

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN CONTABILIDAD INTERNACIONAL
(M 39)

TRABAJO FINAL DE MAESTRIA

TITULO DEL TRABAJO

“Los Delitos Económicos, fraude y corrupción”
Oportunidad para la actuación del Contador Público
en el proceso penal acusatorio

MAESTRANDO:

CONT. OSCAR FERNANDEZ

DIRECTOR DE TRABAJO FINAL

CONT. HECTOR CHYRIKINS

RESUMEN

Este trabajo surge por la necesidad de desarrollar con mayor énfasis la relación existente entre la actividad de los contadores públicos y los procesos en que puede intervenir en cuanto a los aspectos relativos a la lucha contra la corrupción.

En ese sentido hemos partido de la intención de establecer cuáles son los ámbitos en que tales labores se llevan a cabo, cuáles las reglas a seguir y cuáles las áreas del Estado que se encuentran involucradas. En éste último caso, la mirada la hemos puesto esencialmente en el estrato judicial, ya que es en esa jurisdicción donde se están produciendo cambios significativos en torno a los temas de criminalidad económica y delitos complejos.

Asimismo, hemos advertido que existiría un bajo nivel de ofertas educativas relacionadas con ésta temática. Y es por tal razón que decidimos realizar un relevamiento sobre las universidades nacionales y privadas de nuestro país para conocer con mayor detalle las circunstancias del caso.

El resultado de este trabajo entendemos que puede constituir una contribución interesante tanto para la profesión contable como para los agentes judiciales que intervienen en el tratamiento de causas criminales de orden o contenido económico. Por lo tanto, sus derivaciones sociales serán amplias y productivas, en tanto repercutan sobre el resultado de las investigaciones y los peritajes que traten sobre esos temas.

Pero para que esto sea posible, es necesario que los contadores públicos desarrollen una nueva visión sobre los alcances de nuestra profesión, logren una mayor orientación hacia los aspectos específicos de las actividades que se llevan a cabo en la justicia penal, y se integren en mayor medida con el resto de las disciplinas involucradas.

Simultáneamente, la capacitación juega un rol trascendente, ya que es a través de esos procesos que los profesionales en ciencias económicas en general, y los contadores públicos en particular, pueden percibir con mayor detalle las posibilidades con que cuentan+ en virtud de su formación universitaria, y al mismo tiempo complementen sus conocimientos con las temáticas, las formas y los procesos propios del sistema judicial penal vigente.

Los actuales cambios en dicho sistema representan una oportunidad importante para los contadores públicos, pero al mismo tiempo un desafío para el cual deben prepararse.

Este trabajo espera generar tanto el entusiasmo por la participación de los contadores públicos en la lucha contra la corrupción, como el interés por adquirir nuevos conocimientos específicos y de aplicación concreta con el propósito de estar calificados para tal labor.

INDICE

	Pag.
I) OBJETIVOS Y RESULTADOS ESPERADOS	5
1) Objetivo general	5
2) Objetivos específicos	5
3) Hipótesis del trabajo	5
II) MOTIVACION	7
III) MARCO TEORICO	13
1) Evolución de los derechos humanos	13
2) Evolución del tema del tratamiento del fenómeno del fraude y de la Corrupción incluyendo los delitos económicos en general	17
a) Formas que adopta la corrupción	21
b) La visión de la corrupción desde su costo	21
c) La corrupción como Criminalidad Económica	23
3) Marco internacional de prevención y persecución de la criminalidad económica	25
a) Expresiones internacionales sobre el tema	27
b) Pronunciamientos internacionales	30
c) Normas relativas a la profesión contable en particular	32
4) Estadísticas	33
IV) ANTECEDENTES	34
1) El fraude empresarial. Los delitos económicos	34
a) Tipos de delitos incluidos	36
b) Participación de los entes ideales	39
2) Los fraudes y la corrupción	40
a) Fraudes y corrupción durante el siglo pasado	40
b) Fraudes y corrupción durante el presente siglo	42
c) La corrupción en función del tipo de actividad	42
d) La corrupción implícita o invisible	44
3) Evolución de los delitos económicos en el derecho	45
4) Tratamiento normativo internacional	47
5) Diversidad de delitos de carácter económico en nuestro país	49
V) DESARROLLO DEL TRABAJO	50
1) Formación del contador público	50
2) Multidisciplinariedad y oralidad	58
3) Ambito de la Criminalidad Económica	59
4) Los delitos económicos en el marco del sistema penal	60
5) Los sistemas procesales penales	66
a) Características de los sistemas procesales inquisitivos	70
b) Características de los sistemas procesales acusatorios	70
c) Situación en la República Argentina	72
6) Medios de Prueba	75
7) Desarrollo de los debates	76
8) El conocimiento jurídico y otras disciplinas	77
9) Actuaciones previas al proceso judicial	79
a) Actividad en torno al lavado de activos	80
b) Actividad en torno al compliance	82

c) Actividad en torno al due-diligence	84
d) Actividad en torno a la auditoria financiera	84
e) Actividad en torno a la auditoria interna	86
f) Actividad en torno a la auditoría forense	86
g) Actividad en torno a la auditoría pública gubernamental	88
10) El contador publico como partcipe del sistema procesal judicial.	89
a) Introducción	89
b) Actuación en el sistema procesal	91
c) Actuación del Contador Público según sus incumbencias profesionales legales	93
d) Perfil de la actuación del Contador Público	96
e) Etica del proceso judicial	97
f) Situación en Argentina	101
g) Grupo de actuación	101
h) Reforma del sistema procesal penal	103
i) Enfoque basado en riesgos	103
11) Actuación profesional dentro del proceso judicial acusatorio	104
a) Actuación pericial	104
b) Conocimiento previo del perito	107
c) Tema de la oralidad	108
d) Tema de la inmediatez	113
e) Tema de la controversia	114
f) Admisibilidad de la prueba pericial	114
g) Admisibilidad del perito	118
h) Qué se intenta probar	120
i) Consideración y validación del informe pericial como prueba	121
j) Críticas al dictamen	123
12) Participación de los Contadores Públicos en otras actividades	125
a) Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas	125
b) Acuerdo de partes	126
c) Decomiso	126
VI) CONCLUSIONES	128
VII) REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	133

I) OBJETIVOS Y RESULTADOS ESPERADOS

1) Objetivo general

El objetivo principal que se plantea para el presente trabajo es el de presentar una actualizada clasificación de las diferentes capacidades, requisitos y formas de actuación de los contadores públicos en el ámbito forense.

El alcance de la propuesta conlleva como resultado la posibilidad de extender el diseño de la tarea del profesional contable a la luz de los procesos de globalización de los negocios, de las normas jurídicas, de la tecnología, de los criterios contables, de los valores promovidos por cada país y región, y de los convenios internacionales de cooperación entre estados.

2) Objetivos específicos

Presentar un desarrollo de la problemática que representa el fraude y la corrupción para el comercio y para el Estado mediante la explicación de diversos hechos representativos de conductas disvaliosas que han configurado delitos económicos relevantes.

Describir el proceso penal acusatorio y establecer como deberá ser en el futuro la inserción de los profesionales contables en el ámbito de la investigación judicial, bajo dicho proceso, a partir de los avances que se han venido desarrollando sobre el tema. En virtud de la reciente modificación del Código Procesal Penal de la República Argentina y su posible puesta en vigencia en algún tiempo más, la oportunidad resulta relevante para abordar el tema. Este desarrollo permite acercarse al conocimiento de preceptos jurídicos de mayor uso y consenso a nivel internacional.

La poca existencia de bibliografía específica sobre el tema, resulta un motivo de interés adicional para abocarnos a la confección del presente trabajo final.

3) Hipótesis del trabajo

Aún no se ha descripto integralmente la función de contador público como agente de la lucha contra la corrupción tanto en el ámbito privado como en el público. Es por ello que no siempre se recurre a la figura de este profesional, cuya formación y experticia constituyen un significativo valor cuando se trata de analizar hechos patrimoniales, económicos y

financieros como los que se presentan en la mayoría de los casos de criminalidad económica y de corrupción sistémica.

Mientras que desde otras disciplinas se han llevado a cabo múltiples, diversas y variadas iniciativas, como así también se ha desarrollado desde un aspecto teórico un gran número de abordajes en el plano de la lucha contra la corrupción, algunos de los cuales han captado la atención del público e incluso de los gobiernos, pareciera que desde las ciencias económicas no hemos llevado a cabo un esfuerzo intelectual ni práctico de similares características. Escapa al alcance de este trabajo esbozar una opinión o teoría acerca de las razones por la que la realidad se ha desarrollado de tal forma. Sin embargo, entiendo que cualquiera fuera la causa, estamos frente a una gran oportunidad de potenciar la inserción de los profesionales contables en el marco de las acciones que necesariamente deben planificarse para combatir el fraude y la corrupción.

“Hay criminales donde sea que mires ahora. La situación es desesperada”. Así, cruda, fue la última frase que escribió Daphne Caruana Galizia¹ en su blog, el 16 de octubre de 2017.

II) MOTIVACION y METODOLOGIA

Si bien el tema que vengo a desarrollar está centrado en las cuestiones relativas a la criminalidad económica en particular, no puedo dejar de advertir que muchos de los temas por los que se frustra la persecución de los delitos involucrados en este tipo de acciones criminales no son diferentes a los que tienen vigencia para el resto de los ilícitos del Código Penal.

Al respecto quisiera repetir una frase de (Federik, 2014) que dice, *“En verdad, el sistema escrito y el sistema mixto como estructuras estatales de respuesta frente al delito han fracasado”*. Y debería agregar, que ha fracasado para todos los delitos, y es por ello que se vienen explorando diferentes opciones que tiendan a dar respuestas más eficientes.

Tampoco es preciso que se desarrollen grandes innovaciones ideológicas a nivel nacional, ya que las posibles alternativas ya se vienen discutiendo o han sido previstas en la última reforma constitucional de 1994. Consideremos que a esta altura ya son soluciones tradicionales en muchos otros países del mundo.

Existen algunos temas que la Justicia no considera en el desarrollo de su labor diaria.

Cuando hablo de la Justicia me refiero tanto al Poder Judicial propiamente dicho como al Poder Ejecutivo y al Legislativo en cuanto a lo que atañe a su responsabilidad de generar las políticas adecuadas en materia judicial. El primero de los temas es el nivel de actividad. No aparecen estadísticas claras y precisas que permitan analizar en profundidad el tema de la gestión de las causas, ni por cada una de ellas, ni por jurisdicción o tribunal que las trata. Tampoco se conoce cual sería la cantidad óptima de trabajo dentro de la que el sistema judicial funcionaría adecuadamente. Algún intento por trabajar sobre el tema se ha emprendido dentro del Poder Judicial, pero exclusivamente a nivel académico.² Otro tema es que no se observan sistemas de auditoría que identifiquen comportamientos administrativamente inusuales, ni desviaciones concretas a normas de procedimientos vigentes. Vale decir que no parece haber evidencias significativas de controles ni ex-ante ni

¹ Periodista de investigación de gran relieve en Europa, de nacionalidad maltesa, asesinada el 16 de octubre de 2017 en su país mientras denunciaba hechos de corrupción.

² Curso de Administración de la Oficina Judicial. Consejo de la Magistratura de la Nación. A cargo del Dr. Daniel Forastiero.

ex-post, más allá del control jurisdiccional del contenido de las sentencias y del proceso que puede surgir como consecuencia de la intervención de los tribunales de alzada. Asimismo, tampoco se advierte la presencia de sistemas administrativos eficientes y presupuestos adecuados que adjudiquen de manera apropiada los recursos disponibles. Aunque esto último parezca más alejado del resultado de las causas judiciales, en realidad es un aspecto fundamental para ordenar el trabajo y dotarlo de los elementos necesarios para que tenga la oportunidad de funcionar en pos de dar respuesta a las necesidades sociales.

La incapacidad que demuestra el actual sistema de justicia, en el cual involucramos no sólo al sistema judicial sino a todos los demás actores del proceso de investigación y de organización política, queda evidenciada en el bajísimo nivel de delitos que resultan ser descubiertos, y juzgados, sus partícipes condenados y las sentencias efectivamente cumplidas. Cualquier estadística al respecto, aún con la baja calidad que seguramente las mismas poseen, deja fuera de discusión, todo tipo de especulación sobre la posibilidad de encontrar respuestas satisfactorias en el marco actual.

El tema que hemos mencionado un par de párrafos atrás con respecto a la cantidad de causas en trámite resulta sustancial para el análisis del problema. Sin entrar a discutir la razón por la cual se acumula una cantidad muy elevada de causas simultáneamente, lo concreto es que como cualquier sistema de producción de bienes y/o servicios posee una capacidad limitada de operatividad. Por debajo es ineficiente por ociosidad, por encima es ineficiente por falta de recursos y se vuelve peligroso por los resultados de sus procesos. Imaginemos un laboratorio o un hospital. En cualquier caso lo poco puede ser socialmente contraproducente ya que no llegan al mercado todos los medicamentos que deberían, o no se llega a todas las personas que podrían hacer uso de los servicios médicos. Por otro lado, el exceso de producción puede disminuir la calidad y dificultar los controles derivando en perjuicios para la salud de quienes compren el medicamento, o bien se pueden presentar situaciones de mala praxis y de abandono en el caso del hospital. Se trata de reglas naturales derivadas de la limitación que es inherente al ser humano y a sus actividades, y que la justicia parece ignorar.

En la justicia parece que esa regla de la naturaleza no está presente. Los juzgados pueden, y deben, aceptar tantas causas como lleguen a su mesa de entradas, y a lo sumo podrán rechazar alguna ocasionalmente debido a una posible excusación u otra razón semejante. Ahora bien, la acumulación sin límite de causas solo conduce a la impunidad de los delincuentes que terminan siendo protegidos por el sistema. O bien no se pueden investigar, o bien demandan tanto tiempo que los temas prescriben o las investigaciones resultan

sumamente superficiales y no llegan al problema en si mismo. Cualquiera de las consecuencias que se produzcan derivará inexorablemente en injusticias jurídicas y en impunidad por los delitos cometidos. Para avalar lo dicho, basta citar los datos que han trascendido del informe preliminar de auditoría presentado en noviembre de 2016 ante el Consejo de la Magistratura de la Nación. Ellos indican que en el país existirían unas mil causas por corrupción en trámite y dos mil habrían sido tramitadas entre 1996 y 2016. Algunas de las causas en trámite fueron iniciadas entre los años 1997 y 2000. Cuando se conozcan los resultados finales y precisos de la auditoría, seguramente se podrán observar con mayor nivel de análisis algunas de las cifras mencionadas y otras que aparezcan como importantes para el tema que nos ocupa.

A priori se pueden extraer dos hipótesis. La cantidad de causas en trámite excede sustancialmente la capacidad de trabajo de un conjunto de juzgados federales, los que tienen además una cantidad mucho mayor de causas derivadas de otros delitos diferentes a la corrupción, y de igual o superior complejidad, sensibilidad y riesgo. Asimismo, la cantidad de funcionarios que han sido condenados a cumplir penas de prisión en los últimos 20 años es exigua, e incluso otro tipo de sanciones tampoco ha sido muy habitual, por lo que no existe una relación razonable entre el esfuerzo de la tramitación de las causas y los resultados obtenidos. No se ha avanzado sustancialmente tampoco en el proceso de recuperación de los bienes fruto de la corrupción, lo que podría desalentar en alguna medida las acciones ilegales.

A juzgar por algunas señales que se advierten en la comunidad, tales como resultados electorarios, marchas, manifestaciones en medios de prensa, etc, son muchos los que ya no consideran como normal que las causas por delitos económicos duren décadas sin sentencia firme, que las condenas no se cumplan, o que directamente los responsables no sean juzgados. El sistema judicial argentino necesita dirigirse seriamente hacia un cambio sustancial en su nivel de eficiencia operativa y parece que estuviéramos en el inicio de ese proceso. En este camino, a fines de septiembre de 2017 el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación y el Consejo de la Magistratura de la Nación firmaron un acuerdo de cooperación a fin de que las unidades judiciales interesadas en gestionar y certificar Normas ISO 9001 cuenten con el apoyo de la Secretaría de Planificación Estratégica para su implementación. Para quienes nos hemos formado en el área de las ciencias económicas y de la administración, se trata de una iniciativa más cercana a nuestro conocimiento y experticia y quizás por ello podemos valorarla con mayor autoridad.

La permanente ineficiencia que hemos padecido, y que continúa, constituye un problema de carácter sistémico que va mucho más allá de un conjunto de fallas circunstanciales o producidas por hechos eventuales. Puede imputarse la ineficiencia a la creciente complejidad del delito, a la aplicación de tecnología avanzada por parte de la criminalidad económica, a la existencia de nuevas formas jurídicas que facilitan las actividades delictivas, a la globalización de los negocios y las finanzas, a la falta de leyes modernas, a la escasez de capacitación con que cuentan los magistrados, en fin, a muchos factores individuales o conjuntos, pero nada de ello constituye una razón válida para que no se puedan alcanzar objetivos mínimos razonables en la lucha contra la corrupción.

Obviamente, así como los Contadores Públicos no somos ajenos a las posibles soluciones, también entiendo que representamos una porción del problema. En cierto sentido ello sucede por la forma en que participamos del desarrollo de los procesos judiciales, y en mayor medida por la falta de participación suficiente y relevante.

No podemos olvidar en ningún momento, que como en cualquier otra circunstancia, en el caso de la justicia la premisa debe ser la de relacionar los sacrificios que deben realizarse con el resultado que espera obtenerse. Lo conocemos más coloquialmente como relación costo-beneficio. El problema aquí consiste en que en este caso están en juego tanto cuestiones monetarias como no monetarias, teniendo en cuenta además que éstas últimas tienen también algún impacto en las primeras.

El beneficio que debería surgir de la existencia de un sistema judicial que funcione adecuadamente, dentro de parámetros razonables y con criterios de oportunidad concretos, sería el de brindar a la comunidad un sistema de convivencia mucho más previsible y seguro. Por supuesto que llevar a cabo las acciones para que ello suceda tiene un lógico costo. Es probable, o casi seguro, que dicho costo será significativo, e incluso que parezca exorbitante, sin embargo, nada hay más caro que la intranquilidad social y la vida de la gente. O dicho de otro modo, lo más económico y práctico es hacer cumplir la ley y con ello satisfacer las expectativas sociales y los mandatos constitucionales, que los ciudadanos en general actúen con corrección y que toda la población pueda vivir con mayor seguridad con respecto a sus bienes, su salud y en definitiva, su existencia como ser humano. No puede dudarse de que se trata de una aspiración generalizada.

El 15/9/2017 en Casina Pio IV en Roma, en el marco de la Cumbre internacional contra la corrupción, el Cardenal Peter Turkson, presentó el libro “Corrosione”. El Cardenal es de nacional Ghanes, y ocupa el cargo de Prefecto del Dicasterio del Desarrollo Humano. El libro cuenta con un prefacio escrito por el Papa Francisco. El título del libro intenta

mimetizarse con la palabra italiana que significa “corrupción”, es decir “corrozione. No se trata por supuesto de una confusión, sino que hace referencia al concepto de “corrosión” como el hecho de corroer, carcomer, socavar, roer, desgastar o minar, todas consecuencias que se producen cuando el fenómeno de la corrupción actúa socialmente. Algo llamativo sin embargo, es que sostiene que está relacionado con el trabajo de un grupo que reúne cristianos y no cristianos, personalidades eclesiásticas e institucionales, magistrados, representantes de las policías, exponentes de movimientos y organizaciones, víctimas de crímenes, periodistas e intelectuales, así como embajadores. Ello implica, por lo menos a simple vista, que entre tan variada y ecléctica mezcla de representantes, no aparecen los profesionales de las ciencias económicas, y muchos menos los contadores en particular. Es seguramente este un verdadero llamado de atención para nuestra profesión en el sentido de que debemos profundizar la relación que mantenemos con el proceso de actuación profesional en todo ámbito relacionado con la transparencia de la función pública, las normas que rigen el control de los actores de los procesos económicos y en la generación, análisis, interpretación de la información respectiva. Ello incluye también la participación en los procedimientos judiciales relacionados con los mismos propósitos, es decir, brindar soluciones sociales que prevengan, como así también investiguen y faciliten la sanción de las conductas corruptas.

En las épocas de bonanza todo es posible. Las aventuras más extravagantes, financieramente hablando, resultan un signo de salud, de prosperidad, de capacidad. No son pocas las veces que debajo de esa capa de heroicidad se van socavando las bases de un correcto manejo empresarial, de un prudente uso de los recursos, de una exagerada discrecionalidad sin control ni límites. El problema queda cubierto por una marea alta que no deja ver el suelo marino y todas sus imperfecciones. Pero es inexorable que en algún momento la marea se aleje permitiendo una vista completa del fondo. Y en ese momento el resultado no se puede ocultar, todos los problemas van a salir a la luz y no se podrá mentir ni esconderse. Se descubrirán los hechos, se podrá advertir que no hay nada bajo el agua, o que lo que está no es lo que se esperaba. Lamentablemente, en ese momento ya será tarde, los corruptos se habrán alzado con el botín.

Posiblemente el sector que menos se ha esforzado por encontrar caminos que premien las conductas legales y castiguen la corrupción, es la política. Y ello puede traducirse en la dificultad para establecer normativas realmente eficientes y eficaces para luchar contra la corrupción. Diversas ideologías contrastan discursos casi siempre llenos de expresiones grandilocuentes pero vacías de contenido técnico y práctico. Las leyes llegan tarde y mal

acomodadas y los sistemas judiciales se muestran caducos, con grandes problemas de organización y de conocimiento, en el mejor de los casos. En otros profundamente influenciados por la política, lo que los vuelve poco creíbles. Y para no ahondar en la desesperanza, pero tratando de evitar una cuota exagerada de ingenuidad, faltarían añadir los efectos que sobre los sistemas públicos ejercen los grupos criminales a través tanto del dinero como de las amenazas. Al respecto el periodista (Carlin, 2019) escribió en el diario Clarín una nota acerca de la evolución de algunos fenómenos, donde hace referencia al caso de la corrupción en México.

