrumentos que garantizaban la obtención y aplicación de los recursos públicos, administrados por los diferentes órdenes de gobierno, con el único fin de lograr el objetivo de las finanzas en general, siendo la maximización de las riquezas, la efectividad o logros de los mismos, no se refiere en esta ocasión, puesto que sería motivo de una investigación a profundidad para distinguir los resultados, sin embargo, se nota plenamente que también de un sistema macro como es el gobierno, se establecían metas y diseños de evaluación a través de mecanismos de control, mismos que permitirán evaluar su eficiencia o no

en el manejo del erario público, así en todas las organizaciones se puede encontrar una forma de planear sus actividades y recursos que lleven consigo la propia evaluación (control), todas y cada una de sus actividades, ejemplo generales en siglas; PDI (Programa de Desarrollo Institucional), PDO (Programa de Desarrollo Organizacional), PND (plan Nacional de Desarrollo), POA (Programa Operativo Anual), siendo este último el que es adoptado en la gran mayoría de las organizaciones, y de este parte sus presupuestos, sus medidas organizativas y posteriormente la forma de evaluar estos resultados a través de una forma indistinta de Control.

El Control Interno según el autor Abraham Perdomo Moreno, lo define como “Plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa” [2].

Según se plantea la oportunidad de implementar un control interno en las entidades, este debe ser conforme al fin u objetivos que se persigan las mismas, en el área de oportunidad que se implante, de los alcances e inversión de los interesados, de las características que sean propias de las organizaciones en fin, de cada una de las características, fines, situaciones, alcances, pretensiones y demás rasgos o características que se puedan ser considerados por parte de las entidades para la implantación de estos controles internos.

Corresponde a la alta dirección difundir primeramente los objetivos que se persiguen en la empresa, tradicionalmente, el control más importante es el del manejo del efectivo, pues es el que representa mayor controversia en el manejo de este, pues suele ser principalmente vulnerable por quienes lo administran, e incluso al quebranto de valores intachables, es este de todos los recursos el que mayormente puede ser sujeto de algún ilícito o bien, la acusación falsa de actos o hechos presumiblemente delictivos, por ello que las organizaciones sin importar su giro,

su tamaño, sus fines (lucrativo o no lucrativo), deben sin temor alguno, implementar un sistema de control interno, que permita identificar plenamente las funciones o actividades de quienes estén involucrados directa e indirectamente, promover el sano mecanismo de ventilar con certeza cada una de la formas en que ingresa y en la que egresa el efectivo, incluir en cada actividad relacionada con el efectivo, de dar a conocer a dos o más personas, y a responsabilizar a estas mismas a dar su consentimiento, su autorización, su visto bueno, en fin, involucrar a estas dos o más personas para dejar en claro todas y cada una de las etapas en las que se involucre dicho efectivo.

Es cierto que en algunas ocasiones el conocimiento de las operaciones conlleva a también actos delictivos por personal más cercano a la organización, no obstante, son riesgo que se deben asumir, contemplando la posibilidad de disminuir el riesgo a través del manejo de oportunidades que permita conocer a las personas más idóneas en el manejo de estos recursos, implementando también estrategias del cuidado de los mismos, a través de la confidencialidad, de la lealtad, los valores, la responsabilidad, el compromiso, y demás actitudes y aptitudes que faciliten el manejo de los recursos de las empresa.

En el momento de asumir un riesgo en el manejo de este tipo de recursos (dinero), si se establece un control interno, en consecuencia el riesgo se desaparece o se minimiza, ya que al existir una forma idónea de responsabilizar del manejo del dinero (Control Interno), primero; se podrá prevenir actos delictivos, y segundo; en el caso de que sin temor al establecimiento de un control interno, se lleguen a incurrir en actos delictivo, la entidad o empresa, estará segura de identificar quien o quienes cometieron esos ilícitos, y obtener como finalidad primordial de la presente propuesta, el Dato de Prueba Contable, que señale si es que si se incurrió en algún ilícito, o de lo contrario, que no hay elementos que señalen tal actividad, y proporcionar de manera justa y equitativa y na resolución inmediata y quizás evitar tramites y procesos engorrosos o bien la justa y expedita resolución judicial por parte de las autoridades competentes.