Un párrafo del autor expresa: “Todas las elecciones que quieran allá, puntuales y sin interrupción desde 1929. Diez años después el novelista Graham Greene escribió un libro sobre México titulado “Caminos sin ley”. Nada había cambiado en lo elemental cuando yo viví ahí en los años 80, ni ha cambiado hoy, por más que gente de buena voluntad intente hacer algo. Es un país corrupto de arriba abajo en el que cualquiera que tiene poder, tanto en el terreno político como en el económico como en el judicial o en el policial, tiene vía libre para abusar de los más débiles. De la falta de justicia proviene la impunidad, y de ahí la corrupción, la desigualdad y el imperio de la fuerza. Es difícil ver cómo o cuándo esto va a cambiar”.

Las circunstancias enunciadas, lejos de desmoralizarnos deben ser un aliciente para comenzar a subirse a un proceso de reacomodamiento cultural, legal y profesional que permita contar con herramientas útiles para luchar contra la corrupción, tanto como personas decididas a utilizarlas. Lo cierto es que no se puede recurrir a instrumentos que no se conocen o con los cuales no nos encontramos suficientemente familiarizados. He aquí el punto al que es necesario dirigirnos. La investigación, la capacitación, la difusión y la implementación de los aspectos más significativos de los fraudes y la corrupción, y la forma de enfrentarlos con alguna posibilidad de éxito. En varios puntos de este trabajo se enfoca este tema específicamente.

Se trata de un camino difícil, con múltiples actores y una gran cantidad de variables interactuando, simultánea y/o sucesivamente. La experiencia así lo ha demostrado, sin embargo, las condiciones actuales no pueden ser comparadas con los procesos pasados, ya que cada uno de ellos tiene su desarrollo en un contexto donde los aspectos sociales, legales y tecnológicos, como así las expectativas puestas de manifiesto, fueron profundamente diferentes, y han evolucionado hacia una mayor concientización respecto de la necesidad de enfrentar el fraude y la corrupción.

Tal vez el cambio más significativo pase por el hecho de que en la actualidad la corrupción se ha comenzado a ver como una enfermedad social, un factor de inequidad, un obstáculo para el crecimiento económico y una causa de retraso en sus condiciones de vida para una porción importante de la población. La visión de la corrupción como una cuestión

meramente económica, o como la mera constitución de un delito, lo que se podría advertir a partir de una mirada básica o superficial, ha sido superada.

Sin embargo, sin desmerecer los estudios sobre las causas y las consecuencias de las conductas delictivas y sus autores, producidos desde diversas disciplinas diferentes a las Ciencias Económicas, puede concluirse que una participación trascendental en la lucha contra la corrupción debe concretarse en el terreno material de los hechos, y ello no tiene otro camino más que el estudio de los elementos que surgen de las actividades económico-financieras.

Por lo tanto, vamos a partir de la idea central de que los Contadores Públicos poseen una privilegiada posición para convertirse en actores principales del proceso, y deberían avanzar en ese terreno, actuando proactivamente para inmiscuirse de lleno y con énfasis, demostrando su capacidad para actuar en las actividades judiciales relacionadas con la lucha contra la corrupción.

Es así que el presente trabajo se va a encarar con base en el relevamiento teórico de conceptos asociados a la corrupción y a la labor profesional de contador público. Será pues, una investigación que se desarrollará en el marco de una exploración documental y de material bibliográfico producido por relevantes fuentes públicas y privadas.

III) MARCO TEORICO

1) Evolución de los derechos humanos

La historia de la humanidad es rica en temas relacionados con la corrupción, y también en su castigo. Seguramente podrían describirse durante casi todo este trabajo importantes casos ocurridos a lo largo de los siglos. Pero quizás resultaría más ilustrativo detallar la forma en que tales casos fueron sancionados, y especialmente la forma en que tales penas fueron establecidas y la forma en que se concretaron. Seguramente podríamos advertir a partir de la evolución en este sentido un significativo cambio, y ello tiene que ver con la forma en que se han definido, en cada período histórico, los derechos de las personas como seres humanos. Por lo tanto, entiendo que merece que hagamos una pequeña introducción en este sentido.

Para comenzar bastaría recordar que la Declaración Universal de los Derechos Humanos fue Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A del 10 de diciembre de 1948. Es decir, está por cumplir recién 70 años. Prácticamente nada considerando incluso la historia contemporánea de la humanidad.

En ese documento se incorporaron varios artículos relacionados con los derechos de los ciudadanos en relación con la justicia. Por ejemplo, que todos son iguales ante la ley, tienen derecho a un recurso efectivo, no pueden ser detenidos arbitrariamente y deben ser oídos públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial.

Cuando nos referimos al concepto de derechos humanos, está muy claro que se trata de una idea generada en la más absoluta modernidad, tal vez debido al avance cultural de las sociedades, tal vez debido a las nefastas y atroces experiencias vividas en el mundo, las que alcanzaron su cenit durante la segunda guerra mundial.

Aún hoy continuamos desarrollando el significado preciso de la noción de los derechos humanos, perfeccionando su concepción y buscando caminos para que, más allá de las vehementes declamaciones, se concrete en la vida cotidiana tan ferviente anhelo.

En ese marco ha evolucionado también la necesidad de mayor control y prevención de las conductas disruptivas que agobian a los ciudadanos, conocidas o catalogadas bajo la denominación de “Corrupción”. No son hechos aislados. Constituyen un proceso integrado por mayores libertades individuales, primordial compromiso de los estados por garantizar la vida digna de las personas y la condena social hacia aquellos que generan acciones que perturban el cumplimiento de los objetivos previstos y de las esperanzas de las mayorías. Hemos pasado de épocas que se ven hoy como remotas donde no se tenía noción del concepto de estado a la existencia de estados aislados, luego a la creación de organismos internacionales, y hoy estamos frente a posiciones internacionales que van más allá de los organismos formales y se reflejan en modificaciones y adaptaciones a conductas globales. Se han creado organismos que poseen una injerencia muy importante en cuanto al poder para determinar las conductas de las sociedades, sus gobiernos, las políticas y las relaciones internacionales.

Entre ellas encontramos, por supuesto, la ya mencionada Organización de las Naciones Unidas en el año 1948.

Pero luego han surgido otras que incluso han concentrado mayor poder en aspectos específicos de las actividades humanas, en particular en el campo de los negocios y las finanzas.

En este sentido encontramos la Organización Mundial del Comercio, establecida en el año 1995, que es la principal entidad que administra un sistema mundial de normas con respecto al comercio entre los países. A través de acuerdos que han sido suscriptos por gran parte de los estados, y ratificados por los parlamentos nacionales, la OMC intenta brindar ayuda a los productores de bienes y servicios, a los exportadores de los mismos, y a los

importadores respectivos. El ordenamiento del comercio mundial es también una condición necesaria para generar condiciones de equidad y equilibrio entre los pueblos.

La OCDE, Organización para la cooperación y el desarrollo económico, establecida en París en el año 1961. Su objetivo consiste en promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

El Grupo de Acción Financiera Internacional, GAFI o TATF (Financial Action Task Force) es una institución intergubernamental concebida en el año 1989 por el Grupo de los 8 (G8). Su propósito es el de elaborar políticas que faciliten la persecución del lavado de activos y la financiación de los movimientos terroristas. Su sede se encuentra en París.

El Grupo de los 8 conformado en 1975 por un grupo de países que constituyen las economías de mayor peso en el mundo, con algunas excepciones. Si bien este conjunto de países no poseen un sistema de declaraciones ni procesos de implementación internacional propios, consiguen instrumentar sus propósitos mediante otros organismos formales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional.

Del mismo modo aparece el Grupo de los 20 que combina la presencia de países desarrollados y países emergentes. Este agrupamiento nacido en 1999 ha desarrollado múltiples cumbres para tratar diversos temas, entre ellos, la lucha contra la corrupción.

El Banco Mundial, creado en el año 1944 y cuya sede se encuentra en la ciudad de Washington. Actualmente conformado por 189 países y cuya misión explicitada es la de poner fin a la pobreza extrema y promover la prosperidad compartida. El organismo, que funciona como Grupo Banco Mundial, se integra con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, la Asociación Internacional de Fomento, la Corporación Financiera Internacional, el Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones y el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. Este último es el CIADI, entidad a la cual las empresas recurren para realizar sus reclamos cuando se ven afectados por las decisiones de los gobiernos de los países en que poseen intereses económicos. Se trata por lo tanto de una instancia legal de derecho internacional reconocida por los países miembros.

El Fondo Monetario Internacional. Fundado en el año 1945, tiene su sede en la ciudad de Washington. Lo integran 184 países e identifica entre sus objetivos los de promover la cooperación monetaria mundial, asegurar la estabilidad financiera, facilitar el comercio internacional, promover un alto nivel de empleo y crecimiento económico sustentable y reducir la pobreza.

La Corte Penal Internacional. La misma se estableció a través del acta de la reunión celebrada en Roma el 17 de julio de 1998, por la Conferencia diplomática de plenipotenciarios de las Naciones Unidas sobre el establecimiento de una Corte Penal Internacional. Su desarrollo se derivó directamente de los avances en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos y en el Derecho Penal Internacional. Se trata de un organismo judicial de carácter permanente encargado de perseguir y condenar crímenes tales como genocidios, crímenes de lesa humanidad o crímenes de guerra.

Corte internacional de justicia, órgano judicial de las Naciones Unidas. Se trata de un tribunal de justicia que actúa como una agencia especializada de la ONU. Desde su establecimiento en el año 1945 se ocupa de la resolución de controversias entre los Estados, y de emitir pronunciamientos en torno a cuestiones que planteen la Asamblea General o el Consejo de Seguridad.

Sobre cada una de las organizaciones citadas podemos discutir sus cuotas de poder y su efectividad en el cumplimiento de los objetivos declarados, pero no podemos ignorar su influencia universal.

En la actualidad se reconoce que no puede existir un verdadero desarrollo si no se contemplan concomitantemente las cuestiones económicas con las sociales, y ello se construye principalmente respetando los derechos humanos de los individuos.

Se trata de un cambio de paradigma, de una evolución cultural que no encuentra límites fronterizos ni ideológicos, aunque por supuesto, guarda diferencias de profundidad, interés y enfoque dependiendo de circunstancias políticas, culturales o coyunturales propias de cada región y de cada país.

Al mismo tiempo, es necesario adelantar que paralelamente al desarrollo de los derechos humanos en los términos citados, también se ha evolucionado notablemente en los derechos legales de los ciudadanos. Los sistemas judiciales han sufrido profundas modificaciones tratando de establecer parámetros que garanticen la seguridad personal de los individuos, y los mantengan alejados tanto de incriminaciones indebidas, como de procesos humillantes o castigos excesivos.

Es en esta última conceptualización de los derechos de los ciudadanos que se enmarca el objetivo del presente trabajo, ya que, como hemos manifestado anteriormente, avanza sobre la actuación del contador público dentro del actual sistema procesal penal acusatorio de la República Argentina, siendo el mismo una de las formas adoptadas para tratar de garantizar a cada individuo un trato judicial justo, y dentro de los parámetros concretos de los derechos humanos de las personas.

2) Evolución del tema del tratamiento del fenómeno del fraude y de la Corrupción incluyendo los delitos económicos en general

Creo interesante señalar a esta altura que siendo el tema en torno al cual se desarrolla el trabajo el relacionado con el fraude y la corrupción, no puede soslayarse que éste último término abarca un fenómeno que atraviesa la sociedad en su conjunto.

La corrupción puede analizarse a partir del estudio de diferentes disciplinas, por ejemplo, la política, la sociología, la economía, la filosofía, el derecho, la psicología, la historia y las ciencias políticas.

Las personas como seres individuales, los fenómenos colectivos ya sean derivados de la simple conformación social, como de los agrupamientos con objetivos específicos como sucede en el caso de los de orden político, las relaciones humanas entre las personas y los grupos sociales tales como los de carácter económico, y las reglas a partir de las cuales se desarrollan sistemas de convivencia, son algunos de los ámbitos desde los cuales se hace necesario establecer tanto las causas como las consecuencias de los hechos y procesos de corrupción. A los aspectos enunciados podrían agregarse también las alternativas étnicas y las geográficas, sin que ello implique ningún tipo de discriminación ni xenofobia, sino simplemente una descripción concreta de estadísticas en la materia.

Por lo tanto, nadie puede considerarse totalmente ajeno al mismo. Obviamente no deberían hacerlo quienes resultan partícipes de las acciones delictivas definidas según las leyes respectivas, pero tampoco pueden eludir su responsabilidad los diferentes profesionales que actúan dentro de sus respectivas esferas, los funcionarios públicos que no cumplen adecuadamente el propósito de sus cargos, los legisladores que evitan crear leyes adecuadas, la justicia que no alcanza a comprender los fenómenos o a interpretar y aplicar eficientemente la leyes, la sociedad que tolera los actos de corrupción eligiendo representantes cuya honestidad se encuentra cuestionada, las universidades que no investigan ni transmiten con el suficiente entusiasmo estos temas, en fin, como decía anteriormente, muy pocos son los que pueden sentirse libres de arrojar la primera piedra, y los Contadores Públicos no integramos este potencial grupo.

En cuanto a las compañías, muchos de sus integrantes debieron haber advertido algo de lo que sucedía y no lo hicieron. Los administradores debieron haber obrado dentro de la ley y fielmente, y no lo hicieron. Los auditores debieron haber detectado irregularidades y no lo hicieron. El Estado debió haber intervenido, y no lo hizo. Al fin de cuentas, ¿de quién es la culpa?

Si los administradores, públicos y privados, han utilizado los recursos financieros de forma tal que aparecían como interminables, la consecuencia es que han debido recurrir a “inventar dinero” para continuar con el despilfarro. Crearon espejismos, mintieron, en fin, para no emplear eufemismos, podemos conceptualizar el fenómeno simplemente como corrupción.

Tampoco se circunscribe a un momento o una época de la historia. Como resumidamente veremos a lo largo del presente trabajo, desde la antigüedad y hasta nuestros días recientes, el fenómeno de la corrupción ha estado presente en forma prácticamente ininterrumpida. Y si bien ha adoptado diferentes ropajes en cada ocasión, es posible afirmar que en esencia ha tenido comportamientos muy similares en cada evento.

Resulta interesante citar aquí a (Tocqueville, 2010), quien escribió en 1835 su obra “De la Démocratie en Amérique”. En ella presenta un conjunto muy interesante de argumentaciones en torno a la corrupción, pero nos interesa fundamentalmente hacer mención a que expone una clara distinción entre lo que sucede en los sistemas políticos aristocráticos y los democráticos. Más allá de compartir o no sus conclusiones, es muy útil incorporar esta mirada clasificatoria, ya que su referencia no se agota en la comparación con sistemas aristocráticos que posiblemente estén en proceso de desaparición en la actualidad en grandes áreas del planeta. En realidad nos lleva a pensar en una discriminación entre regímenes pequeños o grandes y otros concentrados o no. Y según nuestra opinión, puede afirmarse que estas dos últimas características continúan siendo un factor a considerar significativamente dentro de los elementos para discernir el riesgo de corrupción.

Es necesario tener en consideración también el conjunto de situaciones que deben ser analizadas en pos del estudio de la corrupción. En ese sentido debemos incluir, sin que el orden implique ningún factor de ponderación, al ambiente en el cual se presentan los hechos de corrupción, las personas que se involucran en los mismos, las conductas que esas personas llevan a cabo, y los hechos que se concretan con motivo de tales acciones. Deben abordarse también los efectos de diverso orden que generan dichas conductas.

En este sentido, el sociólogo estructuralista Merton, R. (1964) tratando la “Teoría de la Anomía”, relacionaba el comportamiento desviado de algunos individuos con la carencia de medios institucionales para alcanzar el éxito, normalmente debido a que esos individuos pertenecen a algún sector desfavorecido en el universo social. Sin embargo, tal descripción no es suficiente para establecer las causas debido a las cuales quienes supuestamente poseen

un nivel de vida elevado y conforman los ámbitos más poderosos de la sociedad, también actúan fuera de la ley.

Posiblemente la causa resida en primer lugar, y en cuanto a lo que interesa en el marco del presente trabajo, en que los delitos económicos son producto de una lógica diferente a la de los delitos patrimoniales o de otro tipo.

Sin embargo, no podemos abandonar el pensamiento de (Merton, 1964) sin acordar que efectivamente los delitos económicos poseen una gran relación con los entornos sociales. Tanto las cuestiones sociales estructurales que conforman ambientes culturales permanentes, como las coyunturales que aparecen como consecuencias especialmente de las crisis económicas, brindan un escenario propicio para que germinen las conductas desviadas, sin distinción entre distintas capas sociales.

Al respecto, un artículo de (Manfroni, 2017) plantea así dos previsiones de carácter psicológico en cuanto a los corruptos.

“La primera consiste en que nadie roba exclusivamente para sus nietos. Si los funcionarios fueran capaces de derivar la totalidad del dinero mal habido a cuentas secretas destinadas a sus descendientes, mientras ellos viven como frailes franciscanos, no serían corruptos. Aún cuando la mayor parte de sus bienes permanecieran ocultos, una persona corrupta difícilmente podría abstenerse de mostrar y disfrutar una parte del producto de sus maniobras ilícitas. La segunda previsión posteriormente comprobada acerca de la naturaleza humana está centrada en el viejo dicho popular que indica que –el ladrón cree que todos son de su misma condición- un refrán que posiblemente resulte acertado cuando se trata de las amistades del funcionario corrupto. Esta desconfianza inherente a quién se conduce de manera ilícita restringe significativamente el círculo de las personas previsiblemente leales, desde los parámetros del funcionario, para operar como prestanombres y, por ese motivo, no siempre se presentan grandes dificultades para localizarlos”.

Ahora bien, también es interesante añadir que el fenómeno descrito posee una doble vía. Mientras que se nutre de las carencias y los deficiencias sociales, al mismo tiempo, según se va desarrollando, altera las condiciones de vida de las sociedades en que se produce. Es decir, las consecuencias de la corrupción nutren a su vez a las causas de ella. Quizás sea este juego de pinzas el costado más complejo de la lucha general contra la corrupción. De lo dicho puede inferirse que el fin último de la lucha para erradicar la corrupción es en el fondo la lucha por lograr mejoras en los grupos sociales que son víctimas de la corrupción. En algunos casos, esto se puede ver con mayor facilidad. Por ejemplo cuando se trata de la persecución del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo. Si bien el efecto económico de estos delitos puede ser de gran magnitud, e incluso de perturbación social, lo

más significativo de su detección a tiempo consiste en la ruptura de los procesos criminales que esperaban abastecerse de esas conductas.

También es cierto que otros delitos del mismo estilo pueden no precisar con tanta seguridad quienes son los grupos afectados. En tal caso lo más aconsejable será asumir que se trata de la sociedad vista en forma global y en su conjunto y por lo tanto lo que se pretenderá remediar son temas de orden general que requieren ayuda más urgente.

Los delitos de cuello blanco poseen algunas particularidades ya descritas en su momento por (Sutherland, 1983), a las que pueden agregarse algunas más. De tal modo, en el análisis de este tipo de delitos encontramos que su naturaleza se nutre de varias características entre las que se encuentran, la ausencia de violencia, al menos violencia física, la raíz económica del delito, la utilización habitual de organizaciones, personas jurídicas que sirven para desviar la atención o enmascarar los crímenes, producen daños a grupos sociales, individualizados o no, en su matriz más desarrollada, se trata de delitos transnacionales.

Para (Casamiglia, 2000) la corrupción puede ser abordada desde diferentes puntos de vista, como ser, considerando la conducta del funcionario público, tomando en cuenta los efectos sobre las economías y los mercados, desde la perspectiva del daño que produce al interés público, a partir de los conceptos relativos a la ética, la moral y los valores, o bien contemplando la visión de los negocios privados.

Por lo tanto, la idea de definir la corrupción se encuentra plagada de planteos ideológicos que tiñen de diferentes valoraciones cada una de las circunstancias. Incluso resulta posible que diversos hechos de corrupción aparezcan considerados como tales a la luz de alguna de las posiciones planteadas, pero no lo sean bajo otra mirada.

En este aspecto, parte de la obra de (Sautu, 2004) ha servido para avanzar sobre el conocimiento de los factores que, desde el punto de vista social, operan sobre el fenómeno de la corrupción, como así también la forma en que la sociedad advierte esas circunstancias, y la posible intervención en ellas.

En otro sentido, no puedo dejar de tener en consideración que la tecnología ha afectado el fenómeno de la corrupción de formas muy diversas. Por una parte, ha generado herramientas que, puestas al servicio de la corrupción, permiten un incremento considerable y expansivo de la misma. También ha contribuido a introducir variantes que funcionan exclusivamente en el ámbito tecnológico y están basadas en su propia existencia. Pero al mismo tiempo, la tecnología también ha desarrollado instrumentos que permiten perseguir con mayor énfasis y posibilidades el fenómeno de la corrupción.

Es necesario trabajar de manera permanente y sistemática para equilibrar el uso de los medios tecnológicos, de modo que los investigadores no se encuentren en inferioridad de condiciones frente a los delincuentes.

a) Formas que adopta la corrupción

Son múltiples los tipos de procesos de colusión entre funcionarios públicos y ciudadanos, o bien de hechos individuales, que pueden presentarse. Si hubiera que describirlos en forma precisa resultaría insuficiente el espacio de este trabajo. Sin embargo, pueden agruparse siguiendo los patrones comunes que posee cada tipo de acción delictiva, de modo de realizar una enumeración relativamente accesible. Estos son: Soborno, Extorsión, Abuso en los pagos, regalos y favores, Pagos por facilitación, Conflicto de intereses, Abuso de los auspicios, Contribuciones políticas dudosas, Fraude, malversación, desfalco, Lavado de activos, Nepotismo y favoritismo y Manipulación de información

Estos actos dan origen a delitos en particular, debidamente tipificados según los códigos penales de cada país. Es justamente por esta circunstancia, que para encarar la lucha contra la corrupción, no sólo resulta necesario establecer el tipo de maniobras que se llevan a cabo, sino también la forma jurídica en que son receptadas en el plano de derecho penal.

b) La visión de la corrupción desde su costo

Nada más cercano a la mirada de los Contadores Públicos que la determinación del costo. Aún cuando en un caso como el de la corrupción, este costo sea de características difusas, a veces intangible, complejo, sujeto a un gran número de variables e influenciado por diferentes ámbitos de la sociedad, paradigmas e ideas.

Según la organización Transparency International, la corrupción es un fenómeno que supone la existencia de un conjunto de costos para las economías donde se desarrolla, y por lo tanto para las sociedades que la practican y la sufren. Lo expresa de la siguiente forma.

La corrupción afecta a las sociedades de muchas maneras. En el peor de los casos, cuesta vidas. A falta de esto, les cuesta a las personas su libertad, salud o dinero. El costo de la corrupción se puede dividir en cuatro categorías principales: política, económica, social y ambiental.

En el frente político, la corrupción es un gran obstáculo para la democracia y el estado de derecho. En un sistema democrático, las oficinas e instituciones pierden su legitimidad cuando se utilizan de forma indebida para obtener una ventaja privada. Esto es dañino en las democracias establecidas, pero aún más en las emergentes. Es extremadamente desafiante desarrollar un liderazgo político responsable en un clima corrupto.

Económicamente, la corrupción agota la riqueza nacional. Los políticos corruptos invierten escasos recursos públicos en proyectos que llenarán sus bolsillos en lugar de beneficiar a las

comunidades, y priorizarán proyectos de alto perfil como represas, centrales eléctricas, oleoductos y refinerías en proyectos de infraestructura menos espectaculares pero más urgentes, como escuelas, hospitales y carreteras. La corrupción también obstaculiza el desarrollo de estructuras de mercado justas y distorsiona la competencia, lo que a su vez impide la inversión

La corrupción corroe el tejido social de la sociedad. Socava la confianza de las personas en el sistema político, en sus instituciones y su liderazgo. Un público desconfiado o apático puede convertirse en un obstáculo más para desafiar la corrupción.

La degradación ambiental es otra consecuencia de los sistemas corruptos. La falta o no aplicación de regulaciones y leyes ambientales significa que los preciosos recursos naturales se explotan descuidadamente y se destruyen sistemas ecológicos enteros. Desde la minería hasta la extracción de carbón y las compensaciones de carbono, las empresas de todo el mundo continúan pagando sobornos a cambio de una destrucción sin restricciones.

Puede decirse que la corrupción impacta tanto sobre el Estado, como sobre la sociedad en general, las personas en particular, y podríamos añadir para el caso de este trabajo, a nuestra profesión contable.

La corrupción constituye una distribución inequitativa de recursos entre los miembros de la sociedad, de modo tal que algunos perciben ingresos, sin realizar esfuerzos productivos para su obtención, lo que lleva inexorablemente a que otros no puedan contar ni siquiera con lo que les correspondería en función de la contribución social que realizan.

El monto de lo que se desvía hacia los corruptos, termina afectando a otras personas y sectores de la sociedad, no puede ser inocuo. La corrupción genera un nuevo costo, el cual se encuentra incluido dentro del precio de los bienes y servicios, alterando los valores de mercado de muchas de las ofertas. En este sentido, una sociedad con altos niveles de corrupción, pierde incluso la noción de precio justo o razonable, ya que estos estarán influidos por un costo difícil de establecer desde la sociedad.

Baste para ello, y en términos de la temática de este trabajo, resaltar lo dificultoso, cuando no impracticable, que resulta ser la determinación de los sobrepagos en los casos en que se desarrollan procesos judiciales que tratan el tema de la corrupción en el sector público. A la existencia de factores propios de la complejidad que puede suponer desde el punto de vista técnico, a partir de la existencia de un conjunto numeroso de variables a considerar, se añaden las distorsiones que se producen como consecuencia de los distintos niveles de corrupción que afectan los precios. De tal modo, que cualquier comparación se encuentra teñida de la posibilidad de estar relacionando precios que incluyen costos relativos a las actividades ilícitas de los involucrados, más allá de su valor razonable.

En actividades que concentran contrataciones de alto valor económico, pequeños desvíos pueden producir enormes beneficios para los corruptos. De tal modo, las diferencias de

valores pueden parecer mínimas, o ser imperceptibles, aunque en el fondo constituyen fugas significativas hacia sectores a quienes no les corresponden.

El concepto de materialidad que tenemos siempre presente en el ámbito de la contabilidad y la auditoría, debe ser visto con mucho más cuidado, o incluso ser descartado, cuando tratamos cuestiones relacionadas con la corrupción. En efecto, un importe que puede no ser significativo en relación con el monto de una operación comercial, por ejemplo el 10% de diferencia en el precio de una licitación pública, puede esconder una defraudación millonaria al Estado, y el enriquecimiento ilícito significativo de un funcionario público. El concepto de materialidad no hace referencia a una condición de las cosas, sino a una relación razonada entre el valor de determinados patrimonios o transacciones, en el marco de un contexto micro y macroeconómico.

c) La corrupción como Criminalidad Económica

Así como mencionara un poco antes que el concepto de derechos humanos se encuentra aún en plena discusión, por lo menos en cuanto al universo que abarca y los elementos que lo componen y distinguen, algo similar sucede con lo que genéricamente es denominado corrupción a nivel popular.

El abordaje del estudio de la corrupción desde el variado conjunto de disciplinas citado anteriormente, demuestra su gran amplitud y su profunda relación con elementos sociales y culturales.

Hay que tener también presente que, más allá de que en el presente trabajo asumiré a la corrupción asociada preferentemente a las administraciones públicas de las sociedades humanas, existen referencias acerca de situaciones corruptas también en otras especies, y por supuesto también en otros grupos sociales. Siguiendo a (Manes, 2016), podemos concluir que las conductas humanas tienden a satisfacer sus propias necesidades antes que las del grupo, y ello sólo se revierte cuando existen buenos ejemplos, castigos legales y sanciones sociales.

Y he aquí el motivo de este introito. Si de castigos legales hablamos, la forma de implementarlos no puede ser otra que a través de la justicia. En este caso se tratará de la justicia penal en particular.

En la actualidad se ha acuñado la denominación de criminalidad económica para incluir un conjunto de delitos entre los que encuentran los que responderían específicamente al concepto de corrupción. La persecución penal de la criminalidad requiere de grandes

esfuerzos, ya que la misma posee un enorme volumen de recursos y una gama muy diversa de artilugios.

La justicia necesita aggiornarse, adaptarse permanentemente a situaciones novedosas y contar con recursos eficientes, tanto materiales como humanos. Y es en este último grupo donde los Contadores Públicos estamos en condiciones de realizar un aporte de gran valor para la investigación y esclarecimiento de los hechos y, en definitiva, la sanción de los responsables.

En el informe de Global Corruption Barometer, Africa Survey 2015, al referirse al continente africano en particular muestra algunos datos que considero interesantes en la órbita de la temática del presente trabajo.

Del grupo de los 28 estados incluidos en el informe, entre el 41% y el 90% de la gente, según las encuestas en cada país, consideran que el gobierno no está haciendo lo correcto en cuanto a la lucha contra la corrupción. Si bien el dato puede leerse como una situación altamente negativa, no deja de crear cierta esperanza en cuanto a la enorme posibilidad que se presenta por delante para mejorar los esquemas públicos de prevención, detección, juzgamiento y recupero.

Otro dato que vale la pena considerar es el relacionado con los sobornos abonados por los usuarios de los servicios que presta el Estado. Mientras en algunos países esa tasa se ubica entre el 1% y el 10%, otro grupo se acerca al 50%, y en el podio se encuentra Liberia que figura con un 69%, es decir, donde dos de cada tres intervenciones en relación a los servicios públicos conllevan un soborno asociado. Amplio campo para el trabajo futuro al respecto.

En algunos países consideran que el esfuerzo de las personas comunes, del pueblo, puede llegar a un 72% de posibilidades de influir en la lucha contra la corrupción. Sin embargo otros, sólo lo consideran útil en un 32% de las respuestas.

Un punto importante es la delación, la denuncia. La encuesta avanza sobre este tema y descubre que la causa principal que lleva a las personas a evitar involucrarse, es el miedo a las consecuencias con un 35% de los casos consultados. La causa siguiente tiene apenas un 14%. Este dato deja como razón preponderante y casi exclusiva al temor que inspiran los delinquentes si se los delata, tanto por posibles agresiones físicas como a través de otras represalias, por ejemplo, de orden laboral. También influye el hecho de que las personas consideran, dentro de las consecuencias posibles, los trastornos burocráticos de la implicancia dentro de una contienda judicial. Sólo un 2% dice que no lo hace por lo costoso del sistema de denuncias.

Es muy significativo también el indicador que muestra el informe de Transparency International sobre North Africa 2016, en este caso entre 8 países que componen la encuesta, los sectores más corruptos son los recaudadores de impuestos, los miembros del parlamento y los oficiales del gobierno. Los tres son indicados con una percepción del 45% de corrupción en cada caso.

Cuando se pregunta cuán corrupto es el sector público, en términos generales, el porcentaje de corrupto o muy corrupto llega al 57% en el menor de los casos, y del 90% al 94% en la otra punta.

Los niveles de corrupción que muestran estos últimos indicadores son en general de tal significación que resultan bochornosos, y plantean que varias conductas ilícitas representan casi la forma de vida habitual de algunas poblaciones.

3) Marco internacional de prevención y persecución de la criminalidad económica.

A partir de mediados del siglo pasado³, y especialmente luego de la caída del Muro de Berlín en el año 1989, con el desarrollo de los sistemas informáticos tanto para la producción de datos como para las comunicaciones se han ido modificando las circunstancias históricas relacionadas con la delincuencia económica.

Sin perjuicio de que con anterioridad a las fechas citadas hayan existido un gran número de hechos ilegales de gran repercusión y muchas técnicas que guardan gran semejanza con las que se emplean en la actualidad, es a partir de aquellas fechas en que se desatan tanto negocios como delitos de mayor envergadura y complejidad, y que comienzan a tener inexorablemente repercusión a nivel global.

Lo que hoy llamamos el lavado de dinero se ha conocido desde épocas remotas. Ya los primeros banqueros, impedidos de cobrar intereses por sus dineros en virtud de las normas religiosas de la época, que veían con malos ojos tal actividad, debían encubrir sus ingresos por ese concepto bajo otras denominaciones, para luego poder poner en circulación el capital recibido. Nada distinto a muchas situaciones contemporáneas como dice (Le Golf, 2014).

Modelos semejantes se han repetido a lo largo de la historia, sin ir más lejos, con el producto que los piratas recolectaban y luego repartían en cantidades importantes.

Obviamente, un problema para los beneficiarios era que los bienes debían ser reciclados,

³ Sin perjuicio de lo manifestado, es de hacer notar que existen pronunciamientos mucho más antiguos, aunque de carácter parcial y acotados a estados individuales, tales como la “Public Bodies Corrupt Practices Act.” de 1889 y la “Prevention of Corruption Act.” de 1906, ambas normas emitidas por el Reino Unido.

ocultados y puestos nuevamente en el mercado a través de astucias y mentiras. Y pueden relatarse muchísimos hechos más de carácter muy notorio, lo que implica que seguramente debieron existir tantos otros de menor trascendencia y que por lo tanto no llegaron a nuestro conocimiento.

No puede entonces llamar hoy la atención en modo alguno que sucedan hechos de corrupción, delitos económicos o criminalidad económica, ya que ha sido una constante a través de los siglos que lo mismo sucediera en todos los tiempos. Esta noción es manifestada también por el informe 2015 del World Development Report del Banco Mundial, que sostiene que la corrupción ha sido la norma social por defecto en casi toda la historia. ¿Cuál es la relación del Banco Mundial con el tema de la corrupción y por qué se ocupa de mencionar su existencia y realizar publicaciones globales? Simplemente porque la corrupción es un obstáculo permanente, colosal y complejo que conspira contra la posibilidad de crecimiento económico de las sociedades y tiene impacto directo sobre los niveles de pobreza de la población mundial. Al menos, en cuanto a la menor capacidad de millones de personas en el mundo de salir de esa situación.

Podrían citarse al respecto, básicamente dos situaciones que demuestran tal efecto. En primer lugar el desvío de recursos que deberían ingresar en el estado y son secuestrados por los corruptos, impidiendo que se conviertan en acciones en pos de la población. En segundo lugar debido a la concentración del capital en manos de los corruptos, cuando el mismo debería integrar el patrimonio de muchos otros miembros de la sociedad, y del circuito productivo legal.

Volviendo a la consideración de la relación con los hechos históricos, lo que puede haber cambiado en la actualidad es la forma en que tales hechos son advertidos por los individuos y especialmente por las sociedades y los estados.

Hoy se percibe mejor el efecto que esas conductas disvaliosas producen sobre el resto de los seres humanos y la forma en que perturban las económicas, las políticas y la posibilidad de crecimiento de las sociedades. Por tanto, la gente y los estados están, o a veces dicen estar, más predispuestos a perseguir y castigar a quienes incurran en estos delitos.

Este cambio de paradigma lleva a iluminar los caminos que conducen a la sanción, tanto legal como social, de los responsables de los hechos de criminalidad económica, en especial de los funcionarios que aprovechan de sus cargos circunstanciales para obtener ventajas personales importantes desde el punto de vista económico. Es también una oportunidad para que los Contadores Públicos se suban al tren que transita el rumbo al que la sociedad aspira, en términos generales, a partir del resultado de estadísticas y encuestas como las que se

presentan durante el presente trabajo. Se puede observar mejor el perfil que adoptan los hechos de corrupción y fraude, y entender donde resulta posible abordar ese tren. Para el caso del presente trabajo subiendo al vagón de la justicia penal, especialmente a partir de las posibilidades de un sistema acusatorio.

a) Expresiones internacionales sobre el tema

Al decir de (Zaffaroni, 2005), “el poder económico globalizado se impone a los poderes políticos nacionales, sin que haya un poder internacional capaz de contenerlo”.

Seguramente este u otro pensamiento semejante es el que ha dado lugar en las últimas décadas a la existencia de grupos internacionales especialmente creados, o parcialmente dedicados, a la emisión de condenas, propuestas, iniciativas y normativas, de carácter explícito, tendientes a generar conciencias y a producir hechos que permitan una más equitativa lucha contra la corrupción. Derivadas de sus actividades ilícitas. Algunos fueron concebidos expresamente para tales fines y otros, algunos previamente existentes, se han volcado al tratamiento de la temática.

Según (Bauman, 2000), el delincuente de cuello blanco ha eludido mayoritariamente, en cada período histórico y por razones asociadas al funcionamiento propio de los mecanismos de mercado, las responsabilidades por sus acciones. En la época en que nos toca vivir puede no ser diferente. De hecho, es posible que estemos frente un fenómeno cuya concepción externa muestra un enorme peso persecutorio y condenatorio, pero interiormente adolece de graves fallas, escapes y debilidades, por lo que no llega a obtener, ni cercanamente, los resultados esperados. Algunos sostienen que vivimos en un sistema sobreactuado, donde es preciso al menos enunciar con reiteración y entusiasmo los objetivos y los posible caminos, muchos de los cuales luego se vuelven intransitables por culpa de los mismos agentes que realizaron los anuncios.

Diversos organismos internacionales, como así también gobiernos de distintos países han emitido documentos y normas relacionados con el tema de la corrupción en sus diferentes aristas.

Las entidades, gobiernos u organismos se han especializado en la emisión de premisas de nivel global y/o nacional, tendientes a lograr una disminución significativa de los niveles de corrupción instando a adoptar, o exigiendo, según el caso, políticas activas sobre varios temas principales desde donde se constituye el fenómeno que se persigue.

En términos generales se pueden citar dos grupos:

1) La gestión en el sector público

- a) La conducta de los funcionarios públicos
- b) Las contrataciones públicas
- c) La gestión de los presupuestos públicos
- d) La información pública

2) La actividad en el sector privado

- e) Participación de las Empresas, Organizaciones empresariales, Sindicatos, y Partidos Políticos.
- f) La participación de la sociedad civil a través de sus organizaciones y acciones personales y colectivas.

Es por ello, que a lo largo del presente trabajo se tratarán reiteradamente conceptos relacionados con los temas enunciados en los puntos precedentes, pero para adelantar el alcance de cada uno, describiremos sucintamente el sentido que se le otorga a los ítems enumerados, haciendo una interpretación de diversos pronunciamientos

Cuando se refieren a la **conducta de los funcionarios públicos**, el primer problema consiste en definir que es un funcionario o un servidor público, y eso es lo que hacen en primer lugar. Ente punto incluye también la obligación de los funcionarios de dar a conocer el monto, la composición y la evolución de su patrimonio mediante la presentación de declaraciones juradas periódicas. Podemos citar también en este punto, la necesidad de contar con normas procesales y de ética para el ejercicio de las funciones, y organismos de control que verifiquen su cumplimiento. Forma también parte del mismo ítem las cuestiones relativas a los conflictos de intereses, el deber de informar sobre hechos de corrupción, el buen uso de los recursos públicos, la declaración sobre actividades ajenas al cargo del funcionario y la protección de información confidencial.

En cuanto a las **contrataciones públicas**, tratan sobre procedimientos de contratación, haciendo pivote sobre la difusión pública de las contrataciones a realizar y estableciendo la necesidad de que las mismas se realicen dentro de un marco de transparencia, competencia, y criterios objetivos para calificar y aprobar cada etapa de la contratación. Incluyen también la necesidad de que existan canales que garanticen la posibilidad real de efectuar reclamos de parte de quienes pueden sentirse afectados.

Con respecto a la **gestión de los presupuestos públicos**, se basan en la necesidad de que los gobiernos implementen mecanismos eficientes para que el resultado de haber tomado decisiones se vea reflejado en sistemas de rendición de cuentas, de información y de participación del público. Abarcan también la existencia de mecanismos que identifiquen adecuadamente las áreas de riesgo, fundamentalmente las que son susceptibles de ser

afectadas por hechos de corrupción. Asimismo incluye la implementación de sistemas de control interno que verifiquen el curso de los procesos establecidos. Estos a su vez, deben ser simplificados en cuanto a los trámites y procedimientos para que el público tenga mayor posibilidad de acceder a ellos. Prevé también la necesidad de establecer eficientes sistemas de contabilidad, y la presentación oportuna de la información, la cual debe estar a disposición del público en soportes accesibles, lo que contribuye a conformar una política de accountability. A este respecto, por el ejemplo el Fondo Monetario Internacional ha emitido el denominado Código de Buenas Prácticas de la Transparencia Fiscal, contenido dentro del Manual de Transparencia Fiscal. No podemos olvidar en este caso, el aporte de la Contabilidad Pública a este proceso de generación de información para la gestión del Estado y el control ciudadano.

El siguiente punto es el de la **información pública**. De alguna forma se repiten aquí lo que manifiesta en cada uno de los restantes puntos respecto de la necesidad de que los ciudadanos conozcan y puedan acceder con libertad, y con facilidad, a los datos que surgen de las actividades que tienen planificadas, como así también las que ejecutan, los gobiernos de sus respectivos países. Por supuesto que esto implica también definir en que casos una información puede considerarse como reservada y por lo tanto debe quedar fuera el alcance de la comunicación pública.

En cuanto a la **actividad del sector privado**, incluye la actuación de variados actores, entre ellos representantes de los empresarios y de los trabajadores, como así también las organizaciones que tienen por objeto trabajar en el terreno político. El punto resalta por la cercanía con las actividades de los Contadores Públicos. En efecto, en él se tratan fundamentalmente las regulaciones sobre temas de contabilidad y auditoría. Incluye también la necesidad de establecer sanciones por registrar y/o presentar información contable falsa, o tendiente a distraer el foco de atención.. También se refiere a la sanción de códigos de conducta para las entidades privadas, a los efectos de la actuación de sus cuadros directivos, como así también para los profesionales independientes. Se agrega la necesidad de mecanismos de identificación y prevención de conflictos de interés. También deberían existir medios para divulgar la identidad de las personas involucradas en las sociedades y los negocios, y para incrementar los derechos de los consumidores. En este punto se hace especial énfasis en el control estatal sobre las entidades privatizadas o concesionadas y aquellas que estando incluidas en el art. 299 de la Ley General de Sociedades de la República Argentina, se encuentran sujetas a un control estatal permanente.