La posición de instalar un control interno, no es solo del lado de los empleadores (dueños de las empresas u organizaciones), pues los empleados también les debe preocupar de manera importante el establecimiento de dichos controles internos, esto es, en la mayoría de las veces, se fija un control interno en atención o petición de los dueños y de la alta dirección de las empresas, pero cuando existen imputados, vinculados a un proceso, o involucrados en algún ilícito de naturaleza relacionada con el control interno, entonces surge la interrogante y el arrepentimiento de no haber establecido un control interno, esto es, que los empleados o subordinados, pueden establecer un control interno respecto a sus actividades, aun cuando este mismo control interno no exista o no se haya establecido.

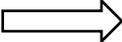
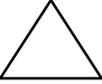
La necesidad de liberarse o de responsabilizar a otras personas, involucrando en el conocimiento de las operaciones dentro de la empresa, permitirá con el control interno, que no se incurran en ilícitos, puesto que al haber una participación de más de dos personas, estas pueden generar mayor confianza en el manejo de dichos recursos, no obstante, en la práctica, se han dado casos que se llegan a confabulación para identificar actos ilícito por complicidad o coparticipación con más de dos personas que laboran en una empresa o bien por empleadores y empleados hacia otros empleados o dueños de las mismas empresas, pero como ya se dijo en anteriores párrafos, el riesgo esta inminente y el control interno, es el que podrá identificar de manera más fácil (conforme a la efectividad de su establecimiento), la responsabilidad o no de los acusados o demandados en caso de un acto jurídico judicial o de una simple presentación que en mediación se pueda conciliar.

Si bien se ha establecido como primordial análisis y prevención de los recursos refiriéndose al dinero, no es privativo de este concepto, pues los recursos son innumerables para la empresa o entidad sujeta a establecer los controles internos, así por ejemplo, el efectivo se vincula mucho con el manejo de inventarios (de materiales, de bienes, de artículos, Herramientas Etc.), con la cuenta por cobrar, con las cuentas por pagar, con

parque vehicular, con diversas actividades que en los conceptos mencionados se pueden segmentar. La sugerencia en la incorporación de un control interno, es la de establecer los vínculos con cada una de las áreas funcionales de las entidades o empresas, así como de los bienes y operaciones que se manejarán, esto con el fin de resguardar todas y cada uno de los bienes y recursos con los que cuenta las mismas.

### Sistemas de Control Interno

Cuando se hace mención de un sistema, para la disciplina de la administración se puede ver como un todo y formado por partes que a su vez estos son sistemas de manera infibula pero subsistemas por ser parte de un sistema. Etimológicamente se puede definir como del latín *systema*, y este del griego σύστημα (*systema*), traducido al español como *unión de cosas de manera organizada* [3]

	Procesos (por ejemplo; Almacenar, Registrar, Ordenar, Dirigir, etc.)
	Inspección (Calidad, Cantidad o Monto, Temperatura, Humedad, kilataje)
	Documento (Facturas, Pólizas, Libros, Contratos, Reglamentos Etc.)
	Transporte (Envío de; Facturas, Contra recibos, Comandas, Requisiciones, Datos, etc.)
	Conector (secuencia de procedimientos o condicionante, en el que se indica si se cumple o no y el destino o seguimiento de las operaciones.
	Inicio y Fin respectivamente (en cada operación es importante señalar el inicio y termino de operaciones
	Toma de Decisiones (alguna decisión por la alta dirección en función de cada nivel jerárquico)

	Archivo de Datos (Bibliotecas o Archivos resguardados, Registros, Censos, Estadísticas, en fin)
	Demora (significa un desajuste de tiempo, espacio, entrega o retardo en los procesos).
	Condicionantes o rumbo de la Decisión
	Registro (Se almacena datos electrónicos, manuscritos, cálculos y demás datos de prueba que surtan efectos al contar por escrito)

Figura 1, Simbología de Sistemas, Fuente: de construcción propia, en base a diversas aportaciones y modelos de sistemas en la aplicación de control interno y en específico por auditorias en distintos tipos.

De tal manera que al agrupar aportaciones de distintos autores, se desprende que un sistema se puede conformar por un todo y este a sus vez en partes que atienden un subsistema, la manera de ejemplificarlo para este caso, es a través de los llamados flujogramas, los cuales se construyen a partir de símbolos que se utilizan en un lenguaje administrativo, y que independiente del significado de cada uno de ellos, se pueden mencionar los siguientes símbolos, ver figura 1, el cual muestra una breve explicación del contenido de algunos de ellos.