Por último, se encuentra el punto sobre **la participación de la sociedad civil**. Aquí los temas principales a considerar pasan por la participación del público en el proceso decisorio sobre asuntos del Estado, a través de diversos medios de colaboración, información, asesoramiento o intervención. Obviamente se repite nuevamente la necesidad de que el público pueda estar bien informado sobre los hechos y sus resultados, lo que implica no solo la emisión de información veraz y oportuna, sino también la disposición de canales de acceso simples para que cualquier ciudadano tenga acceso a la información pública. Es también un punto importante en este apartado el que corresponde a las garantías de los ciudadanos para denunciar actos de corrupción que sean de su conocimiento, sin que ello les produzca consecuencias personales negativas ni riesgos de ningún tipo.

b) Pronunciamientos internacionales

Entre los principales pronunciamientos que han dado origen a la persecución nacional e internacional de la corrupción y la criminalidad económica, se pueden mencionar:

- 1) La Convención Interamericana contra la Corrupción (Organización de Estados Americanos) emitida en Caracas, Venezuela el 29/3/1996 y ratificada por nuestro país mediante la Ley 24.759 del 4/12/1996.
- 2) La Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional. Aprobada en la Asamblea General de las Naciones Unidas A/55/25 del 15/11/2000. A la firma en la Conferencia de Palermo, Italia en diciembre del año 2000. Ley 25.632 de nuestro país del año 2002 bajo la denominación de Convención Internacional contra la Delincuencia Organizada Transnacional.
- 3) La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. (Organización de las Naciones Unidas) adoptada en Nueva York, EEUU el 31/10/2003 y ratificada por nuestro país mediante la Ley 26.097 del 10/05/2006.
- 4) Convención de la Unión Africana para Prevenir y Combatir la Corrupción de Agosto 2006 y que ha sido ratificada hasta el momento por 38 países de los 55 Estados miembros de la Unión.
- 5) La Convención Árabe para combatir la Corrupción incluida en el documentos de 2010 de la Liga Árabe y firmada por 21 países, quedando fuera exclusivamente Somalia.
- 6) Plan Andino de Lucha contra la Corrupción.
Decisión 668 de la Comunidad Andina. Aprobado en Tarija, Bolivia, el 13/7/2007.
Crea el Comité Ejecutivo Andino de Lucha contra la Corrupción.

- 7) La Convención para Combatir el Cohecho a Funcionarios Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE) Adoptada el 21/11/1997
- 8) Los Documentos de Mérida. Acción Mundial contra la Corrupción. Oficina contra la 9) III Cumbre Empresarial de las Américas. Lima. Perú. Abril 2018.
- 10) VIII Cumbre de las Américas. Lima. Perú. Abril 2018
- 11) Ley de prácticas corruptas en el extranjero (FCPA) según las siglas en inglés. Foreign Corrupt Practices Act. Emitida por el Congreso de los EE.UU. en el año 1977 con enmiendas en el año 1998.
- 12) Ley Sarbanes-Oxley emitida por el Congreso de los EE.UU en el mes de Julio del 2002 (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*) según sus denominación original.
- 13) The Bribery Act
- 14) Ley Patriótica (o Patriot Act).
- 15) G.A.F.I (Grupo de Acción Financiera Internacional) o FATF en inglés (Financial Action Task Force on Money Laundering), organización creada en el año 1989 por el grupo de los países denominado "G8".
- 16) IOSCO International Organization of Securities Commissions
Formado originalmente en 1974 como la "Conferencia Interamericana de Comisiones de Valores", el nombre se cambió al actual en 1983, porque entraron por primera vez miembros no procedentes de Norteamérica ni Sudamérica
- 17) INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)
Esta conformado por las Entidades Fiscalizadores Superiores. Creado en el año 1953,
- 18) ISO 19600 (International Organization form Standardization)
- 19) ISO 37001 (International Organization form Standardization)
- 20) IRAM 17450 (Instituto de Racionalización Argentino de Materiales, hoy Instituto Argentino de Normalización y Certificación)
- 21) AS 8000/2003 y AS 8000 C-2007
Standards Australia es una entidad adherida a la Organización Internacional de Normalización (ISO), que provee de instrumentos de estandarización para Australia.
- 22) El pacto mundial Global Compact.
Se trata de una iniciativa promovida por el ex Secretario General de las Nacional Unidas, Kofi Annan, en el curso de la Cumbre Económica Mundial de Davós en el año 1999.
- 23) Los pronunciamientos sobre Gobierno Corporativo

24) El Pacto Empresarial por la Integridad y contra la Corrupción, por iniciativa del Instituto Ethos de Empresas y Responsabilidad Social

Comentario final:

Los pronunciamientos sirvieron para protocolizar de algún modo el avance relativamente homogéneo en el derrotero que ha seguido gran parte de los países.

De tales pronunciamientos se han desprendido algunos puntos que aparecen incluidos en varios de ellos y que han tenido gran impacto global.

Algunos de esos preceptos son los siguientes, a) Utilización de procedimientos avanzados para las investigaciones, b) Puesta en vigencia de leyes sobre sistemas de protección a testigos, c) Implementación de una legislación que contemple la responsabilidad penal de las personas jurídicas, d) Creación de leyes sobre el decomiso como forma de recuperación de los bienes generados por el delito, e) Puesta en marcha de oficinas dedicadas a prevenir y detectar hechos de corrupción, f) Generación de estándares sobre transparencia en la función pública, g) Generación de estándares sobre transparencia en las operaciones financieras, y h) Facilitación a los habitantes del acceso a la información pública

Dentro del marco previsto por la impronta y la presión internacional, y siguiendo lineamientos mas o menos comunes, cada país ha encarado el proceso de implementación de actividades y organismos para luchar contra la corrupción y la delincuencia económica organizada, empleando distintos formatos y utilizando diferentes espacios temporales. Cada estado ha decidido atacar el fenómeno de la corrupción bajo diferentes formas jurídicas, con distintas armas y con disparidad de sanciones.

El sistema político de cada país ha sido más o menos permeable a llevar adelante una lucha verdadera contra la corrupción. Han sido notoriamente más lentos aquellos que necesitan o pretenden contar con el beneficio de los delitos, ya sea como forma de mantenerse en el poder, o bien por razones estrictamente personales, o del sistema, de orden económico.

c) Normas relativas a la profesión contable en particular

1) SAS 99 DE 2002 (STATEMENTS AUDITING STANDARDS)

2) NIA 240 (NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA) IFAC

3) NIA 315 (NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA) IFAC

4) NIA 330 (NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA) IFAC

5) Informe “COSO”

6) Informe N 14 Area Auditoría. “Consideraciones del fraude y del error en una auditoría de estados contables”. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – Centro de Estudios Científicos y Técnicos.

7) Resoluciones Técnicas N° 32 a 35 Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

8) The Institute of Internal Auditors

Fue creado en 1941 y posee en la actualidad aproximadamente 185.000 miembros en todo el mundo. Su sede central se encuentra en Miami, EEUU.

9) Resolución 622/13 Comisión Nacional de Valores

10) Comunicación A-6399 del Banco Central de Republica Argentina

Mediante esta Comunicación del BCRA se presenta un texto ordenado, al 22/12/2017, de las normas sobre “Prevención del Lavado de Activos, del Financiamiento del Terrorismo y Otras Actividades Ilícitas”.

4) Estadísticas.

Índice de Percepción de la Corrupción 2017 emitido por Transparency International

El Índice de Percepción de la Corrupción 2017 analiza las percepciones sobre corrupción en el sector público en 180 países. Nueva Zelanda y Dinamarca muestran los mejores resultados, con puntuaciones de 89 y 88 respectivamente, seguidas de cerca por Finlandia, Noruega y Suecia (85). Si bien ningún país está exento de corrupción, los países en el extremo superior comparten características de gobierno abierto, libertad de prensa, libertades civiles y sistemas judiciales independientes. El 69 por ciento de los 180 países obtuvieron una puntuación inferior a 50, en una escala de 0 (percepción de muy altos niveles de corrupción) a 100 (percepción de ínfimos niveles de corrupción), y esto viene a evidenciar el carácter masivo y generalizado de la corrupción en el sector público a nivel mundial. La corrupción y la desigualdad se refuerzan mutuamente, creando un círculo vicioso entre corrupción, reparto desigual del poder en la sociedad y discriminación en la distribución de la riqueza.

También se confirma que los problemas, si bien son propios de cada país, afectan de manera más o menos regular a cada una de las regiones en forma general. Existe cierto grado de correlación entre la zona en que se encuentra un país y sus posibles rendimientos en el proceso de disminución de la corrupción. Ello no descarta que haciendo un análisis

más específico, dentro de cada región existan estados que han avanzado mucho más que otros.

Durante el período 2012 a 2017 inclusive, las variaciones porcentuales por cada una de las regiones consideradas ha sido la siguiente:

Asia Pacífico	Mejora	5,61%
Europa y Asia Central	Mejora	2,69%
América	Desmejora	2,44%
Africa Subsahariana	Desmejora	3,52%
Africa del Norte y Centro Este	Desmejora	4,97%
Variación promedio	Mejora	0,20%

Estos resultados ratifican la idea que había planteado anteriormente acerca de la diferencia en la evolución de las medidas dispuestas por cada uno de los estados, y de los resultados de la lucha contra la corrupción, en las distintas regiones y países, y compromete aún más la posición de los disciplinas relacionadas con el ambiente económico, entre ellas la contable, a trabajar en un marco que permita realizar aportes efectivos para disminuir tanto la corrupción como sus efectos. Si bien existen otros indicadores que miden aspectos más o menos semejantes, el IPG es el más abarcativo de los que se publican.

La misma organización Transparency International publica el Barómetro Global de la Corrupción, el Foro Económico Mundial publica el Índice Global de Competitividad, el Banco Mundial publica en Índice de Gobernabilidad en el Ambito Mundial, y la organización Latinobarómetro con sede en Chile publica informes anuales para América Latina.

Sin ánimo de explayarme más sobre los datos específicos de cada uno de estos informes estadísticos, puedo señalar que todos ellos muestran similar tendencia a la que surge del IPG. La corrupción es un fenómeno extendido a lo largo del planeta, y la lucha que dicen estar manteniendo los Estados para combatirla, no ha dado hasta el momento resultados significativos. Este fenómeno puede verse tanto como una frustración que genere desánimo en el proceso, o bien una oportunidad importante para encontrar nuevas vías para llevar adelante una lucha efectiva. En éste último grupo se inserta la posibilidad de los

profesionales contables de encontrar caminos a través de los cuáles contribuir con tal propósito.

IV) ANTECEDENTES

1) El fraude empresarial. Los delitos económicos

El fraude así como la corrupción, si es que pueden interpretarse como conceptos diferentes, constituyen acciones que merecen el reproche de las sociedades.

En el presente trabajo me referiré a fraude cuando se trata de hechos acaecidos a partir de la acción de los ciudadanos que cometen delitos patrimoniales tales como robo, hurto o defraudación, o los que suceden dentro de las empresas privadas, o entre varias de ellas, lo que incluye a los que aún siendo funcionarios públicos, actúan en forma individual en su actividad particular. Reservaré la utilización del término “corrupción” en aquellos casos en que los hechos ilícitos se produzcan como consecuencia de funcionarios públicos que atentan contra sus empleadores, de la colusión de funcionarios públicos y personas físicas o jurídicas de orden privado, y especialmente cuando se trata de delitos cometidos mediante organizaciones públicas o privadas afectando el orden social, financiero o económico de los estados.

Se trata de una de las tantas posibilidades de clasificación, ya que diversos autores describen y agrupan los delitos de distintas formas. En un caso (Maillo, 2004) distingue la existencia de dos tipos de delincuencia, una patrimonial individual, y otra, organizacional socio económica. Por otro lado, (Ball, 2006) discrimina los delitos genéricamente denominados de cuello blanco, de los delitos organizacionales de cuello blanco, reconociendo que se trata de conductas que reúnen un conjunto diverso de características que deriva en situaciones muy heterogéneas y muchas veces con pocos elementos comunes. La diferenciación que propone (Ball, 2006), se basa en considerar la existencia de delitos cometidos por personas que pueden parecer honorables, en el curso de sus actividades profesionales, que se llevan a cabo a través de personas individuales, o conjuntos de personas, mediante la interposición de organizaciones formales.

(Ball, 2006) realiza otra disquisición que a mi modo de ver es importante. Diferencia entre el crimen organizado y la delincuencia organizacional. Si bien este concepto también puede ser controvertido entiendo que resulta importante a la hora de prever las investigaciones criminales sobre los delitos económicos. Por ello es que resulta importante para el presente trabajo. Bajo la visión del autor, el crimen organizado se conforma de grupos cuyo original y principal objetivo consiste en la realización de actividades delictivas, aún cuando durante

su existencia concreten otros negocios con fachadas lícitas, muchas veces para esconder las verdaderas actividades. En este grupo encontramos corporaciones mafiosas, organizaciones de trata de personas o narcotraficantes entre otros.

En cambio, la delincuencia organizacional surge a partir de entes cuyas actividades son en principio y generalmente lícitas, pero por algún motivo llevan a cabo actos parciales que constituyen delitos económicos o actos de corrupción. En este grupos se ubican por ejemplo empresas constructoras o contratistas del Estado en general que cobran sobrepagos o pagan sobornos, igual que empresas que canalizan fondos producto de la evasión fiscal para colocarlos dentro del circuito financiero formal.

Si bien se trata de pensamientos que han surgido a partir del Derecho, no dejan de ser importantes para conceptualizar el universo que incluye el trabajo profesional contable cuando se trata de intervenir en situaciones donde se desarrollan delitos como los mencionados.

Hay que tener presente que la naturaleza propia de la actividad profesional de los Contadores Públicos es la de actuar dentro de las organizaciones económicas, con o sin fines de lucro, privadas o públicas, nacionales o transnacionales, o bien de verificar, controlar, evaluar o inspeccionar el accionar de esas organizaciones, según sea el rol en el que le toque participar.

Específicamente, los Contadores Públicos estarán al tanto de la existencia de movimientos económicos, financieros y patrimoniales que son justamente a través de los cuales se verifican los actos de criminalidad económica. Por ello, la posición relativa de estos profesionales es relevante en cualquiera de las situaciones. Me refiero a que ello es así tanto para estar en condiciones de participar en la persecución de actividades ilícitas, como en el de estar muy cerca de los hechos a la hora de definirse las responsabilidades personales cuando se descubre la comisión de algún delito. La separación entre las operaciones totalmente lícitas, las absolutamente ilícitas, y aquellas que pueden ser un vehículo para encubrir estas últimas, no siempre es sencilla de realizar y por lo tanto puede arrastrar al profesional contable a posiciones poco favorables.

Cualquiera de las situaciones descriptas, constituye una razón suficiente para encarar con profundidad el estudio de la posición del Contador Público frente al delito, a las organizaciones que lo llevan a cabo y a los mecanismos para el esclarecimiento de los hechos, su juzgamiento y sanción.

a) Tipos de delitos incluidos

Desde una mirada posiblemente más pragmática, o tal vez considerando los delitos en cuanto a la forma y los participantes que los producen, es posible presentar una clasificación basada en dos categorías, a) Delitos en el ámbito nacional y b) Delitos transnacionales. A su vez, la clasificación se puede organizar en base a, a) Delitos de personas individuales, b) Delitos de personas asociadas y c) Delitos de organizaciones. Estas últimas pueden ser organizaciones criminales u organizaciones no criminales. Dentro de las organizaciones criminales, se pueden distinguir las que cometen delitos activamente y las que sirven como fachada.

Los delitos económicos complejos tienen su expresión máxima en el campo transnacional. Debido a la forma en que se ejecutan, como a la necesidad de opacar su existencia, la extensión geográfica del delito y sus beneficios, resulta un elemento muy importante. Sin embargo, no se puede dejar de señalar que se presentan numerosos casos de delitos económicos complejos que se desarrollan dentro de una única jurisdicción, y ello no le resta ninguno de los atributos necesarios para tomarlo con la misma seriedad investigativa con que se persiguen los delitos transnacionales.

Tengamos en cuenta también, que los hechos de corrupción pueden ser tanto la consecuencia de acciones individuales como de grupos asociados de personas o incluso de organizaciones dentro de las cuales suceden tales delitos o a partir de las que se llevan a cabo los mismos. Podemos asociar este concepto con el de la figura legal de la asociación ilícita, lo que le otorga al delito un grado de pena superior con respecto al caso de la actuación individual.

Como hemos manifestado, las organizaciones criminales asumen dos posibles tipos. Por un lado aquellas que siendo empresas que llevan a cabo negocios lícitos en general, cometen algún delito económico en el transcurso de su actividad. Por otro lado, los entes que fueron creados, y funcionan, exclusivamente para desarrollar actividades ilegales. En el primer caso se puede mencionar a una empresa que evade sus impuestos realizando operaciones fraudulentas, mientras que en el segundo se puede incluir una usina de facturas apócrifas. Una situación particular es la de las empresas que si bien pertenecen a los grupos criminales, no realizan actividades de ese tipo, sino que actúan como pantalla o filtro para escabullir los fondos y hacer más complejo el seguimiento de las operaciones y sus flujos financieros.

En el caso de los delitos que se llevan a cabo dentro del ámbito de la Administración Pública, nos encontramos con algunos que son fruto de maniobras de algunos empleados, que en forma individual, o con el auxilio de otros, llevan a cabo actos ilegales muy

semejantes a los que pueden ocurrir en cualquier otro tipo de organización de carácter privado. El hurto de activos puede ser la principal de estas conductas y comprende tanto dinero como otros bienes que puedan resultar fáciles de extraer de la administración. En otras situaciones, son los funcionarios los que realizan actos ilegales que pueden dañar la administración pública, tanto financiera o patrimonialmente, como en cuanto a la confianza que los ciudadanos deben depositar en sus gobiernos. Este tipo de casos requiere muchas veces de la participación de terceros ajenos al estado que acepten encubrir los actos para otorgarles un formato lícito verificable, por lo menos superficialmente. Otras veces supone exclusivamente un abuso de autoridad por parte del funcionario, lo que le permite acceder a beneficios que no le corresponden.

Por último, aparecen tanto empleados como funcionarios que utilizan su cargo en la función pública para obtener ventajas personales mediante el abuso de su relación de poder con respecto a personas u organizaciones privadas, con el propósito de obtener ventajas personales que no se condicen con los derechos que le otorga el su cargo.

En las organizaciones privadas también podemos encontrar diferentes situaciones en relación con el ámbito y los participantes del delito, muy similares a las que ocurren en la administración pública.

Es común el caso de los empleados que conspiran contra la organización a la cual pertenecen, generalmente realizando maniobras para apropiarse de bienes. Las estadísticas mencionan que son los más frecuentes en las empresas.

También aparecen los fraudes, como consecuencia de directivos de las organizaciones que llevan a cabo negocios personales a espaldas de sus contratantes, o que obtienen ventajas a partir de sus puestos de conducción dentro de la entidad. Si bien este tipo de casos es menor en cantidad que los del párrafo anterior, implican valores económicos sustancialmente mayores en cuanto al daño que generan.

Por último, tanto empleados como directivos pueden conspirar contra la organización mediante acuerdos con terceros, clientes y o proveedores para contar con ingresos personales a espaldas del ente al cual pertenecen. El perjuicio que ocasionan a sus organizaciones puede sobrevenir tanto de adquirir bienes innecesarios, como de comprar a mayor precio o aceptar recibir menores cantidades o calidades. Los hechos también pueden impactar en la pérdida de ingresos financieros por la demora en las cobranzas, entre otros efectos negativos.

Los delitos cometidos en el sector público siempre impactan sobre el mismo, pero los delitos que se llevan a cabo en el sector privado, muchas veces también tienen

consecuencias públicas. Pueden ser directas sobre algún grupo de personas o entes, o bien indirectas cuando afectan al Estado como tal.

Si bien algunos países ya cuentan, y en otros como el nuestro se trabaja en la actualidad en la generación de leyes que tratan el posible decomiso de los bienes económicos producto de los ilícitos, las mismas no pueden recuperar el prestigio que pierden las organizaciones, públicas o privadas, con motivo del fraude y la corrupción.

b) Participación de los entes ideales

Sin perjuicio de lo que más adelante será motivo de un desarrollo mayor, debo adelantar aquí que interpreto fervientemente que los únicos que llevan a cabo fraudes y actos de corrupción son las personas humanas, ya que sólo ellas tienen la capacidad de discernir, evaluar y tomar las decisiones que consideren convenientes. Sean las personas en forma individual, constituyendo grupos, o bien participando de cargos directivos dentro de una organización, con o sin fines de lucro, privadas o públicas, son siempre las personas quienes deciden que hacer y como hacerlo. Considerar que las personas ideales o jurídicas perpetran actos delictivos es algo así como pretender achacarle a Pinocho, Chirólita o el Topo Gigio, la responsabilidad por los comentarios que el autor pone en su boca. Si bien es cierto que la ciencia jurídica tiene una capacidad sobresaliente para desarrollar modelos legales exóticos, desde una óptica más pragmática como la que mantenemos los contadores públicos los hechos deben contar con alguna lógica formal para adquirir entidad real.

Sancionar a una empresa implica sancionar a sus accionistas mayoritarios, los que quizás desconocen los hechos, pero también a los minoritarios, quienes seguramente ni siquiera tuvieron capacidad ni posibilidad de intervenir en las maniobras delictivas. Pero también incluye en las sanciones a los empleados, ya que los vaivenes de la entidad, en algunos casos generando dificultades económicas circunstanciales y otras veces determinando su liquidación definitiva, no acarrearán sino impactos sobre los trabajadores. Tampoco habría que olvidar a clientes y proveedores a quienes la onda expansiva puede también demoler. Tal vez los organismos internacionales y luego las normas que ponen en práctica sus preceptos entiendan que resulta más sencillo atacar directamente a la empresa sin tener que profundizar en demasía en las características de los ilícitos y en sus artífices, lo que supone sin duda un ahorro de esfuerzo investigativo, y esto puede ser un argumento a discutir. Sin embargo, no creo que esto resulte ser lo suficientemente valedero como para introducir penalidades directamente contra las empresas como entes ideales suponiendo que toman decisiones propias. Si se las pretende sancionar sólo por la facilidad que ello implica para

aplicar una pena, creo que sería bueno explicitarlo en lugar de esforzarse en apelar a argumentos sumamente discutibles desde la teoría. El camino más razonable, a mi entender, continua siendo el de identificar a las personas responsables y juzgarlas por sus acciones individuales, ya sean en nombre propio o de una entidad cualquiera. No dudo que pueda ser más trabajoso, e incluso más probable que algunos hechos queden impunes, pero tampoco tengo dudas de que es la forma más justa de encarar el problema y obtener la aplicación de sanciones acordes a los hechos y sus actores.

Ahora bien, existiendo la norma, nuevamente los Contadores Públicos debemos ver en ella una oportunidad para introducirnos en la labor judicial. En este caso, debido a que las penas, al igual que las potenciales devoluciones que efectúen las empresas para disminuirlas, como así también los potenciales decomisos, se basan principalmente en los ingresos generados para el ente como consecuencia de sus acciones. La determinación de valores de esas características, no pueden surgir de la intervención de otra disciplina que no sea la contable. Y como los hechos y los importes van a ser necesariamente controvertidos y discutidos ampliamente debido a la gran cantidad de variables que los influyen, la presencia de los Contadores Públicos será imprescindible si se pretenden analizar científicamente los hechos y obtener resultados satisfactorios.

2) Los fraudes y la corrupción

El fraude ha sido definido de múltiples formas, pero lo que es seguro es que se trata de un acontecimiento que siempre produce algún tipo de problema para el ente en el cual se desarrolla.

Lo más común es pensar en los casos donde algún empleado, que a partir determinada acción se lo comienza a denominar empleado infiel, ha llevado a cabo una conducta perjudicial para la empresa. Puede haber sustraído recursos financieros o patrimoniales, pero también pudo haber dañado la imagen de la empresa solicitando a terceros reintegros que no le corresponden, o bien pudo haber tomado decisiones que a priori parecen encubrir algún hecho delictivo, como por ejemplo recibir favores de proveedores a quienes se les abona más rápidamente que a otros. No resulta aceptable una conducta como la expuesta, ya que como mínimo representa un mal ejemplo y su difusión dentro de la organización puede causar un daño significativo, entre otras razones, por el efecto contagio que difunde las malas prácticas hacia otros sectores y personas en la empresa.

La historia de los fraudes y la corrupción es ciertamente muy larga. Tal vez más que la que conocemos a través de los hechos que nos han sido relatados. Veremos algunos de ellos:

a) Fraudes y corrupción durante el siglo pasado

El esquema piramidal de Carlo Ponzi fue llevado a cabo en los Estados Unidos durante 1919. El empleado bancario de origen italiano ideó la forma de incentivar a miles de personas a realizarle préstamos basados en cupones que utilizaban como ahorro los inmigrantes. Abonando tasas muy altas de intereses atrajo una gran cantidad de dinero que al poco tiempo no podría devolver de modo alguno.

Mucho más importante y sofisticada fue la aplicación del método piramidal de Ponzi por parte de Bernard Madoff. El financista estadounidense recolectó miles de millones de dólares mediante los aportes realizados por los inversionistas, a través de su firma, sobre la base de ofrecer excelentes resultados para sus capitales, aún en aquellos momentos en que el mercado se encontraba deprimido, y superando al resto de las firmas.

Otro caso muy relevante fue el de Richard Whitney. Gracias a su fama pudo convertirse en un financista reconocido y realizar diversas inversiones especulativas, las que sin embargo le produjeron significativas pérdidas. Para cubrir las apariencias, aunque no solucionar su situación, recurrió a préstamos que obtuvo en gran medida a través de su hermano George, quien ostentaba un cargo importante en el Banco Morgan. Obviamente terminó defraudando a sus inversores.

En 1963 fue descubierta la defraudación que llevó a cabo Tino de Angelis a través de su compañía Allied Crude Vegetable Oil Refining Corporation. Este personaje se alzó con una gran cantidad de préstamos, para los cuales mantenía como garantía aceite de soja para ensaladas. Sin embargo tal aceite no existía y era una fachada disimulada en embarques ficticios.

Otro caso notorio es desde Billie Sol Estes, que se hizo famoso por una operación por la cual vendía supuestos tanques de fertilizante a los granjeros, pero manteniendo la propiedad y cobrando una cuota por el uso. Por las ventas generaba hipotecas que luego utilizaba para obtener préstamos bancarios. El problema consistió en que los tanques en cuestión no existían más que en los papeles.

Se puede citar el caso de Robert Lee Vesco quien fue un criminal financiero que actuó en los EEUU desde la década del 60. Vesco fue acusado sucesivamente de fraude de valores, luego de contrabando de drogas, de fraude y actividad económica ilícita y actos perjudiciales a los planes económicos del Estado. Fueron 3 décadas de delitos tanto en EEUU como en Cuba.

Es de considerar también el caso de la compañía Equity Funding Corporation of America, una empresa financiera de EEUU con sede en Los Ángeles que comercializaba fondos mutuos y seguros de vida a particulares en los años sesenta. En ella se detectó un fraude contable para ocultar las alteraciones del sistema informático tendientes a crear pólizas ficticias.

No se puede olvidar la época del desarrollo de los denominados “bonos basura”. El banco de inversión Drexel Burnham Lambert, el jefe de bonos de la entidad, Michael Milken y el financista Ivan Boesky, son claros ejemplos de los tristes días en que esos bonos hundieron a miles de inversores.

El caso del Condado de Orange en California es el ejemplo de un caso de corrupción que puede decirse generado desde un ente público hacia la población, en esta ocasión, conformada por inversores financieros. Entre los 1993 y 1994 el Condado emitió bonos por una suma de aproximadamente mil millones de dólares. Para ello contó con el beneplácito, por ejemplo, de las firmas Merrill Lynch y Dain Rauscher, pese a lo cual a fines de 1994 el Estado de Orange se presentó en quiebra, incumpliendo los compromisos asumidos. Para cubrir la quiebra se emitió un bono que terminó de pagarse 22 años después. Las firmas en cuestión debieron abonar resarcimientos derivados de su mala intervención en el tema. En el mismo sentido existieron los casos de Detroit en el 2013 y de Alabama en el 2011, todos en los EEUU.

b) Fraudes y corrupción durante el presente siglo

Algunos de los casos que enunciaré corresponden a situaciones donde las empresas, si bien no cometieron un fraude en el sentido de haber obtenido beneficios directos como consecuencia de alguna acción ilegal, han realizado presentaciones de información tergiversada o incompleta, de modo que se presume que su intención era, por lo menos, engañar a los lectores en pos de generar algún beneficio potencial para la entidad. Si se incluyen en el presente listado es debido a que tales compañías fueron advertidas o sancionadas por los organismos reguladores, por dichas acciones. Puede citarse a Adelphia Communications Corp., AES, AOL, Time Warners, Volkswagen, Bristol Myers Squibb, Boeing Capital, Skanska, Dynege, Imagina US, filial en Estados Unidos de española Grupo MediaPro, Odebrecht, Enron, World Comm, Global Crossing, Petrobras, Halliburton, IBM, Lehman Brothers, Grupo Socimer, Siemens, entre muchas otras,

c) La corrupción en función del tipo de actividad

Así como he detallado un conjunto de fraudes y actos de corrupción en función de las organizaciones en las que impactó a lo largo del tiempo, también es posible identificar diferentes maniobras en base a la forma en que se desarrollan o bien el sector sobre el cual se llevan a cabo.

A modo de ejemplo, describiré el conjunto de situaciones que pueden considerarse a los efectos de establecer hechos generadores de fraudes en la relación entre los particulares y el Estado. En este caso en relación con la contratación para la realización de una obra pública.

Acciones en contra del Estado.

- 1) Asunción del gasto por presentación de todos los oferentes por parte del ganador
- 2) Fijación del precio de las propuestas de cada oferente para repartir los ítems de una obra
- 3) Soborno para figurar en una lista para un concurso de precios o listado de precalificación
- 4) Soborno a los efectos de obtener un resultado favorable en una licitación, contratación o subcontratación.
- 5) Creación exagerada de un proyecto complejo para lograr una contratación dirigida a un contratista que retribuirá económicamente una vez adjudicado
- 6) Creación voluntaria de un proyecto más costoso de lo necesario para lograr una mayor retribución por parte del contratista.
- 7) Presentación de presupuestos incluyendo más cantidad de elementos de los necesarios al sólo efecto de incrementar el precio de la oferta.
- 8) Revelación de datos sobre las ofertas de unos contratistas a otros para beneficiarlos en su presentación
- 9) Presentación de informes financieros apócrifos para alcanzar niveles necesarios de aprobación escondiendo dificultades económicas de la empresa.
- 10) Utilización de cotizaciones incorrectas para completar la presentación de 3 presupuestos como condición de compra. Por ejemplo, cotizaciones que no muestren los descuentos que efectúan, o bien donde no se observen otros beneficios complementarios como la prestación de servicio técnico post venta.
- 11) Incorporación de material de menor calidad en la realización de la obra
- 12) Certificación de trabajos no realizados total o parcialmente, o no concluidos en la forma adecuada
- 13) Trabajos de reparación ofertados en exceso de lo necesario

- 14) Oferta de una cantidad de horas excesiva para la tarea a realizar, las que deberá luego justificar en forma fraudulenta
- 15) Reclamaciones por adicionales de tiempo o trabajos que no son efectivamente requeridos o realizados
- 16) Adicionales por correcciones que deberías ser imputables al contratista
- 17) Certificaciones por atrasos imputables al Estado, en ocasiones en que son los representantes de este último quienes ocasionaron ex profeso la demora.
- 18) Extensión del plazo del proyecto sin cobrar multas por parte del Estado aduciendo que se trata de causas imputables a éste.
- 19) Ocultación de defectos que son consecuencia del trabajo del contratista. Pueden ser problemas por la utilización de material inadecuado o bien por errores en el proceso constructivo.

Algunas acciones en contra del contratista

- 1) Sobornos para lograr la emisión del certificado de cumplimiento de alguna obra parcial dentro del proyecto
- 2) Aceptación de un pago por menor importe al que debe cobrar el contratista, quedándose el funcionario con la diferencia
- 3) Pagos para cobrar fuera de término pero en un plazo más reducido que el resto de los contratistas, a cambio de un soborno al funcionario.
- 4) Pagos del contratista al funcionario para obtener ventajas adicionales en la tramitación, adjudicación o durante la realización de la obra.

d) La corrupción implícita o invisible

Sin el ánimo de desarrollar en esta oportunidad el tema en profundidad, pero en razón de su directa relación con las cuestiones contables, debo traer a colación la existencia de ciertas conductas que a mi modo constituyen verdaderos actos de corrupción.

Sin embargo, por tratarse de decisiones políticas, a veces no cuestionadas judicialmente, que se naturalizan durante las gestiones de los gobiernos. En otros casos pueden no resultar judicializables, en virtud de tratarse de desvíos de recursos que no tienen como fin la obtención de una ventaja personal, sino que su destino es el propio Estado.

Si consideramos que los actos de corrupción implican acciones orientadas a que alguna persona o sector de la sociedad se beneficie en detrimento de otras personas o sectores, ciertos actos de los gobiernos caen dentro de esta definición. Se trata de decisiones que, sin

tener razones técnicas ni jurídicas suficientes, aún cuando posean las mejores intenciones, producen un efecto redistributivo que no corresponde.

Un caso típico puede ser el del Estado Nacional cuando decide no aceptar estados contables de las empresas que contengan reexpresiones monetarias, es decir, reconocimiento de los efectos de la inflación sobre el patrimonio de los entes. Esta decisión claramente produce un conjunto de resultados todos ellos desviados del camino que debería seguirse. Por un lado deterioran la calidad de la información contable pública al convertir en falsos considerable cantidad de aquellos estados contables, y por lo tanto muchas de las decisiones económicas y financieras de la economía. Es fácil concluir también que, cuando mediante dichas normas se impide la presentación de liquidaciones impositivas adecuadas, se están extrayendo fondos del sector privado, derivándolo hacia el sector público en forma espuria. Si bien no se encuentra definido, o resulta complejo hacerlo, como un delito, no cabe duda que perturba el panorama económico, tal como lo hacen otros hechos de corrupción. Existen otros casos también solapados, donde el Estado parecer estar haciendo un favor o llevando adelante una política beneficiosa, cuando en realidad lo que produce es un desvío de fondos públicos, sin ninguna contraprestación. Por ejemplo con la creación de empresas públicas, sin medios, fines, ni actividad conocida alguna, pero a través de la cual se abonan diversos tipos de gastos y, en particular, abultados salarios. Una revisión prolija de alguno de estos casos puede convertirlos en actos de corrupción explícitos, cuando tales salarios corresponden a personas afines, familiar o políticamente, a quienes toman la decisión de crear aquellas entidades, o cuando las erogaciones por otros conceptos se efectúan a empresas relacionadas de igual modo.

3) Evolución de los delitos económicos en el derecho

Hace aproximadamente tres décadas, las corrientes de pensamiento acerca de los delitos económicos se debatían entre dos posiciones. La primera de ellas consistía en una visión limitada más ajustada al concepto de bien jurídico protegido, por lo cual esta doctrina abogaba por considerar los temas relacionados con la intervención del Estado en los sucesos de la economía, la cuestiones referidas al orden económico general, vale decir, cuestiones relativas a intereses de carácter colectivo. La segunda posición en cambio, consistía en una ampliación mayor de la idea acerca del delito económico. En este caso, se concentraban dos nociones particulares. Por una parte una derivación desde el bien jurídico protegido hacia las características del autor propiamente dicho. Por otro lado, una mayor cuota de pragmatismo en la consideración de los delitos en función de su trascendencia económica.

Este criterio de amplitud tuvo su génesis en los principios de la investigación propiciados por la criminología y los estudios sobre los delitos considerados de cuello blanco. Las obras de autores como Sutherland contribuyeron eficazmente a la difusión de esta línea de pensamiento. En la actualidad puede afirmarse que el concepto más amplio de delito económico es el que se ha difundido extensivamente en el mundo y es el que tiene mayor preponderancia en las normas del derecho positivo. Cuando enumeramos los diferentes delitos que encuadran dentro del concepto de económicos, abonando la concepción amplia del tema, nos encontramos con delitos fiscales, fraudes de subvenciones, delitos bancarios y financieros, delitos de seguros, delitos contra la seguridad social, quiebra fraudulenta, balances falsos, competencia desleal y los derivados del comercio exterior.

Al respecto, (Righi, 2000) comenta que el caso de Alemania.

Si tomamos el ejemplo de Alemania, se advierte la siguiente evolución: a) En un primer momento se aprobaron leyes de reforma, orientadas a cubrir lagunas de punibilidad, como ocurrió en 1976 cuando la 1° Ley Contra la Criminalidad Económica incorporó tipos para reprimir la obtención fraudulenta de subvenciones y créditos; como también delitos de quiebra. Diez años después, la misma finalidad tuvo la 2° Ley Contra la Criminalidad Económica, fundamentalmente destinada a castigar la manipulación fraudulenta de computadoras. b) Un salto cualitativo supuso la incorporación al Código Penal de un catálogo especial de competencias judiciales para “delitos económicos”, reforma que concretó otra ampliación, cuyo único fundamento fue de orden procesal. c) finalmente, se adoptó otro criterio expansivo que reconoce su origen en la investigación criminológica, y que consistió en considerar “delito económico” al cometido utilizando una empresa, o en beneficio de la misma”.

Desde el punto de vista jurídico no encontramos en Argentina una definición delictual que abarque específicamente el concepto de corrupción. Ningún delito tipificado en nuestro país lleva esa denominación. Sin embargo, existen un conjunto de delitos que encuadran dentro de los parámetros utilizados para describir el fenómeno de la corrupción.

Simultáneamente a la redacción del presente trabajo se encuentra en discusión un anteproyecto en el marco del programa Justicia 2020 que se desarrolla en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Las noticias más recientes dan cuenta de que el proyecto confeccionado y elevado al Poder Ejecutivo Nacional no tiene aún fecha de tratamiento en el Congreso Nacional.

El texto del proyecto incluye en esta ocasión el capítulo 6, bajo la denominación de “Delitos de corrupción de funcionarios públicos o equivalentes”, mencionando por primera vez, en forma explícita a la corrupción. Abarca los artículos 256 a 268 del pronunciamiento.

Resulta aventurado realizar algún comentario sobre el resultado al que se llegará en definitiva, ya que a partir de aquí el futuro resulta incierto para el curso de las posibles modificaciones. Es decir, que el proyecto seguramente sufrirá cambios sustanciales durante el tratamiento en cada una de las Cámaras Legislativas. Tampoco es descabellado pensar que pueda diferirse durante largo tiempo su tratamiento parlamentario, y/o su aprobación. A pesar de ello, debo señalar que la primera aproximación del proyecto mencionado, concuerda con mi definición del alcance del término corrupción, en cuanto al hecho de considerarlo exclusivamente cuando intervienen en los hechos funcionarios públicos. Dejo entonces el concepto de fraude para cuando similares actividades se llevan a cabo en el ámbito privado, aún a sabiendas de que unas y otras poseen características operacionales semejantes.

4) Tratamiento normativo internacional

Con el propósito de citar un par de casos más explícitos sobre el tema de la Corrupción me referiré la situación en Colombia y en Venezuela.

En el caso de la República de Colombia, existe la Ley 1778 del 2/2/2016, por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción.

En la ley conviven disposiciones de carácter administrativo con otras de índole penal.

En un texto compuesto por 37 artículos, la norma incluye los casos de responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, incluyendo a empleados, contratistas, administradores o asociados. Se pena dar, ofrecer o prometer, sumas de dinero, cualquier objeto de valor pecuniario u otro beneficio o utilidad, a cambio de que el servidor público extranjero realice, omita o retarde cualquier acto relacionado con el ejercicio de sus funciones y en relación con un negocio o transacción internacional.

Resulta interesante considerar que en su artículo 23 hace referencia a la promoción de los programas de ética empresarial dentro del conjunto de empresas sujetas al control de la Superintendencia de Sociedades. Vemos aquí una vez más como los temas se van solapando, repitiendo y concatenando, de modo tal que, a partir de una misma raíz, intentan llegar a un resultado final similar mediante múltiples estrategias.

En cuando a las disposiciones en materia penal, en su artículo 32 incluye a los revisores fiscales. En el mismo obliga a dichos profesionales a denunciar ante las autoridades penales disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o

un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad.

De este modo, la norma legal en materia penal, involucra a los Contadores Públicos desde el momento que son estos los profesionales que poseen la exclusividad para ejercer la función de revisores fiscales.

El caso de la República Bolivariana de Venezuela es aún más concreto. Allí encontramos la Ley Contra la Corrupción del 7/4/2003 publicada en al Gazeta Oficial N° 5637 E. Como se puede observar, aquí ya se trata en forma explícita bajo la denominación de corrupción.

A través de su artículo 2 incluye como sujetos a la ley a los particulares, personas naturales o jurídicas, y los funcionarios públicos en los términos de la propia ley.

Su normativa alcanza fundamentalmente a dos cuestiones. La administración y custodia del patrimonio público, estableciendo normas para la difusión y transparencia de las acciones de los funcionarios. Y por otro lado, la exigencia de que los funcionarios públicos presenten declaraciones juradas con el detalle de su patrimonio.

Es interesante que además de las sanciones civiles, penales, administrativas o disciplinarias que corresponden, incorpora multas para el caso de la falta de cumplimiento de las disposiciones de la ley. Ya sea la no presentación de la declaración jurada patrimonial, como la falta de información acerca de los movimientos realizados y de los bienes bajo responsabilidad de los funcionarios y la interposición de obstáculos para concretar los efectos de la ley.

La República de Costa Rica sancionó la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, N° 8422 de octubre de 2004, con modificaciones a febrero de 2013. El fin explicitado en su primer artículo, es de prevenir, detectar y sancionar la corrupción en el ejercicio de la función pública.

Resulta importante el hecho de que define el concepto de “servidor público” y el de “deber de probidad”.

Esta norma exige también sobre la presentación de declaraciones juradas sobre la situación patrimonial (art. 21). En su Capítulo V, artículos 45 en adelante, detalla los delitos que incluye. Entre ellos se encuentran: a) enriquecimiento ilícito, b) falsedad de declaración jurada, c) receptación, legalización o encubrimiento de bienes, d) legislación o administración en provecho propio, e) Sobreprecio irregular, f) Falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados, g) Pago irregular de contratos administrativos, h) Tráfico de influencias, i) Prohibiciones posteriores al ejercicio del cargo, j) Apropiación de bienes

obsequiados al Estado, k) Soborno transnacional, l) Reconocimiento ilegal de beneficios laborales, n) Influencia en contra de la Hacienda Pública, y o) Fraude de ley en la función administrativa

5) Diversidad de delitos de carácter económico en nuestro país

Existe una importante gama de delitos que requieren para su investigación técnica, de manera profunda y eficiente, la participación activa de los profesionales en ciencias económicas. Basta hacer un repaso de tales delitos, para percibir con claridad tal circunstancia

En el listado que se describe a continuación se han considerado aquellos delitos en los que puede ser precisa la intervención de un Contador Público durante el análisis de los hechos. La mayoría de ellos corresponden a casos de fraudes y corrupción. En los casos que se enumeran, y en forma más habitual en unos que otros, está presente la necesidad de los magistrados de recurrir a la ciencia contable.

Actualmente, y sujeto a las reformas que se encuentran en marcha para adecuar en el corto plazo el actual Código Penal de la Nación, el listado mencionado estaría compuesto por los delitos contra la Propiedad, contra la Administración Pública, contra la Fé Pública, y contra el Orden Económico y Financiero. También la ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y el Régimen Penal Tributario

En síntesis, aparecen tres tipos de delitos si los agrupamos en función de su relación con la posible intervención de un contador público.

a) Delitos considerados económicos por la legislación positiva. Se trata de aquellos casos donde las leyes, o bien el derecho o la justicia, los califica de tal modo. Por ejemplo, estableciendo tribunales que integran un fuero “Económico”, al cual se le atribuye la capacidad para intervenir en cierto tipo de delitos, como los que devienen del Código Aduanero o la actividad bancaria.

b) Delitos cuyo objetivo es primordialmente económico, aún cuando no se encuentren definidos en el grupo enumerado en el punto a). Robo, Hurto, Defraudaciones contra la administración pública, evasión impositiva, entre otros.

c) Delitos cuya raíz, o cuya ejecución, proviene de objetivos diferentes a los económicos, pero que puedan incluir, en alguna medida, elementos relacionados con factores de orden económico. Homicidios o traiciones a la patria, u otros que incluyen posibles beneficios económicos para el autor o movimientos económicos de cualquier otro tipo.