### Datos de prueba, medios de prueba y prueba

Respecto a lo dispuesto por el Código Nacional de Procedimientos Penales [4]. en su artículo 130; señala que: “La carga de la prueba para demostrar la culpabilidad corresponde a la parte acusadora, conforme lo establezca el tipo penal”, este mismo ordenamiento jurídico en su capítulo IV disposiciones Generales Sobre la Prueba, contenidos en los artículos 356 en la que reza: Todos los hechos y circunstancias aportados para la adecuada solución del caso sometido a juicio, podrán ser probados por cualquier medio

pertinente producido e incorporado de conformidad con este Código. En el Artículo 357. Menciona que “La prueba no tendrá valor si ha sido obtenida por medio de actos violatorios de derechos fundamentales, o si no fue incorporada al proceso conforme a las disposiciones de este Código. Siguiendo con la misma fundamentación jurídica, en el mismo ordenamiento en su artículo 358, hace mención que la prueba que hubiere de servir de base a la sentencia deberá desahogarse durante la audiencia de debate de juicio, salvo las excepciones expresamente previstas en ese Código. Y respecto a la valoración de la prueba en su artículo 359, dice: “El Tribunal de enjuiciamiento valorará la prueba de manera libre y lógica, deberá hacer referencia en la motivación que realice, de todas las pruebas desahogadas, incluso de aquellas que se hayan desestimado, indicando las razones que se tuvieron para hacerlo. La motivación permitirá la expresión del razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones contenidas en la resolución jurisdiccional. Sólo se podrá condenar al acusado si se llega a la convicción de su culpabilidad más allá de toda duda razonable. En caso de duda razonable, el Tribunal de enjuiciamiento absolverá al imputado. Conforme a lo anterior, se debe entender los siguientes conceptos [4]:

a) Datos de prueba. Es la referencia al contenido de un determinado medio de convicción aún no desahogado ante el Órgano jurisdiccional, que se advierta idóneo y pertinente para establecer razonablemente la existencia de un hecho delictivo y la probable participación del imputado.

En forma expresa se puede decir que en términos contables, se demuestra que los datos de prueba son equiparables a las técnicas que aportan pruebas, como el cálculo o recalcado, la documental, el recuento, la inspección, entre otras tantas que son utilizadas para demostrar los hechos o actos delictivos, en los cuales recaen acciones que se llevaron a cabo o se dejaron de hacer, y que representan también en ese sentido un registro o no en términos contables de dichos actos o hechos.

b) Medio o elemento de prueba. Son toda fuente de información que permite reconstruir los

hechos, respetando las formalidades procedimentales previstas para cada uno de ellos.

El Código Nacional de Procedimientos Penales, señala como medios de prueba en el Título VIII Etapa de Juicio; Capítulo IV Disposiciones Generales Sobre la Prueba [4].

1. La testimonial;
2. La pericial;
3. La declaración del acusado;
4. La documental y material; y
5. Otras que no afecten derechos fundamentales.

En la presente investigación se hará referencia exclusivamente en la prueba pericial, la cual sustenta la actuación de un profesional técnico con los conocimientos necesarios para identificar o no un acto y hecho delictivo. Conformándose en este medio de prueba, por todas aquellas pruebas que sirvieron para conformar su dicho ante la instancia necesaria (Juicio Oral), y demostrar si es que existe un acto o hecho delictivo o no, conforme a los datos de prueba y las pruebas aportadas que dieron origen al dictamen u opinión expresada.

c) Prueba. Es todo conocimiento cierto o probable sobre un hecho, que ingresando al proceso como medio de prueba en una audiencia y desahogada bajo los principios de inmediación y contradicción, sirve al Tribunal de enjuiciamiento como elemento de juicio para llegar a una conclusión cierta sobre los hechos materia de la acusación.

Al igual que se mencionó para definir en términos contables de los datos de prueba, se hace una similitud con los técnicas que aportan pruebas, esto es: la observación, el análisis, el escudriño, la investigación, la suposición, la testimonial, la deductiva, entre otros. Mismos que son básicos para emprender una actividad que lleve a esclarecer un posible acto delictivo, o bien, demostrar que no se incurrió en tal suposición.

Ahora bien, el mismo Código Nacional de Procedimientos penales, señala que: las partes tendrán el derecho de ofrecer medios de prueba para sostener sus planteamientos en los términos

previstos en este, que los datos y las pruebas deberán ser obtenidos, producidos y reproducidos lícitamente y deberán ser admitidos y desahogados en el proceso en los términos que establece también en el mismo Código.