El abanico de posibilidades de injerencia de un contador público en las causas judiciales es sumamente amplio, y como puede deducirse de lo expuesto, también complejo en virtud de la gran dispersión temática de los orígenes de cada delito.

V) DESARROLLO DEL TRABAJO

1) Formación del Contador Público

Cada vez es mayor la demanda de profesionales con aptitudes específicas en relación a los temas en que se espera que actúen. Obviamente subsiste una vieja discusión acerca de las ventajas y desventajas que acarrea una formación generalista o una formación especializada, y seguramente pueden seguir indefinidamente agregándose argumentos a favor de una y de otra. Y posiblemente, aunque no sea motivo explícito del presente trabajo, pueda adoptarse un criterio donde ambas formaciones se solapen tratando de encontrar las ventajas mutuas de modo tal de potenciar la labor profesional. Sin la pretensión de descubrir un camino virtuoso, es factible considerar que tanto es necesario el conocimiento profundo y experto de las situaciones particulares que se presentan en diferentes ámbitos de actuación profesional, como valorar la capacidad genérica de los individuos de ponderar, comparar, y discernir acerca de las condiciones que rodean a cada situación, de los parámetros en los que se basa la disciplina en que actúa, y de los principios generales que deben ser considerados.

Incluyo este tramo del trabajo en virtud de la importancia que considero reviste una sólida formación profesional, no sólo para el desarrollo de la actividad profesional sino como consecuencia de la forma en que se han ido modificando las normas legales que determinan las responsabilidades penales de los que participan de actividades comerciales, financieras, societarias, o de índole similar, en particular cuando a través de ellas existen movimientos económicos y financieros. No cabe duda que dentro de este universo se encuentran completamente atrapados los Contadores Públicos. Por esa razón, estos profesionales han ido viendo en las últimas décadas como su labor profesional se encuentra cada vez más relacionada con el derecho penal. Ya sea por los efectos que las normas tienen sobre sus clientes, como los que producen directamente sobre los mismos profesionales.

Este doble propósito implica que los Contadores Públicos se ven afectados personalmente debiendo prever la posibilidad de que sus labores profesionales constituyen un vehículo adecuado para ser incluido como medios de prueba, o por lo menos como elementos probatorios dentro del marco de posibles causas penales. Y eso requiere inevitablemente del

conocimiento de la normativa penal como así también de las reglas procesales y de la posible participación del Contador Público durante el proceso.

Un amplio campo de actuación, que se caracteriza además por el nivel de precisión y el enorme efecto que puede tener tanto sobre los patrimonios de las empresas como sobre la vida de las personas involucradas en causas penales. Y por lo tanto, una labor que debe ser inteligentemente desarrollada por los Contadores Públicos en pos de otorgarle la jerarquía, la responsabilidad y el impacto que ella tiene sobre los individuos, pero también en relación con la sociedad.

Los profesionales contables desarrollan múltiples actividades, por ejemplo de contabilidad, de auditoría, o de control, o por ejemplo con el objetivo del cumplimiento de normas, de la obtención de recursos económicos o financieros o de la buena administración y rendición de cuentas. Y por supuesto muchas más que no detallo aquí. Sin embargo, posiblemente pocas cosas sean comparables a las vicisitudes que pueden atormentar a una persona como las que se generan cuando existe el riesgo de perder la libertad. Ser imputado en una causa penal implica un conjunto de perjuicios sumamente graves, tanto de orden económico como personal, los que pueden extenderse durante muchos años. Pero más allá del sinnúmero de problemas que se pueden presentar, existe un riesgo de mayor entidad, que es justamente el que antes mencionaba, la posibilidad de que el final del camino una sentencia determine una pena privativa de la libertad.

Es por ello, que el aporte de los Contadores Públicos se puede orientar en pos de dos objetivos, cada uno de los cuales reviste singular importancia. En primer lugar en tratar de comprobar los hechos con elementos probatorios suficientes y válidos, de modo de que la causa demore el menor tiempo posible. En segundo lugar, tratar de que los elementos aportados permitan justificar con suficiente peso y énfasis la realidad de los hechos imputados, de modo de lograr una resolución favorable durante la investigación y/o el juicio.

Ahora bien, para que esto suceda, el Contador Público debe estar bien capacitado, abarcando no sólo los conocimientos técnicos contables, sino también las capacidades para comprender y actuar en mérito a objetivos como los descriptos. Entiendo que es una labor propia de la formación universitaria la de difundir y alentar a los profesionales contables en cuanto a estos tópicos, ya que estarán presentes en el devenir de la evolución laboral. Sin perjuicio de que cada entidad educativa desarrolla su propio perfil académico, y que por lo tanto la carrera universitaria de cada contador público seguramente tenderá un sesgo

relativo a la institución en la que realizó sus estudios, es posible advertir que algunos rasgos son comunes a la mayoría, cuando no, a todos los casos.

Habiendo realizado un relevamiento del contenido de muchas de las carreras que otorgan el título universitario de Contador Público en nuestro país, es posible aseverar que existe un déficit importante en la formación de ese profesional en cuanto a los temas relacionados con la investigación, con el sistema judicial, y con los delitos económicos.

De la compulsa de los programas de 33 universidades nacionales, como así también 32 universidades de gestión privada⁴ de la República Argentina que dictan la carrera de Contador Público, fue posible advertir que ninguno de ellos contiene asignaturas cuyas denominaciones remitan a la temática del Derecho Penal o Procesal Penal, ni a la Auditoría Forense o la intervención de los Contadores Públicos en el marco de las causas penales en cualquiera de los posibles roles.

Lo más cercano que fue posible detectar consiste en una asignatura denominada Procedimiento Penal Tributario en la Universidad de Moreno cuyo enfoque se orienta a lo estrictamente fiscal.

Se observó también la existencia de materias o seminarios de Actuación Profesional Judicial. Sin embargo, analizando los contenidos de estas se puede concluir que corresponden casi en su totalidad a la participación del Contador Público como Síndico Concursal, o bien como perito de lista en los fueros no penales. Apenas existe alguna referencia a la posible participación de los profesionales contables en el fuero penal, pero de manera exigua.

En síntesis, o bien los temas que se desarrollan en el presente trabajo no se encuentran tratados específicamente dentro de la currícula de las carreras, o bien algunos de ellos pueden ser vistos circunstancialmente, ello, a pesar de la relevancia que revisten en cuanto al interés de las sociedad y la relación con las actividades propias de los Contadores Públicos.

⁴ Universidades Nacionales de Lomas de Zamora, de San Martín, de Moreno, de Luján, de La Plata, del Noroeste de Buenos Aires, Del Centro, Del Sur, de Mar del Plata, de Río Cuarto, de Villa María, del Chaco Austral, de la Patagonia San Juan Bosco, del Nordeste, de Entre Ríos, de Jujuy, de La Pampa, de La Rioja, de Cuyo, de Misiones, del Comahue, de Salta, de San Juan, de San Luis, de Rosario, Del Litoral, de Santiago del Estero, de Tucumán, Córdoba, Río Negro, de Formosa, Tierra del Fuego y de La Matanza. También las universidades Maimónides, Abierta Latinoamericana, Siglo XXI, Católica de Santiago del Estero, UADE, de Belgrano, Austral, CAECE, Del Salvador, de Palermo, UCES, UCA, Kennedy, Atlántida Argentina, Blas Pascal, Católica de la Plata, Católica de Salta, Católica de Santa Fe, de Concepción del Uruguay, Champagnat, de Congreso, de Flores, de la Marina Mercante, de Mendoza, de Morón, de San Andrés, del Aconcagua, UCEMA, UCEL, UMSA, Santo Tomás de Aquino, Gastón Dachary,

La relación se plantea entonces en forma indirecta, es decir en función de los conocimientos propios del arte como ser la contabilidad, la auditoría, los costos o las finanzas en forma aislada, y no en virtud de una integración de tales capacidades cognitivas en función de objetivos específicos como son los que aparecen cuando se trata de la resolución de causas judiciales. Esto último tiene sustancial importancia en el desarrollo de los procesos penales, ya que existen para ellos reglas propias del derecho positivo que deben ser respetadas por todos los que intervienen en la investigación. Aquí los derechos de los acusados deben ser preservados de manera eficiente, y la búsqueda de la verdad es un objetivo fundamental. Por lo tanto, los conocimientos de cada una de las áreas de la carrera de contador resultan necesarios e imprescindibles, pero nunca suficientes. Es necesario agregar el conocimiento del Código Procesal Penal y la experticia para analizar cada expediente y comprender adecuadamente el tema que se debe encarar. Es necesario comprender los elementos que componen e identifican los delitos como también su valoración jurídica.

Cada caso donde se involucra un Contador Público posee simultánea y básicamente dos campos a tener en cuenta a la hora de intervenir profesionalmente. Por una parte las cuestiones técnicas de orden contable, las cuales serán una porción del conocimiento propio adquirido a partir de la formación universitaria y de la experiencia laboral adquirida. Pero al mismo tiempo es preciso que el profesional pueda analizar los hechos como pieza de un proceso criminal, que en cada ocasión se puede presentar con diferente ropaje, distintos actores, diversas interrelaciones y variada tecnología. De modo tal que aún siendo parte de delitos supuestamente similares, unos casos suelen estar completamente alejados de los otros en su dinámica. El Contador Público debe estar en condiciones de discernir cada situación de modo tal de aplicar las herramientas técnicas que están bajo su conocimiento, de la forma adecuada a cada proceso.

Esta percepción no se estudia en la carrera de grado, como fundamentaré en los siguientes párrafos, pero es un fragmento muy importante si lo que se pretende es lograr una participación de alta calidad de parte del profesional contable.

Sin querer ahora ingresar en un tema que resulta con seguridad sumamente discutible, puedo anticipar que en el caso del proceso penal, en relación con las causas relacionadas con delitos económicos o con contenido económico, como puede ser el caso del delito de Enriquecimiento Ilícito de los funcionarios públicos, el Contador Público realiza una tarea que va más allá de la mera función pericial o de auxiliar de la justicia. En cierta forma, y esto será motivo en el futuro de un análisis más profundo, lo que genera el profesional contable constituye en muchos casos prácticamente una conclusión del tema, es decir, llega

casi hasta el punto de la definición acerca de la existencia o no de un delito. Nótese entonces, que si coincidiéramos en esta disquisición, la condición del Contador Público se convierte en una figura clave, casi al nivel de los actores principales del proceso.

En cualquier caso, y aún limitando o recortando más nuestro rol profesional, resulta igualmente necesario para quien debe impartir justicia contar con una opinión calificada, especialmente tratándose de un tema que no se encuentra dentro del dominio de los magistrados.

Como se trata de un conocimiento de mayor especificidad, he llevado a cabo también un relevamiento de las carreras de posgrado que existen sobre el particular en la esperanza de encontrar en ese ámbito la formación que no pude observar en el grado.

El resultado continuó siendo desalentador. Fundamentalmente porque casi no he encontrado ofertas dirigidas o promovidas desde las facultades de Ciencias Económicas o desde la profesión contable, directamente relacionadas con el tema del presente trabajo. Y además, porque aún los pocos casos que he podido localizar poseen dos características principales negativas:

- a) provienen de las facultades de Derecho, sus contenidos tienen que ver básicamente con esa disciplina y están dirigidas por abogados y para abogados principalmente.
- b) Tratan en varios casos temas de Criminalística o Criminología, lo que no incluye cuestiones relacionadas con los delitos económicos.

En la Universidad Torcuato di Tella existe un Curso de Compliance, Anticorrupción y Antilavado de Dinero.

En la Universidad de San Isidro se presenta una Diplomatura en transparencia pública y corrupción. En este caso dictada por abogados, empresarios, periodistas, un psicólogo y un teólogo. No aparece ningún profesional contable entre los docentes, y por supuesto tampoco está enfocada hacia los contadores en cuanto a su desarrollo.

En la Universidad de Lomas de Zamora se oferta como posgrado del área de Derecho, una Diplomatura en Corrupción Pública y Privada-Compliance. Tampoco en ese caso incluye profesionales de Ciencias Económicas entre sus profesores. A pesar de ello, y con muy buena recepción, he sido en su momento invitado a realizar una exposición en el marco del curso.

En la Universidad de Tres de Febrero se dictaría una Diplomatura en prevención de la corrupción y lavado de activos, pero de la información recolectada surge que la misma no está activa actualmente.

En la Universidad de Quilmes, a distancia, se anuncia una Especialización en Criminología de un año de duración que incluye una materia sobre trece dedicada a los delitos de cuello blanco y corrupción.

En relación con el tema existen dos áreas de estudio, la Criminología y la Criminalística. La primera

Por ejemplo, el Departamento de Derecho Penal y Criminología de la Facultad de Derecho de la UBA, no dicta asignaturas sobre criminología. Las dos materias que los integran son Elementos de Derecho Penal y Procesal Penal y Orientación en Derecho Penal.

La materia criminología aparece con una carga horaria de 24 Horas dentro de la Carrera de Especialización en Derecho Penal de la UBA cuya carga horaria total es de 368 horas.

Nuevamente, un pequeño porcentaje.

Criminología también se presenta como una materia electiva dentro de la carrera de Licenciatura en Psicología de la UBA.

Figura también como un seminario en la Especialidad en Ciencias Penales con mención en Criminología en la Universidad Kennedy, obviamente dentro del área de Derecho.

En cuanto a la materia Criminalística, la Universidad Católica de Salta, dicta una Licenciatura dentro de la Facultad de Ciencias Jurídicas.

También existen carreras sobre criminalística en la Universidad de Morón, en el Universidad FASTA y en el Instituto Universitario de la Policía Federal. Todas ellas carecen de interés para el tema de los delitos económicos ya que ninguna los incluye entre sus contenidos.

Es interesante también el caso de la carrera de Masters Internacional en Ciencias Criminológico-Forenses que desarrolla la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales junto con la Università Degli Studi di Roma. Cuando menciona los destinatarios, o potenciales alumnos enumera Abogados, Lic. En Ciencias Políticas, Sociólogos, Lic. en Filosofía, Lic. en Ciencias de la Educación, Lic. en Ciencias de la Comunicación, Lic. en Psicología, Médicos, Lic. en Psicopedagogía, Lic. en Trabajo social y otras afines. En función de lo que vengo analizando en este trabajo, cualquier comentario resultaría redundante luego de semejante enumeración. Excluye a los Contadores Públicos y a los profesionales en Ciencias Económicas en general.

Fuera del ámbito universitario el Instituto Nacional de la Administración Pública INAP, en el marco del Sistema Nacional de Capacitación propone dos cursos relacionados con la temática. Uno denominado “Transparencia y lucha contra la corrupción en la función pública” y otro cuyo título es “Derecho Penal y corrupción”. Ambos cursos se desarrollan

en forma virtual con una duración estimada de dedicación de poco más de 30 horas cada uno.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dicta un curso denominado “Curso de especialización en detección del fraude y auditoría” cuya duración es de 72 horas. Está orientado al trabajo sobre la prevención y detección de fraudes y la auditoría interna y operativa en cuanto al manejo de los controles. De su enunciación no se desprende que se aboque a temas relacionados con la actividad forense propiamente dicha.

Por último, la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA ha realizado algunas exitosas experiencias.

Antes de entrar en ellas, es interesante recordar el alcance del título de Contador Público, hoy incluido en el perfil del profesional definido en la reforma del Plan de Estudios vigente a partir del año 2019. En el mismo se observa lo siguiente:

Resolución 1509. Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires. 31/10/2018. **“La carrera de Contador Público tenderá a formar un graduado con conocimientos aptitudes y habilidades para:** Diseñar, dirigir e implementar sistemas de información contable en todos los segmentos de la contabilidad y costos, Registrar, medir y exponer la información contable, histórica y proyectada, para todo tipo de organizaciones y unidades económicas, Diagnosticar y evaluar los problemas relacionados con la medición y registro de las operaciones de la unidad económica en sus aspectos financieros, económicos, sociales y ambientales, tanto en el sector público como en el privado y en el tercer sector, Dirigir y realizar procedimientos de auditoría, y dictaminar en materia contable e impositiva, Diseñar e implementar sistemas de control de gestión y auditoría operativa, Realizar los procesos de sindicatura en sociedades, concursos y quiebras, Actuar como perito, administrador, interventor o árbitro en ámbito judicial, Asesorar en relación con la aplicación e interpretación de la legislación tributaria, Participar en el diseño de políticas tributarias, Intervenir en el diseño y evaluación de las funciones de planeamiento, coordinación y control de entidades públicas, privadas y del tercer sector, Intervenir en la definición de misiones, objetivos y políticas de las organizaciones siguiendo una metodología adecuada para la toma de decisiones e incorporando valores éticos al cumplimiento de sus responsabilidades sociales hacia la comunidad, Intervenir en el diseño de sistemas de información y decisión para el logro de los objetivos de la organización, Intervenir en la preparación y administración de presupuestos, en la evaluación de proyectos y en los estudios de factibilidad financiera en empresas públicas y privadas, Intervenir en la constitución, fusión, escisión, transformación, liquidación y disolución de sociedades y asociaciones, Integrar equipos interdisciplinarios con otras áreas del conocimiento, Ejecutar las tareas reservadas a su profesión de acuerdo con la legislación vigente”.

En el ciclo de grado de Contador Público, se desarrolla desde hace algunos años una asignatura optativa denominada Actuación del Contador en Prevención de Corrupción y

Lavado de Activos. Si bien su condición de materia no obligatoria, implica que sólo algunos alumnos la cursan, su contenido se corresponde con los temas de Fraude y Corrupción, Ética, Lavado de Activos y la Actuación Profesional del Contador Público en relación con esos conceptos.

Además, recientemente se ha aprobado el dictado de una nueva asignatura electiva denominada “Economía y Delito”, cuyo contenido temático remite a las cuestiones penales y prevé también aspectos relativos a la intervención del profesional contable en las correspondientes investigaciones.

En el posgrado de la Facultad se han incorporado dos ofertas. En primer lugar el Curso de “Peritajes en el Fuero Penal” y adicionalmente el Curso de “Forense-Contable Prevención e Investigación del Lavado de dinero”. Aunque ninguno de ellos ha tenido continuidad en el dictado, han sido experiencias muy interesantes y tienen plena vigencia.

Asimismo se puede mencionar la inclusión de la asignatura “Auditoría Forense” dentro del plan de la Maestría en Contabilidad Internacional, lo que constituyó un verdadero acierto ya que se trata de un avance que aún no ha sido incorporado por otros centros educativos en nuestro país.

Aún considerando éstos antecedentes que ponen a la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA muy por delante en el ámbito académico, los mismos siguen siendo insuficientes en cuanto a oferta en el nivel de grado universitario, y especialmente en cuanto a intensidad y profundidad temática.

Ratificando el bajo nivel de relación entre los conceptos de fraude y corrupción, con el desarrollo de la carrera de Contador Público, es que en el relevamiento efectuado durante el trabajo de investigación que dirige el Dr. García Casella sobre las tesis doctorales de la FCE-UBA, casi no hemos podido identificar trabajos, desde el año 1916 en adelante, que se dediquen específicamente a esa temática. Sobre un total de 1096 tesis, ninguna menciona en su título los términos “Corrupción” o “Lavado”. Sólo una incorpora el término “Delito” (Rodríguez, Carlos Raúl (1948) “Delito económico”). Y sólo una incluye el término “Fraude” (Moreno, Héctor Teófilo (1966) “Los fraudes en documentos bancarios y su prevención”). Ni siquiera sobre un hecho mucho más cercano que cualquier otro a la actividad de los contadores públicos, como es el tema tributario, hemos encontrado significativas referencias al término “evasión”. Sólo dos tesis lo mencionan en su título (Schwartzman, Daniel Mario. (1991) “Evasión fiscal: aspectos sociológicos y cuantitativos. y Glogauner, Gunter Joaquín. (1960). “La evasión fiscal”). En síntesis, y realizando una generosa clasificación temática, se contabilizan 4 títulos sobre 1096, o sea, un 0,36% de las

presentaciones doctorales. Tal vez, ese sea el número que demuestra la proporción que en el ámbito académico se utiliza para realizar un acercamiento a las cuestiones relativas al fraude y la corrupción.

2) Multidisciplinaria y Oralidad

Por otra parte, y más allá de los contenidos de las carreras de grado y posgrado, y de los conocimientos profesionales en la materia, aparecen otras necesidades básicas de capacitación y/o entrenamiento que tampoco he encontrado dentro de los sistemas oficiales. En primer lugar hay que mencionar que las actividades delictivas son cada vez más complejas como ya se describió en el anterior capítulo IV, y por lo tanto, se requiere que día a día se busquen más eficientes métodos de detección y análisis. Una derivación directa de esta situación es que deben participar de los procesos de investigación profesionales de diversas disciplinas, Ingenieros en diferentes especialidades, Arquitectos y otras, junto con los Contadores Públicos, ya que los problemas son multidisciplinarios.

Este nuevo requerimiento lleva la tarea al campo de la labor interdisciplinaria, para la cual el Contador Público debe estar en condiciones de asumir un rol parcial, interactivo, colaborativo, y de amplio intercambio de información y conceptos.

Un claro ejemplo sobre este tema en la creación en el año 2014 del Cuerpo de Peritos del Poder Judicial de la Nación Especializados en Casos de Corrupción y Delitos contra la Administración Pública. El primer cuerpo multidisciplinario integrado inicialmente por Contadores Públicos, Ingenieros Civiles, Ingenieros en sistemas y Abogados. Se trata de un hecho inédito, y que muestra como han evolucionado las necesidades investigativas, ya que tradicionalmente la condición fue siempre la de crear grupos de profesionales discriminados en función de su experticia o título profesional.

En segundo lugar, y partiendo del avance retratado en el punto anterior al mencionar las características del sistema acusatorio, es absolutamente necesario que los Contadores Públicos se encuentren plenamente capacitados para sostener en forma oral y pública aquellos conceptos que habitualmente han sabido volcar por escrito y presentar lejos de la vista del público.

Tanto en las situaciones descriptas, como en lo que veremos más adelante con respecto a la actuación profesional propiamente dicha, el trabajo interdisciplinario y el manejo de la expresión oral, son dos cualidades que en el futuro definirán la participación de los contadores públicos en el devenir de las causas judiciales del fuero penal bajo el sistema

acusatorio. Por lo tanto no pueden estar ajenas a su proceso de formación profesional, en alguna de sus instancias.

3) Ambito de la Criminalidad Económica

La criminalidad económica parece relacionarse, si consideramos las expresiones formativas y las exposiciones públicas sobre el tema, exclusivamente con una fuente que la define desde el “derecho” y una que la describe desde la “criminología” y la investiga con métodos científicos desde la “criminalística”.

Las disciplinas enunciadas se limitan a “hablar” del tema de la corrupción. Lo describen, lo analizan, buscan razones, lugares, niveles, grupos sociales, entidades, y otros factores que les permitan dilucidar porqué sucede y como se podría intervenir, fundamentalmente desde el Estado.

Sin embargo, desde mi modesto punto de vista, el tema central de la criminalidad económica está basado en la forma en que se produce en el campo real. Son sus recursos, sus procesos, sus transacciones, sus movimientos, en fin, todos aspectos patrimoniales, económicos y financieros, plenamente relacionados con el conocimiento principal de los Contadores Públicos. Mientras que el derecho y la criminalística no incluyen temas contables, la criminalidad económica se vale sustancialmente de ellos, dentro de un entorno científico, social y cultural.

Todo indica que estamos frente a una sobreactuación en el campo material y en el terreno del discurso genérico acerca de la lucha contra la corrupción, y especialmente contra la criminalidad económica, pero al mismo tiempo, una subactuación en el campo académico. Lo importante sería encontrar un camino que nivele ambas vías, y lo haga de forma tal que incorpore también en la medida necesaria los aspectos económicos y financieros.

Nadie duda que existen muchos otros medios de intervención en los procesos de investigación de los delitos incluidos dentro del marco de la criminalidad económica, más allá de los métodos relacionados con el análisis contable financiero.

Escuchas telefónicas, delaciones, allanamientos y testigos arrepentidos son procedimientos propios del derecho penal que se llevan a cabo regularmente dependiendo de las circunstancias de cada caso, de las normas legales vigentes y de las decisiones jurisdiccionales. Sin embargo, aún después de cualquiera de estos procedimientos todavía resulta necesario evaluar los resultados de las actuaciones prácticas, como así también organizar, analizar, comprender e informar sobre el sentido de la documentación y los registros obtenidos. También, establecer su correlación con los hechos investigados, el

grado de seguridad que otorgan, el valor que representan como prueba para el juicio, entre otras actividades que deben llevar a cabo los profesionales contables. Vemos a diario en la prensa noticias sobre la incautación de computadoras, libros y documentos contables de todo tipo, y es posible que el público sospeche que con ello se resuelve el tema procesal. Pues no es así. El mero aporte de tales elementos a la causa no implica en modo alguno la existencia de una prueba. El análisis de los mismos mediante la actuación de expertos como los Contadores Públicos, es imprescindible en casi todas las ocasiones para extraer el conocimiento preciso que pueda ser valorado como prueba judicial.

Por lo tanto, descartar casi por completo la formación y la especialización contable de los expertos investigadores indispensables, como son los Contadores Públicos, no parece el camino correcto para lograr el objetivo que se supone perseguir socialmente con respecto a la lucha contra la corrupción.

4) Los delitos económicos en el marco del sistema penal

Para comprender la importancia relativa que tiene la participación de los Contadores Públicos en el proceso penal, y por lo tanto ratificar plenamente lo enunciado en el punto anterior en cuanto a la necesidad de formación profesional específica, podemos recurrir a una estadística que surge de las propias cifras del Poder Judicial de la Nación.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de su Centro de Información Judicial, difunde lo que ha denominado “Observatorio de Corrupción”. Se trata de un sistema en el cual se asientan los principales movimientos de las causas judiciales en trámite, de modo tal que los ciudadanos puedan seguir el curso de los procesos.

En mi caso, he realizado un trabajo de sintetización de los datos que surgen de dicho observatorio, revisando cada una de las causas y agrupando los hechos en función del tipo de delito, y detallándolos por año desde el 2012 al 2016, de modo que se puede observar su evolución y constancia.

Surge del informe que un alto porcentaje de los delitos incluidos en la estadística son de carácter económico o bien tienen alguna característica que requiere ineludiblemente de la presencia de un Contador Público. A mi modo de ver, es un dato de gran importancia, ya que hasta el presente siempre se ha hablado de la importancia de la presencia de los Contadores Públicos en el fuero penal, ya sea a través de la presencia de los Cuerpos Periciales Oficiales, o bien mediante el auxilio de Contadores Públicos en Juzgados y Fiscalías. Sin embargo, ahora podemos contar con datos numéricos que avalan y ratifican de manera rotunda las tradicionales percepciones.

Más del 50% del total de las causas corresponden a delitos con contenido económico, y ello si no consideramos aquellos casos en que no han podido ser identificados claramente dentro de alguna clasificación. Si consideramos exclusivamente las dos primeras categorías, el número de causas con contenido económico, o sea 491, representa el 75% de la suma de los dos grupos. En cualquier caso se trata de porcentajes altísimos, que demuestran que los delitos que se incluyen dentro del conjunto de los hechos de corrupción, en este caso según la visión del propio Poder Judicial de la Nación, están constituidos en su gran mayoría por temas de índole económica, financiera y/o patrimonial.

Por otra parte, si observamos el desarrollo de ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) denominado Arbol del Fraude, también podremos advertir a simple vista que en casi todos los casos la figura del Contador Público está presente, o debe estarlo, en diversas etapas del proceso. La que interesa para este trabajo es la relacionada con la forma en que el profesional contable puede contribuir a la lucha contra la corrupción en todas sus formas, y en cualquier etapa de su gestación, investigación o juicio.

El esquema que presenta ACFE divide el tema en tres áreas, Cuentas Fraudulentas, Corrupción y Apropiación de Bienes y dentro de cada una de ellas incorpora las clasificaciones específicas.

La misma ACFE, en su Reporte de las Naciones del año 2016, llega a un conjunto de conclusiones que según mi opinión son de interés para este trabajo. Se trata del resultado de una encuesta realizada sobre 2410 casos, abarcando 114 países. El universo de encuestados considerados incluyó un 35% de examinadores de fraudes, un 25% de auditores internos y un 10% de contadores, entre otros.

Algunos resultados que pueden representar interés en esta oportunidad son los siguientes: a) Las pérdidas por los fraudes ocupacionales representan aproximadamente el 5% de los ingresos de las empresas involucradas, b) La pérdida mediana fue de U\$S 150.000 para el conjunto de la encuesta y de U\$S 174.000 en el caso de América Latina y el Caribe, c) La pérdida media como consecuencia de los fraudes llevados a cabo por los propietarios o directivos fue de U\$S 703.000. Mientras que en el caso de los Gerentes fue de U\$S 173.000 y cuando se trata de empleados fue de U\$S 65.000, d) La pérdida media en el caso de delitos relacionados con la apropiación de activos fue de U\$S 125.000 (83,5 % de los actos). Para los casos de corrupción fue de U\$S 200.000 (35,4% de los actos) y para los casos de fraude con los estados financieros fue de U\$S 975.000 (9,6% de los actos). En muchos casos se trata de fraudes que incluyen simultáneamente más de una de las tres categorías enunciadas, d) Cuando el perpetrador es una sola persona la pérdida mediana fue

de U\$S 65.000. Si fueron 2 personas U\$S 150.000. 3 personas U\$S 220.000. 4 personas U\$S 294.000 y 5 personas U\$S 633.000, f) Casi un tercio de los fraudes funcionaron durante 2 años antes de ser detectados por la organización, g) Más del 60% de los casos se materializan a partir de la creación o la falsificación de documentos físicos, h) Aproximadamente el 40% de los casos se descubre a partir de denuncias, el 16% por auditorías internas y el 13% por revisiones de la dirección, siendo estos los tres de mayor concentración. Se nota incluso una proporción más acentuada de esta medición en el caso de las empresas con menos de 100 empleados. Dentro de la Región de América Latina y el Caribe, los tres ítems detallados representan el 37%, el 20% y el 17% respectivamente, i) El sector de Servicios Financieros y Bancarios con el 16,8% de los casos, el de la Administración Pública y Gobierno con el 10,5% de los casos y el de la Industria Manufacturera con el 8,8% de los casos, son los tres donde se han reportado más cantidad de casos de fraude, j) El sector de la Minería es el que ha reportado las mayores pérdidas, con una mediana de U\$S 500.000. Es también el sector donde la proporción de casos de corrupción sobre el total de casos reportados es la mayor, 55%, ya que se computaron 11 casos sobre un total de 20, k) El método de control de fraudes más frecuente en las compañías analizadas fue el de las auditorías externas de los estados financieros, el cual estaba presente en el 81,7% de los casos. Lo sigue el de los códigos de conducta con el 81,1% y el de los departamentos de auditoría interna con el 73,7%. Sin embargo, las auditorías externas representan sólo el método de detección de un exiguo 4% de los casos, l) Entre el año 2010 y el año 2016 se ha incrementado la frecuencia de aparición de todos los ítems de control del fraude descritos en la encuesta. El que más ha crecido es el de las líneas de servicio, 8,9%, mientras que el que menos lo ha hecho es el de las auditorías externas de los estados contables con el 0,8% de aumento, m) Los fraudes fueron facilitados en un 29,3% de los casos por la falta de controles internos, en un 20,3% por la elusión de los controles internos y en un 19,4% de los casos por la falta de revisión de la dirección, o) El menor porcentaje de casos corresponden a perpetradores que tienen menos de un año dentro de la organización. Mientras que el mayor porcentaje corresponde a quienes tienen de 1 a 6 años, 42,4%, p) Mientras que el sector donde más casos se verificaron fue “Contabilidad” con el 16,6%, la mediana de pérdida fue de U\$S 197.000. Mientras tanto, el sector de deparó mayores pérdidas fue el de la “Alta dirección” con una mediana de U\$S 850.000 computando un 10,9% de los casos, q) Mientras que en Asia del sur el 97% de los casos fueron perpetrados por hombres, en los EEUU. ese porcentaje se reduce al 55,7%, r) El mayor porcentaje de casos son cometidos por personas cuyas edades oscilan entre los 36

y los 45 años, aproximadamente 40%, s) El mayor porcentaje de casos son cometidos por personas que tienen nivel de grado universitario terminado, aproximadamente un 47%, t) Aproximadamente la mitad de los casos son cometidos por un defraudador interno solitario, mientras que el resto de los casos se divide por partes iguales entre varios defraudadores internos o la colusión entre defraudadores internos y externos. En estos dos últimos casos la pérdida mediana es de U\$S 250.000, mientras que en cuando de se trata de un solo individuo se reduce a U\$S 85.000, u) En el 88,3% de los casos el defraudador no tenía antecedentes previos a nivel judicial, y un 82,5% tampoco tenía antecedentes laborales negativos, v) Vivir más allá de los propios medios 45,8%, dificultades financieras 30%, y relación inusualmente cercana con proveedores/clientes 20,1%, son las tres causas que mayor alerta produjeron para la detección de los casos de fraude. Son las mismas desde el reporte del año 1996 hasta la actualidad, w) El 60% de los casos fueron llevados a juicio. Esos casos corresponden a una pérdida mediana de U\$S 230.000. En tanto el resto de los casos no judicializados presentan una pérdida mediana de U\$S 71.000, x) De los casos llevados a juicio, en el 57% el defraudador se confesó culpable, el 20% fue declarado culpable, el 13% se trató de trámites que no continuaron, el 2% fue declarado inocente y el 8% corresponde a otras resoluciones, y) Sólo en el 23% de los casos se entablaron demandas civiles. En el 40% de ellas se falló a favor de la víctima, y en otro 40% se concluyó con un acuerdo de las partes y z) En el 58,1% de los casos no se recuperó nada de lo defraudado, mientras que en el 12,5% de los casos se recuperó entre el 1% y el 25%.

El Barómetro Global de la Corrupción que confecciona la organización Transparency International, a partir de datos relevados sobre 162.136 adultos de 119 países, incluye en su edición a enero de 2017 algunos indicadores que pueden ser relevantes para el presente trabajo:

- El 53% de los gobiernos hace poco contra la corrupción
- 1 de cada 3 encuestados manifiesta que los miembros del gobierno y del parlamento son muy o totalmente corruptos
- 1 de cada 5 víctimas de soborno denuncia el hecho
- 1 de cada 6 encuestados abonó algún soborno
- 2 de cada 5 personas que denuncian sufren represalias
- En el 30% de los casos las personas no denuncian por miedo a las represalias.

En la encuesta denominada “Encuesta global sobre Delitos Económicos 2016. Capítulo Argentino” confeccionada por la firma de auditoría P:W.C encontramos datos obtenidos sobre 6337 personas y casi 115 países. Incluyen la participación de 80 empresas argentinas. Algunos datos significativos son los siguientes:

- Argentina se mantiene como en años anteriores dentro de los 10 países que proporcionalmente mayor cantidad de delitos económicos reportaron. Es el más atacado en América Latina.
- La malversación de activos fue el delito mas frecuente
- Auge de los delitos informáticos que pasaron ser el segundo tipo de fraude más reportado con el 33%. En el año 2011 era del 8% y en 2014 del 21%
- El fraude en las compras y contrataciones constituye el tercer tipo de fraude.
- A 1 de cada 5 encuestados le solicitaron una coima, y la misma proporción admitió haber perdido un negocio por no haber pagado un soborno.
- El 43% de la empresas que reportaron fraudes sufrieron un impacto financiero superior a los U\$S 100.000.
- El perpetrador interno representa el 59% de los casos.
- En muchos casos los auditores internos desconocían si se había producido un fraude en los últimos 24 meses.
- Argentina se encuentra en los 10 países que menor intensidad han volcado hacia la tarea de evaluación del riesgo.

La firma de auditoría KPMG a través de su departamento de Forensic Services realiza una encuesta sobre fraude corporativo. La última publicada corresponde al año 2016.

Algunos de los datos que expone son los siguientes:

4 de cada 10 encuestados manifiestan que en sus compañías existió algún hecho de fraude durante los últimos dos años. 70% aseguró que se presentó más de un caso.

La malversación de activos fue el fraude más frecuente con un 52% de las respuestas. La pérdida promedio fue de U\$S 50.000

El tipo de fraude menos habitual fue el de la manipulación de los estados financieros con sólo el 3% de las respuestas pero con mayor nivel económico de daño promedio, U\$S 100.000.

Ventas y Operaciones son los sectores más involucrados en los fraudes con el 21% y el 18% de las respuestas, respectivamente. El hecho más frecuente dentro de estos sectores fue el soborno.

El perfil del defraudador típico es un empleado del sexo masculino que actúa en forma solitaria, y que tiene una antigüedad promedio en la compañía de entre 3 y 5 años. El defraudador más frecuente tiene entre 24 y 40 años, mientras que el más costoso fluctúa entre 41 y 55 años y mayor antigüedad en la compañía.

El 6% de los fraudes fue cometido por la alta gerencia y el daño económico alcanzó entre U\$S 100.000 y U\$S 500.000 por cada caso. El 35% de los casos fue cometido por el nivel operativo, y en este caso el impacto promedio fue de aproximadamente U\$S 10.000.

El 31% de los fraudes se detectó un año o más después de haberse cometido. Cuando más tiempo se tardó en detectar, mayor fue el impacto económico.

Las principales causas de la existencia de fraude, según los encuestados, consistieron en la falta de controles internos y la debilidad en la cultura ética de la compañía. Así respondieron el 41% y el 31% respectivamente.

También es importante señalar que el 46% de los encuestados dijo que además de las pérdidas económicas, los fraudes produjeron daños a la marca de la compañía, mientras que el 28% manifestó que los daños afectaron la moral del personal.

Eurojust, es el órgano de la Unión Europea encargado de aumentar la eficacia de las autoridades nacionales en la investigación y persecución de la cooperación judicial entre los Estados miembros de la Unión Europea, cuando se trata de formas graves de delincuencia organizada y transfronteriza, fue creado en el año 2002.

En el Anual Report 2016 expone que los casos más frecuentes que ha debido tratar corresponden al concepto de fraude, correspondiente a 654 sobre un total de 1808. El segundo tipo de delito en frecuencia fue el lavado de activo con un total de 295 casos, demostrando una vez más, que los delitos económicos, tal como vengo desarrollando en este trabajo, son los que mayor incidencia tienen en la actualidad, aún cuando otros resulten más violentos y dañinos para la sociedad.

No hay que dejar de tener en cuenta que como toda encuesta muestra un universo específico en un momento determinado y bajo la mirada de ciertos involucrados. Si bien los datos terminan siendo números perfectamente relacionables matemáticamente para obtener los porcentajes señalados, la carga de subjetividad se encuentra presente en casi toda la labor. Algunas restricciones son comunes a casi todas las encuestas, mientras que otras son propias de cada una. En el caso de la encuesta de ACFE, esto último se da en virtud de que

los casos son fruto de la experiencia mayoritaria de los examinadores de fraudes. Y por lo tanto es de suponer que los resultados deben tener algún tipo de sesgo relacionado con las zonas geográficas donde se encuentran un mayor número de ellos. Se podría deducir que en aquellas jurisdicciones donde existe un mayor número de profesionales especializados en las funciones de control, también es probable que los casos se produzcan en menor cantidad que en los lugares donde existe mayor desconocimiento en la materia. Sin embargo estos últimos serán menos considerados en la encuesta al existir menos encuestados posibles. Algunos de los problemas comunes a todas las encuestas surgen como consecuencia de que muchos de las respuestas requeridas surgen de opiniones personales o percepciones de los consultados, o bien no existe ninguna forma de probar que sus dichos responden a los datos objetivos de los casos descriptos. Resulta casi sospechoso que se pueda medir con cierto grado de razonabilidad el monto del perjuicio generado por cada caso de fraude, en especial cuando se llevan a cabo a través de largos períodos y/o mediante maniobras complejas. Asimismo, en los valores considerados, no se incluye el costo de los efectos indirectos que generan los fraudes sobre diversos aspectos del negocio. Tampoco se pondera el grado de control externo que existe en cada región o país, la cultura del lugar de los hechos ni las posibles sanciones a que se ven expuestos los defraudadores en caso de ser localizados. Estos factores juegan un papel importante a la hora de tomar la decisión de cometer un fraude, y por lo tanto representan uno de los condicionantes que pueden afectar la homogeneidad de las cifras expuestas en la encuesta por cada región.

5) Los sistemas procesales penales

Resulta muy importante describir los diferentes sistemas procesales penales por varias razones. En preciso conocer cuáles son los objetivos y las premisas en que se basan los sistemas procesales en los que habrá de desarrollar su labor el Contador Público que decida trabajar para el fuero penal. Y también es importante tener en claro cuáles son los aspectos más sencillos y aquellos de mayor complejidad y/o riesgo, en virtud de lo que mencionaba con anterioridad en cuanto a que se trata del terreno que necesariamente habrá de pisar el profesional contable cuando actúe en una causa criminal.

Los sistemas procesales penales constituyen la base reglamentaria sobre la cual deben asentarse los procedimientos que permitan a los jueces llegar a dictar una sentencia en condiciones de suficiente garantía, en especial para quien pueda ser motivo de una sanción penal. Para que los jueces estén en condiciones de cumplir su función dentro de un marco

de respeto por los involucrados, tanto individuales como colectivos, existen diversas formas de organizar el sistema procesal penal.

Se discute en forma habitual la forma en los Estados deberían llevar adelante una política tendiente a controlar el crimen en sus comunidades, y ello no está exento de factores tanto jurídicos como sociales e ideológicos. Posiblemente sea esta característica compleja que le otorga la interrelación de visiones, la que hace muy dificultoso realizar modificaciones sustanciales y de fondo que permitan adecuar el sistema judicial a las necesidades de los ciudadanos y de las sociedades en su conjunto.

Tengamos presente que la justicia penal, en mayor grado aún que otras jurisdicciones, persigue un doble rol. Por un lado el principal, es decir, el de resolver cuestiones donde se encuentran involucradas personas. En este aspecto trata de dilucidar la existencia de un posible delito y decidir acerca de las responsabilidades de los acusados. Pero al mismo tiempo, el sistema penal posee un rol activo en cuanto a lograr niveles razonables de convivencia entre las personas, discriminando entre aquellos que cumplen con la ley y quienes no lo hacen, y sancionando a éstos últimos.

Por lo tanto, toda participación dentro de las actuaciones que se desarrollan durante los procesos penales, deben ser entendidas en ese sentido individual y global. Y quienes deberían intervenir activamente, cuando se trata de hechos que poseen relación con los temas económicos, financieros o patrimoniales, son los Contadores Públicos.

A lo largo del tiempo se han intentado diferentes fórmulas, las cuales han sido clasificadas, por lo menos en tres categorías, los sistemas inquisitivos, acusatorios y mixtos o inquisitivos reformados. En realidad, al igual que cuando describimos modelos contables, podemos hacerlo sobre la base de sistemas puros o de sistemas preponderantes pero con variantes. Es improbable encontrar en la actualidad sistemas inquisitivos puros, es decir que contemplen todas las durezas tradicionales. Pero tampoco es sencillo dar con sistemas acusatorios totalmente amplios y con la totalidad de las garantías que se espera de los mismos.