Respecto a la Nulidad de la prueba, en el mismo pronunciamiento legal, Se considera prueba ilícita cualquier dato o prueba obtenidos con violación de los derechos fundamentales, lo que será motivo de exclusión o nulidad, en lo que señala que las partes harán valer la nulidad del medio de prueba en cualquier etapa del proceso y el juez o Tribunal deberá pronunciarse al respecto, por tanto, si en el caso de haber obtenido un Dato de Prueba Contable, pero esta no se apega a la obtenida por medio del establecimiento y aplicación de un Control Interno, entonces se estaría en el supuesto de un Dato de Prueba Contable nula y por ende un trabajo infructuoso en la entrega de cualquier dictamen pericial en materia contable.

Finalmente el Órgano jurisdiccional asignará libremente el valor correspondiente a cada uno de los datos y pruebas, de manera libre y lógica, debiendo justificar adecuadamente el valor otorgado a las pruebas y explicará y justificará su valoración con base en la apreciación conjunta, integral y armónica de todos los elementos probatorios, responsabilidad que el Contador (perito contable) asume en todo momento, y entonces, podrá facilitar este trabajo, a través de la evaluación de un control interno para que pueda validar este Dato de Prueba Contable.

### **Técnicas de Investigación y medios de prueba**

En la etapa de investigación, es el Ministerio Público quien dirige toda acción de recopilación de pruebas, a partir del momento que tenga conocimiento de la noticia criminal, la existencia de un hecho que la ley señale como delito, es esta figura pública quien ordenará la actuación de diversas acciones y episodios, de los cuales deberá dejar registro documental, por separado y firmado por quienes hubieren intervenido en dichos actos o acciones, la persona más cercana en el proceso de la investigación y que le sirve de apoyo, lo es el perito (en el caso de esta propuesta el perito contable), pues es el que

proporciona información y Datos de Prueba, por tener la especialidad y la formación profesional para sustentar su dicho, respecto a lo solicitado.

Las técnicas reconocidas para la investigación de los hechos que han de esclarecerse, reconocidas por el Código Nacional de Procedimientos Penales son las siguientes:

1. La cadena de custodia;
2. El aseguramiento de bienes;
3. Las actuaciones de investigación que no requieren autorización judicial; y
4. Los actos de investigación que requieren dicha autorización (actos de molestia).

Es de mayor importancia contemplar la cadena de custodia para identificar datos de prueba en materia contable, para ello se retoma lo que señala el Artículo 227 del mismo CNPP (Código Nacional de Procedimiento Penales): "La cadena de custodia es el sistema de control y registro que se aplica al indicio, evidencia, objeto, instrumento o producto del hecho delictivo, desde su localización, descubrimiento o aportación, en el lugar de los hechos o del hallazgo, hasta que la autoridad competente ordene su conclusión", además en su segundo párrafo menciona: "Con el fin de corroborar los elementos materiales probatorios y la evidencia física, la cadena de custodia se aplicará teniendo en cuenta los siguientes factores: identidad, estado original, condiciones de recolección, preservación, empaque y traslado; lugares y fechas de permanencia y los cambios que en cada custodia se hayan realizado; igualmente se registrará el nombre y la identificación de todas las personas que hayan estado en contacto con esos elementos.

A partir de la intervención en el desahogo de las técnicas de investigación, surgen algunos conceptos relevantes en la conformación de la indagatoria, y que posiblemente lleven a el esclarecimiento o no de los hechos presumiblemente delictivos, los cuales permiten aportar datos de prueba y en su caso los elementos probatorios necesarios para acreditar las presunciones de las partes, pudiéndolos definirlos de la siguiente manera:

- **Indicios:** Término genérico empleado para referirse a las huellas, vestigios o señales que han sido localizados, descubiertos o aportados, que permite conocer o inferir la existencia de elementos probatorios [5].
- **Evidencias:** Es todo indicio que tiene relación con el hecho que se investiga. Es la certeza clara, manifiesta y perceptible que no permite una duda racional [6].
- **Evidencias físicas:** Es todo elemento tangible que permite objetivar una observación y es útil para apoyar o confrontar una hipótesis. Es un indicio material que, previos exámenes periciales correspondientes, se confirma que tiene una relación [6].
- **Los antecedentes de investigación:** Son todos los documento que integran la carpeta o legajo de investigación, así como fotografías, videos con o sin audio, grabaciones de voz, informes periciales y pruebas periciales que obren en cualquier tipo de soporte o archivo electrónico [6]
- **Registros de investigación:** Son los elementos probatorios necesarios para acreditar las pretensiones de las partes [6]
- **Carpeta o Legajo de investigación.** En la mayoría de los casos se maneja como una Carpeta de Investigación, pero en alguno lugares se le denomina "Legajo de Investigación", en tal caso es el concentrado físico de todas las actuaciones en la propia indagatoria, instruida por el Ministerio Público, conformada con los registros, actas, constancias, esto es: la noticia criminal a través de la denuncia o querrela, informes policiales, inspecciones, reconocimientos, aseguramientos, reconstrucciones de hechos, entrevistas y demás actuaciones recabadas durante la etapa de investigación.

Es en la carpeta de investigación que se tomará como base, para formular la imputación, la información derivada de las técnicas de investigación contenida en la carpeta de investigación, le permitirá al Ministerio Público enunciar los datos de prueba necesarios para solventar la investigación que tiene bajo su control, de esta manera, el contenido de la carpeta de investigación permitirá a las partes aportar en la etapa intermedia o de preparación del juicio; los medios de pruebas en este caso de tipo contable, serán desahogados y valorados, acreditar sus pretensiones para lo solución del caso sometido a juicio.

### **Metodología de Investigación**

La investigación es de tipo documental, puesto que se basa en una serie información obtenida a través de diferentes demandas presentadas ante una autoridad competente, se toma en consideración la documental presentada en los últimos cinco años, de los cuales se hace el conteo referencial de la presentación de demandas presentadas respecto a los posibles delitos en los que un perito en materia contable le has sido solicitada, la cual, por razones de la confidencialidad de dicha información, se protegerán los datos proporcionados de su origen, refiriéndose solo en el caso enunciativo de una autoridad competente.

En cuanto el manejo de la Población objetivo, se tomó el total de las documentales presentadas por los supuestos agraviados que interpusieron una demanda formal, esto es un censo, considerando aquellos que solicitaron la intervención de un perito en materia contable, con ello se hace posteriormente la separación de la información en posibles delitos identificados con alguna actuación dentro del control interno, y aquellos del ámbito contable que se refieren a un daño o afectación de tipo financiera, pero que no se deriva dentro de una empresa y que mucho menos se hace referencia de un control interno.

#### **Resultados**

Respecto a la información obtenida, se hace la aclaración que por motivos de privacidad se omite la dirección o fuente de la misma, haciéndose solo referencia a la actividad del perito en materia

contable y de la información que este ha generado, tomando en consideración la trayectoria de su actuación en los últimos cuatro años, esto con la finalidad de mostrar el comportamiento de la actuación contable en el ámbito jurídico legal, es decir, considerando los datos prueba conforme al nuevo sistema penal acusatorio, aunque en el dos mil quince, dos mil dieciséis, los dictámenes se entregaron atendiendo el anterior sistema penal acusatorio, no obstante, se hace la comparación del comportamiento de las solicitudes de dictámenes y los que se relacionan directamente con el manejo del control interno, es decir, aquellos que pudieran ser resueltos en favor o no del denunciante, basados en el manejo del control interno, dándole prioridad a aquellos que se dictaminaron en función del Control Interno y la información que se obtuvo como dato de prueba.

Atendiendo a lo anterior, se muestra en la Tabla 1, el comportamiento de los dictámenes en función de una clasificación única de los que se relacionan con el Control Interno, y otros, en el caso de estos últimos, son variados los posibles delitos involucrados, pues se pueden derivar el anuncio de los mismos conceptos como Defraudación, Detrimento, Abuso de Confianza en fin, pero estos se sustentan principalmente en actos de tipo comercial como compra venta, contratos de tipo civil mercantil, laboral u otros en los que el control interno no es necesario, más bien ahí se juzgan documentos específicos para recaer en supuestos actos delictivos.

Año	Relacionados Con C.I.	Otros	Suma
Año 2015	83.30%	16.70%	100.00%
Año 2016	55.60%	44.40%	100.00%
Año 2017	56.50%	43.50%	100.00%
Año 2018	69.00%	31.00%	100.00%
Año 2019	14.30%	85.70%	100.00%

Tabla 1, Porcentaje de Dictámenes Relacionados con Control Interno y Otros

Fuente: De construcción Propia, con Información Confidencial Recabada

Ahora bien, en esta Tabla 1, se observa que los dictámenes relacionados con el control interno se

van disminuyendo, y por contrario los otros se van incrementado, las causas pueden ser variadas, sin embargo, se puede observar que el comportamiento de estas causas posiblemente delictivas, atienden a excepción del 2019, mayormente al control interno, por ello la intensidad de esta investigación.

En la Tabla 2, Porcentaje de Dictámenes con Dato de Prueba, muestra un comportamiento que va disminuyendo en cada uno de los años analizados, es decir, en 2015, todos los dictámenes presentados o relacionados con control interno, también aportaban datos de prueba, posteriormente fueron bajando los porcentajes, esto puede presumirse al mayor rigor que existe en la defensa de los mismos, pues como se ha mencionado, el actual sistema penal acusatorio, es oral, y además el perito en cualquier materia puede ser sujeto de investigación e incluso de sanciones conforme a la gravedad de sustentar o no su dicho, de decir o dejar de decir, lo mismo que de hacer o dejar de hacer.

Se muestra en la siguiente Gráfica 1, el comportamiento de las intervenciones de las solicitudes a un perito en materia de contabilidad, en la cual se hace la separación de aquellas injerencias relacionadas con el Control Interno y Otros (como contratos de tipo mercantil, laboral, civil, y otros contratos, prestamos entre particulares, engaños, y diversas casusas en las que el contador puede intervenir para emitir su opinión, en la cual se muestra una disminución

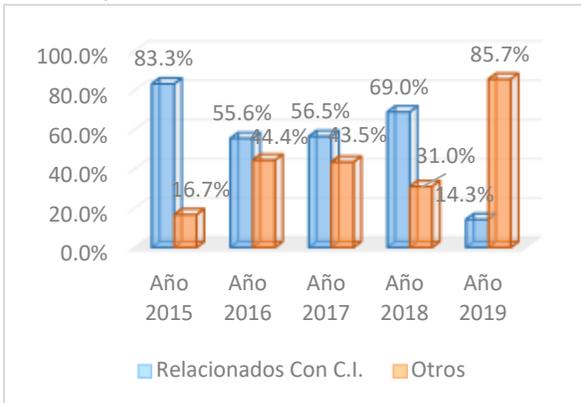
Año	Con Dato de Prueba
Año 2015	100.00%
Año 2016	80.00%
Año 2017	50.00%
Año 2018	44.83%
Año 2019	0.00%

Tabla 2, Porcentaje de Dictámenes con Dato de Prueba

Fuente: De construcción Propia con Información Confidencial recabada

importante de aquellos dictámenes o solicitudes de actuación del especialista contable, respecto al Control Interno, pues en 2015, se muestra un

83.3% del total de las solicitudes relacionadas con la existencia del control interno, y el resto, el 16.7% corresponde a actuaciones distintas al control interno, sin embargo se va disminuyendo la actuación de las solicitudes en cada año posterior a este, así, en el año 2016 se muestra una solicitud de intervención en dictámenes con relación al Control Interno en un 55.6%, para 2017 en un 56.5%, en 2018 en un 69.0% y finalmente en lo que va a mayo de 2019 se ubica tan solo en un 14.3%, lo que se hace una aseveración en dicha disminución, esto puede ser por cuestiones meramente de identificar las causales del nuevo sistema penal acusatorio, y la participación del perito ante un juicio oral, la exigencia de las características de datos de prueba, en la cual se hace más riguroso su obtención con rasgos por ejemplo del control interno, de afectación o detrimento al patrimonio plenamente identificado, y cuando esto no es posible demostrarlo, en autos (proceso de investigación), es mejor llegar a la conciliación y acuerdos que trasladarse hasta la judicialización, e incluso, en la etapa intermedia, si el Ministerio Público, no logra integrar la duda razonable para el Juez de Control, entonces puede que la idoneidad de la prueba no sea útil en el juicio oral, pero en tal caso, se puede demostrar en el comportamiento que muestran los datos de prueba, relacionados con la Aplicación del Control Interno, establecido en la Tabla 2, Porcentaje de Dictámenes con Dato de Prueba.



Gráfica 1, Total de Dictámenes e Intervenciones; Fuente: De construcción Propia, con información Confidencial que muestra el total de Dictámenes e Intervenciones

En la gráfica 2, se muestran los comportamientos que se generaron durante los años del 2015 y hasta el mes de mayo de 2019, identificándose una disminución constante con los Datos de Prueba, es decir, del total de participaciones en la emisión de un dictamen relacionado con el control interno, y aquellos que fueron emitidos de manera favorable, dado que los Datos de Prueba derivada del Control Interno, fueron de peso específico para poder dar respuesta favorable para el quejoso o demandante, o bien, que a falta de control interno, se pudo dar respuesta favorable, teniendo al propio Control Interno como base en la determinación de la opinión emitida en los dictámenes. Es importante resaltar que según la misma Gráfica 2 y Tabla 2, se observa la disminución de dichos Datos de Prueba validos en también los dictámenes, puesto que fue disminuyendo al igual que los casos consignados para la participación de la emisión de una opinión dentro del dictamen en contabilidad sobre el control interno, dejando ver con precisión que en cuanto se va madurando en la aplicación del nuevos sistema penal acusatorio, mayor es el rigor para poder contemplar el control interno, y de este, lograr dar claridad a demostrar que se pueda obtener o no, datos de prueba que permitan identificar de igual manera un posible delito o la no existencia de este.



Gráfica 2, Comportamiento del Dato de Prueba; Fuente: De construcción Propia con información recabada de Información Confidencial

### Propuesta

Si se dice que un sistema está conformado por un todo y este segmentado en partes que a su vez también es un sistema, entonces aquí se muestra un supuesto o ejemplo de un sistema en un

también control interno ver figura 2, como se puede observar, son áreas funcionales de un proceso (podría entenderla como el ciclo de una venta y su repercusión), se interrelacionan todas las áreas aquí señaladas, al igual que se puede demostrar que se encuentran identificadas con un símbolo, el cual hace mención de operaciones que se relacionan entre si y de la forma en que cada departamento se puede vincular o relacionar ver figura 2, si bien, el ejemplo que se presenta a continuación es muy sencillo, es solo de manera enunciativa y no limitativo, pues como se ha mencionado, el control interno con sus respectivos sistemas y modelos, se pueden ampliar conforme a las necesidades propias de la empresas, esto conforme a su tamaño y a su capacidad administrativa, contributiva y de operaciones, atendiendo a volúmenes también de actividades, áreas y demás factores que sean sujetos de observación para la implantación de dicho control interno.

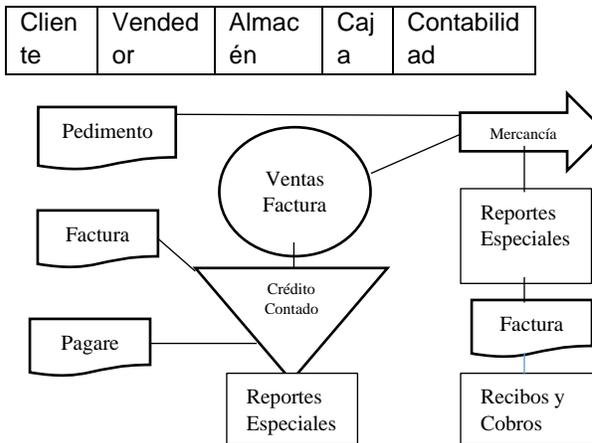


Figura 2, Ejemplo de un Ciclo (Ciclo de Ventas); Fuente: De Construcción Propia, un ciclo mostrando las operaciones hipotéticas del proceso de ventas en una empresa.

Adicional a este ciclo propuesto, ver figura 2, se puede reforzar al aplicar una serie de mandatos y políticas formalmente establecidas, que delimiten la actividad de cada una de las áreas y de los responsables en turno, que se estipule mediante el establecimiento de reglamentos, ordenamientos, manuales y diversos procesos en lo que cuando menos se deje en claro los siguientes anuncios: Que, Quien, Cuando, Como, Para que, Con que, Para Quien, Porque,

Etc. Manifestaciones que responsabilicen a los distintos actores en la consecución de los objetivos establecidos por la administración de las empresas, que permitan realmente facilitar la identificación de todas y cada una de las actividades y responsabilidades que sirvan como dato de prueba.

El temor de incurrir en actos señalados principalmente por los demandadores, agravados directos o indirectos, como: Defraudación, Abuso de Confianza, Administración Fraudulenta, Detrimiento Patrimonial, Daño Patrimonial, Perjuicio, en fin, conceptos que se refieren al mal manejo de los recursos de una entidad, se pueden proteger al aplicar un control interno tan complejo como puedan ser operaciones propias de su actividad preponderantes o habituales.

El riesgo de estos actos ilícitos, que se pueden realizar a través de la existencia de un control interno, y máxime que se puede realizar a través de la organización de la entidad, como ya se mencionó, podrá identificar más fácilmente a los responsables, y de otros beneficios que el propio manejo del control interno proporciona, y que todo ello redundará en la protección de los recursos de una empresa o entidad. En tanto al manejo de la información en los Dictámenes Contables, se considerarán dos apartados preponderantes: el Dictamen y la Información Contable:

- a) Dictamen: este debe conformarse con Datos de Prueba conforme a las características de la IDONEIDAD (una competencia propia del dictamen para sustentar con seriedad, claridad y con la capacidad de ser la única razón que existe sobre dicha opinión, sin que

pueda ser debilitadas o quebrantada ante un oponente en juicio oral).

- b) Información Contable: se refiere a las características de la información financiera, como por ejemplo: Cierta, Precisa, Oportuna, Veras, Importante, Relevante, etc.

### Conclusiones

Como se expuesto: los Datos de Prueba no son aportados con las características que se puedan utilizar en el Nuevo Sistema Penal Acusatorio en México, como también ha quedado claro, que el origen del dato de prueba, lo es la aplicación del Control Interno, esto es, los Datos de Prueba en el caso estricto en materia contable, es aquel que pueda ser contundente y apegado a la característica definitiva del dictamen contable en términos jurídicos, siendo la IDONEIDAD, particularidad que se refiere a la forma de construir un dictamen de tal manera que no pueda ser refutado en ningún escenario, por haber tenido prueba o pruebas que no puedan ser depuestas o debatidas, que cuando se pueda hacer suposiciones, estas no debiliten o dejen sin efecto dicha prueba, y que para esto suceda, se debe sustentar en el establecimiento formal y contundente de un Control Interno, espacio para poder condicionar el actuar de cada uno de los empleado y empleadores de las empresas, desde la Microempresas y hasta la Grande Empresa, pues cuanto mayor sea el tamaño de las empresas, mayormente será la necesidad de construir un control interno idóneo a las necesidades, y en todo momento, dar respuesta a los cuestionamientos: Que, Quien, Cuando, Como, Para que, Con que, Para Quien, Porque, Etc., cuestionamientos que fortalecerán a los Datos de Prueba Contable que garanticen la idoneidad del peritaje contable.

Entonces, el Control Interno es la herramienta que permite obtener Datos de Prueba Contable, que reúna las características de un peritaje con la IDONEIDAD necesaria, adecuada y que en el procedimiento de un Proceso Penal Acusatorio Contemporáneo, pueda en materia contable, ser suficiente para aclarar el comportamiento de inocencia o de culpabilidad de los actores en una indagatoria, sin importar la etapa en la que se pueda desarrollar, a partir de la aportación de

pruebas, la conciliación, la etapa intermedia o bien en la etapa del desahogo de pruebas o enjuiciamiento en audiencia de Juicio Oral, no debe prepararse para una u otra etapa, puesto que la contabilidad financiera y sus características, exigen que: no sea modificable, sea cierta, real, verdadera, etc. Y por tanto, no es susceptible de cambio o adecuaciones a sus distintas etapas.

### Referencias

- [1] Gurza, Francisco Arce, 1982. *Historia de las profesiones en México*. México: El Colegio de México
- [2] Moreno, Abraham Perdomo, 2004. *Fundamentos de control interno*, 9ªed. Puebla: Thomson.
- [3] Luna, Oswaldo Fonseca., 2013. *Sistemas de Control Interno Para Organizaciones*. Lima Per: IICO
- [4] Cámara de Diputados, C. d., 2019. *Informacion Parlamentaria*.  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpf.htm>
- [5] (INACIPE), I. N. d. C. P., 2017. *Todo lo que usted quería saber sobre el Nuevo Proceso Penal INACIPE 2017* 34. INACIPE, p. 34
- [6] SETEC-SEGOB, s.f. *Las Pruebas en el Sistema de Justicia Penal Acusatorio*:  
<http://www.setec.gob.mx/work/models/SETEC/PDF/DGEP N-15LasPruebas.pdf>.