En casi toda América Latina ha persistido durante las últimas décadas una gran discusión en todo al funcionamiento de la justicia penal, a partir de la idea generalizada acerca de que los resultados que se vienen obteniendo con su aplicación no resultan satisfactorios, o pueden catalogarse como son bastante pobres. Estos sistemas se encuentran en crisis casi permanentes, derivadas no solamente de la escasez de recursos sino de la forma intrínseca en que se encuentran diseñados.

Vale recordar que el sistema que se utiliza no es propio sino que ha sido el rezago de una cultura hispánica arraigada durante siglos en nuestros territorios, que ha trascendido a la época colonial y se ha extendido durante cientos de años. Maquillajes parciales a lo largo del tiempo apenas han logrado esconder un poco los problemas que los sistemas penales tienen en la actualidad.

No es exagerado asegurar, porque así lo plantean gran parte de los autores, que el sistema tradicional es rígido, lento y burocrático, y por tales razones resulta ineficiente en sus resultados. Como consecuencia de todo ello, no sólo no puede garantizar una adecuada cuota de justicia a los habitantes, sino que suele convertirse en significativamente injusto. Y lo es fundamentalmente por dos razones. No respeta suficientemente los derechos humanos que están definidos en la actualidad, y tampoco contempla las elementales necesidades sociales que se esperan de su actuación.

En términos generales, no se hace cargo de cuestiones tan importantes como: 1) Absorber todos los casos que ingresan a los procesos penales, 2) Resolver los conflictos sociales graves por encima de los casos comunes y de menor complejidad, 3) Resolver en el tiempo adecuado los delitos que tienen por involucrados a los funcionarios públicos y los delitos contra la administración pública, 4) Atacar certeramente los delitos que se producen a partir de sistemas complejos de criminalidad económica, y de aquellos que se desarrollan a través de medios informáticos, 5) Generar soluciones alternativas para la resolución de los conflictos y la determinación de la sanción, 6) Compensar los intereses de quienes han sido dañados por los delitos.

Como el tema del presente trabajo se centra en las cuestiones contables y no en el derecho, sólo mencionaré que el mentado sistema acusatorio al que me refiero no es un invento moderno, ni una forma novedosa de llevar adelante procesos penales. En todo caso, se trata de una metodología que regresa a nuestro planeta luego de algunos siglos de oscurantismo en el aspecto procesal.

Durante la antigüedad en civilizaciones desarrolladas como las de Roma o Grecia, y hasta mucho tiempo después, los procesos controversiales, transitaban por un camino donde cada una de las litigantes tenía la posibilidad de dar a conocer sus posiciones de manera pública, amplia y directa, y cuya conclusión consistía en un fallo acerca de la existencia de culpa o no, y todo caso de la sanción correspondiente. Podemos pensar por ejemplo en *El Mercader de Venecia*, la obra de William Shakespeare cuando se desarrolla el juicio presidido por el Duque de Venecia donde Shyloc reclama por la deuda de Antonio.

Más adelante, merced al auge y preponderancia de la Iglesia Católica, y la existencia de un sistema basado en valores religiosos por encima de los terrenales, políticos o sociales, llegó el turno de procesos penales más autoritarios. Fue el turno de la Inquisición. Originalmente pensada para ciertos delitos contra el orden y el pensamiento religioso, pero extendido luego, bajo diversas formas, a la sociedad en general.

Desde aproximadamente mediados del siglo pasado, podría decirse a partir de la culminación de la segunda guerra mundial, comenzó un proceso de revisión del funcionamiento de los sistemas penales en gran parte del mundo.

Las condiciones que se pusieron de relieve para que prosperara esta corriente estuvieron relacionadas con varios elementos propios del desarrollo social y político de la época.

En este sentido, uno de los factores que influyó notoriamente fue el de los movimientos de derechos humanos, quienes proponen que toda persona tiene derecho a tener un juicio justo, en todo sentido.

Otro elemento disparador fue el avance sobre la medición de los efectos que producen las actividades públicas y su impacto sobre la población. A partir de establecer que los sistemas judiciales no brindaban ni seguridad a los ciudadanos, ni garantía de que los juicios llegaran a los resultados esperados y por el camino correcto, se comenzó a pensar en la necesidad de revisar y evaluar críticamente el funcionamiento del sistema penal.

El avance de las técnicas sobre administración e informática, así como las normas relacionadas con el funcionamiento del estado, derivaron en la necesidad de emprender también un proceso de modernización en el sistema judicial.

La existencia de gobiernos democráticos cada vez más consolidados en la región constituye una base importante en América Latina para poder encarar reformas que contemplen más abarcativamente las ideas políticas de los gobernantes y las aspiraciones de los ciudadanos. Recordemos que los sistemas procesales deberían contemplar un conjunto de derechos tales, como la tutela judicial, la presunción de inocencia, el debido proceso y el derecho de defensa, al mismo tiempo que ciertos principios tales como la instancia plural, la publicidad, el juez natural y el “non bis in idem” o sea que ninguna persona no puede ser procesada dos veces por el mismo delito.

Según el informe del Sistema Nacional de Estadísticas Judiciales 2016, en nuestro país el 52% de las jurisdicciones tienen un sistema procesal acusatorio en funcionamiento, en tanto, el 48% de las provincias declara que está en funcionamiento un sistema mixto (es decir, con componentes acusatorios y con componentes inquisitivos).

a) Características de los sistemas procesales inquisitivos

Se trata de procesos donde las actuaciones se desarrollan casi en su totalidad en forma escrita, donde muchos de los pasos pueden ser de carácter secreto. Por lo menos no están disponibles para el conocimiento de personas ajenas a la causa.

Quizás habría que realizar un comentario adicional acerca del párrafo anterior, ya que ese supuesto secreto resulta hoy vulnerado con habitualidad a través de la difusión que de las causas se realiza a través de los medios de prensa. Sin embargo, esto último lejos de darle un conocimiento público adecuado al proceso, suele ser utilizado por las partes, o por la propia justicia, como forma de obtener algún resultado sesgado. Distante se encuentra de tratarse de una clara y transparente acción de publicidad de los actos.

Los procesos inquisitivos giran casi en su totalidad en torno a los jueces. Magistrados que intervienen en todas las etapas y, muchas veces incluso el mismo juez a lo largo de todo el proceso. Si bien existen niveles de revisión de los fallos, el juzgamiento inicial es fundamental ya que de él se derivan consecuencias directas para los imputados, y por lo tanto es necesario que éstos últimos cuenten con las mayores garantías procesales.

Estos imputados poseen un conjunto limitado de recursos frente a los sistemas inquisitivos, ya que su actuación se encuentra siempre condicionada a los designios del magistrado y a códigos procesales diseñados bajo esa concepción. Será el juez quién impulse la causa y fije los términos acerca de las cuestiones a considerar. Eso no quiere decir que no se tenga en cuenta el derecho constitucional de defensa del acusado, sino que este derecho no puede ser ejercido en plenitud de acuerdo con los estándares internacionales que se han venido desarrollando.

Podría sintetizarse diciendo que se trata de sistemas donde tiene preponderancia lo escrito, el secreto de las actuaciones, la verdad sólo en el expediente, una inexistente o mínima diferenciación de los roles entre quienes investigan y quienes juzgan y una participación restringida de los imputados que actúan como auxiliares de la justicia.

b) Características de los sistemas procesales acusatorios

Para algunos autores entre los que se encuentra (Duce, 2014), ratificando los comentarios previos sobre el sistema inquisitivo, se han concebido una serie de sucesos políticos a lo largo de la última porción del siglo 20, caracterizados, entre otras cuestiones, por la auge de una evaluación crítica del accionar de los sistemas procesales, ya que con los mismos no parecía conseguirse ninguno de los resultados esperables. Ni la mayor garantía por parte de

los ciudadanos en cuanto a sus derechos básicos, ni la eficiencia en el desarrollo de los procesos.

También debe destacarse que la existencia de procesos de democratización de carácter permanente que sucedieron a regímenes totalitarios, permitieron contar con el marco necesario y el tiempo suficiente para promover los cambios que se adaptaran a nuevos sistemas de convivencia.

Como señalo en otros tramos de este trabajo, el desarrollo de los derechos humanos desde la etapa declarativa a la efectiva incorporación a la vida de las comunidades, introdujo nuevos conceptos a considerar en forma permanente.

Las reformas procesales que han derivado en distintos códigos procesales penales de carácter acusatorio, se han concentrado en tratar de llevar al campo operativo las mejores prácticas judiciales según los estándares actuales.

En ese sentido han considerado la introducción de los juicios orales, públicos y contradictorios, tal cual lo exigen los principios de la oralidad que reemplaza al expediente y al esquema escrito.

Han determinado la discriminación de las funciones que corresponden a la actividad de investigación de las de la acusación y de las que debe llevar adelante quien juzga el resultado de los hechos y del juicio. Incorpora la Ministerio Público como acusador, a los jueces de garantías para controlar el proceso investigativo y a los tribunales orales para decidir sobre el juicio.

El proceso penal pasa a dividirse en tres etapas perfectamente diferenciadas:

a) Una en la que se desarrolla la investigación, b) Otra que suele denominarse intermedia y por último c) el juicio propiamente dicho.

En la primera a través del Ministerio Público y de los organismos de investigación, por ejemplo la policía, se acumula información, siempre bajo la vigilancia o el control judicial. En este caso el Magistrado que ejerce el control es ajeno a la investigación. El objetivo en este caso consiste en tratar de comprobar a través de diversos pasos procesales, si ha existido un hecho que puede calificarse de delito y debe ser juzgado. La tarea incluye la individualización de los autores, en sus diversas calidades, calificar el daño acontecido, establecer la situación de cada uno de los imputados, los motivos que llevaron a la comisión del delito

En la segunda se lleva a cabo el cierre del proceso de investigación, la evaluación del mismo y la preparación para el juicio oral. Se desarrolla a partir del momento en que el Fiscal que representa al Ministerio Público entiende que existen elementos que permiten

llevar adelante la acción. Se definirá también en esta etapa si existe la posibilidad de emplear procedimientos alternativos al juicio pleno, es decir la apertura del juicio a prueba, conocido como “probation”. También deberá evaluar si los criterios de oportunidad ameritan la apertura de un juicio. Complementariamente, el Magistrado podrá prescindir de pruebas que considere superfluas, inconducentes, repetidas, o fuera de lugar, todo ello con el objeto de ordenar el futuro juicio.

En la tercera se desarrollan las audiencias donde se enfrentan el acusado y el acusador, en forma oral y pública, a través del examen y el contraexamen de las pruebas. Los interrogatorios y contrainterrogatorios a los testigos y peritos se llevan a cabo para ser confrontados con las pruebas recolectadas. Culminada la época de los debates, y producido el pedido de pena que lleva adelante el fiscal, el tribunal, o un conjunto de jurados, deben llegar a una sentencia. Se plantean entonces, tres características fundamentales del proceso penal acusatorio. La oralidad, la publicidad y la contradicción. Todas reunidas en un debate abierto y de cara a la sociedad.

La inmediación entre los jueces y las partes, cara a cara durante los debates es una de los valores sobre los que se basa este tipo de sistemas. Se aleja de la fría letra de los expedientes para permitir que los magistrados perciban en forma directa los dichos, los gestos y las actitudes.

Los procesos penales dentro del sistema acusatorio avanzan también hacia la resolución de los conflictos considerando la existencia de caminos alternativos al juicio propiamente dicho. Si bien alguno de los procedimientos puede incluirse también en otros sistemas, dentro del acusatorio alcanzan su máxima expresión.

c) Situación en la República Argentina

En nuestro país conviven dos regímenes en cuanto a las normas relacionadas con el derecho penal. Una es la ley que determina cuáles son los delitos y sus penas, es decir el Código Penal. Este de carácter nacional ya que tanto el art.108 de la Constitución Nacional de 1853, como el mismo artículo en su numeración actual, 126, determina que *“Las provincias no ejercen el poder delegado de la Nación. No pueden..... dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería.....”*

Paralelamente, no existe tal restricción para la aprobación de Códigos Procesales en materia penal. Es por esto último, que los procesos penales son diferentes en cada provincia y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Como consecuencia de ello, también difieren actualmente los sistemas establecidos en cada Código Procesal, conviviendo el inquisitivo,

el acusatorio y el mixto, y variantes de ellos. Sin perjuicio de que esta haya sido la situación bajo la interpretación literal de la Constitución Nacional, existen otras posiciones, como (Maier, 2016) que consideran que deberían y podrían existir normas de orden nacional que permitieran un ordenamiento de los actos y una mayor igualdad ante la ley para todos los ciudadanos.

Actualmente en nuestro país puede decirse que se utiliza el sistema denominado mixto para la justicia nacional, aún cuando la tendencia internacional, y también interna dados los antecedentes legales y operativos, es orientarlo hacia el formato acusatorio.

Se dice que el sistema actual en nuestro país es mixto, entre otras cosas, porque si bien se establece en los artículos 5, 65, 188, 195 del Código Procesal Penal que el titular de la acción es el Fiscal, durante el sumario el juez de instrucción mantiene gran poder, ya que puede realizar la investigación sin intervención del Fiscal, aún ante un pedido de éste último para delegársela. Puede reasumirla y eventualmente volver a delegarla, puede convocar al imputado, interrogarlo, procesarlo e incluso en algunos casos, elevar a juicio sin que esa sea la opinión del Ministerio Público Fiscal, además de que durante el sumario también la defensa tiene limitada intervención.

La característica de mixto está determinada tanto porque cada etapa se desarrolla bajo un modelo distinto, como porque dentro de cada una de las etapas pueden coexistir ingredientes dispares, tal como ocurre en la actualidad con el CPP establecido por Ley 23.984 de 1991. Durante la instrucción el procedimiento es más semejante al proceso inquisitivo, mientras que durante el juicio el proceso tiende a un formato acusatorio. Por otra parte, aún durante la etapa de instrucción se presentan casos donde existe una mayor distribución de las actividades entre el Ministerio Público Fiscal y otros donde el peso de la investigación queda en cabeza del Juez. Estas alternativas son las que no permiten catalogar al sistema como inquisitivo, pero tampoco como acusatorio.

Algunas provincias como por ejemplo, Santa Fé, La Pampa, Córdoba, Santiago del Estero, Chaco, Salta, Jujuy, Chubut, Neuquén, San Juan, San Luis, Rio Negro, la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires han dictado Códigos Procesales con características propias del sistema acusatorio.

En América Latina, a lo largo de las últimas dos décadas, y en mayor o menor medida, algunos países como México, República Dominicana, El Salvador, Guatemala, Costa Rica, Honduras, Venezuela, Ecuador, Colombia, Perú, Chile, Paraguay y Uruguay han ido modificando sus códigos procesales, de manera que en el actualidad contemplan fundamentalmente los principios del sistema acusatorio.

En síntesis, el procedimiento establecido por el CPP en uso en nuestro país, permite dar al proceso penal un sentido acusatorio, pero aún limitado, dada la amplitud del margen de decisiones que permanecen a cargo del juez de instrucción. Su principal valor está dado por el avance que ha producido con respecto al anterior sistema plenamente inquisitivo, y la posibilidad que genera de continuar avanzando en la senda que permita llegar a un sistema acusatorio pleno.

Como ya vimos, puede afirmarse que el pensamiento jurídico y social ha avanzado hacia un modelo que subdivide el proceso en varios actores diferentes, entendiendo que tal circunstancia permite alcanzar mayores niveles de objetividad en las decisiones.

Es decir, hemos pasado por diferentes opciones. Antiguamente por un sistema en que el Juez entendía en todo el proceso, de su inicio hasta la sentencia. Luego se avanzó hacia un proceso que separa la etapa de instrucción o investigación de la etapa del juicio propiamente dicho, de modo de contar con opiniones diferentes en cada etapa. A continuación se incorporó a la etapa del juicio el carácter de oral y público, de modo de agilizar su desarrollo y hacerlo lo más transparente posible de cara a la sociedad. Luego se estableció una mayor participación de los fiscales en los procesos de instrucción, la que si bien puede resultar limitada cuando el juez toma el caso para sí, en muchas ocasiones queda a cargo del fiscal. Y por último estaríamos definiendo un sistema en el cual toda la instrucción queda en manos del fiscal, y al mismo tiempo, los procedimientos se oralizan evitando las grandes pérdidas de tiempo que ocasiona la discusión epistolar.

No puede soslayarse en este desarrollo el texto de la Constitución Nacional en su artículo 18, que es donde establecen las garantías de los habitantes respecto de las imputaciones penales, y el artículo 75 inciso 22 a través del cual se incorpora un conjunto de pactos internacionales sobre derechos humanos que definen el horizonte que debe plantearse desde las actividades del Estado.

La reforma procesal instrumentada mediante la Ley 27.063 del 4/12/14, aún cuando luego fue suspendida en su aplicación, y ahora reactivada mediante el dictado de la Ley 27.482 de diciembre de 2018 constituye un avance sustancial hacia la implementación de un sistema procesal penal de características acusatorio.

Este tipo de modificaciones profundas del régimen tradicional, requiere a veces de muchos años para su efectiva implementación. De hecho en nuestro país puede decirse que dio inicio en 1999 cuando se comenzó a abandonar el sistema plenamente inquisitivo y perdura hasta nuestros días.

Cualquier reforma deberá ser implementada en forma escalonada, seguramente abarcando jurisdicciones del territorio en cada tramo y parte de la justicia y/o de los delitos en cada intento. Es prácticamente imposible realizar un cambio total y absoluto en todos los ámbitos en forma simultánea.

Esto tiene sus ventajas en cuanto a lograr períodos de adaptación que permitan utilizar en forma eficiente el sistema que se implementa, pero también tienen algunas desventajas. Principalmente, debido a que obliga a mantener vigentes dos sistemas simultáneamente, lo que conspira contra la igualdad frente a la ley para todos los habitantes, e implica la necesidad de contar en muchos casos con una duplicación de estructuras. Sin embargo, seguramente se efectuará de este modo.

Las modificaciones al CPPN, que ya fueron aprobadas en Diciembre de 2018 deberán esperar para que su implementación efectivamente se produzca. Para ello será preciso que se realicen las inversiones económicas necesarias y se adapten los sistemas judiciales hoy vigentes. No cabe duda que ambas circunstancias son de carácter complejo, demandarán un gran esfuerzo y estarán sujetas a una infinidad de tensiones.

Para que el nuevo sistema se encuentre en marcha, lo que ocurrirá aparentemente en forma sucesiva a lo largo del país en un lapso de varios años, será preciso también que se capaciten y adapten todos los agentes del sistema. Entre ellos los Contadores Públicos. Por lo tanto, los Contadores Públicos deberán estar atentos para poder trabajar dentro de dos formatos que poseen características de intervención diferentes. Por ejemplo, mientras que deberán escribir bien en uno, deberán hablar bien en el otro. Y todos sabemos que no es lo mismo volcar las ideas por escrito que verbalizarlas con entusiasmo.

6) Medios de Prueba

Si nos remitimos como ejemplo al texto de la Ley 27.063 que como ya mencioné incorporó el nuevo Código Procesal Penal, encontraremos que los medios de prueba son casi semejantes a los descriptos por el anterior código.

Ello en principio es bastante razonable considerando que las actividades tendientes a brindar conocimiento de los hechos, y eventualmente convertirse en pruebas, son las que a criterio de cualquier persona podrían llevarse a cabo, aún sin la existencia de una norma legal.

Podemos distinguir entre:

- a) **Testimonios.** Presentaciones personales de testigos de los hechos o quienes pueden tener datos sobre las circunstancias en que se llevaron a cabo o sus antecedentes.

- b) **Intervenciones directas sobre cosas o lugares.** Inspecciones, allanamientos, órdenes de presentación y de secuestro, escuchas telefónicas, intervención de correspondencia.
- c) **Participación de expertos.** Peritos en cada materia, informes de organismos especializados
- d) **Medios diversos.** Por ejemplo careos entre los presuntos involucrados, reconstrucción del hecho o ruedas de reconocimiento

Es de hacer notar que no se define como un medio de prueba específico lo que podría denominarse la prueba informativa. En diversas ocasiones la forma de establecer la existencia de un hecho o por lo menos de algún dato relacionado con el mismo, consiste en efectuar consultar a organismos privados y/o públicos. Las respuestas que tales organismos constituyen a veces valiosas informaciones que no se obtienen por ninguno de los medios detallados en el Código Procesal Penal, anterior y/o actual sin implementar, pero que siempre han tenido pleno valor dentro del expediente judicial y del juicio oral y público. Un ejemplo muy conocido se presenta cuando los magistrados solicitan a una empresa de telefonía que indique donde fue utilizado un teléfono celular en un momento determinado, o a un registro público los datos acerca de los bienes de una persona.

7) Desarrollo de los debates

El debate es dirigido por el presidente del tribunal, tal como prescribe el art.375 del CPP. A principios del debate se plantearán y resolverán todas las materias relacionadas con planteos realizados por las partes en razón de competencia, nulidades, unión y separación de juicios, entre otros asuntos que se incluyen en los art.376 y 377, que tratan sobre cuestiones preliminares.

A continuación se presentarán las declaraciones del imputado o de los imputados si son varios, para lo cual el presidente puede disponer alejar de la sala a quienes no declaren, retornando todos nuevamente a la sala una vez concluidas las declaraciones, de acuerdo con las condiciones establecidas en el art. 379 del CPP. Sin perjuicio de esta primera declaración, el o los imputados podrán realizar todas las declaraciones que consideren oportunas, siempre que se refieran a su defensa según el art. 380 del CPP.

El siguiente paso es el previsto desde el art. 382 hasta el art. 392 del CPP y consiste en la recepción de las pruebas que fueron recolectadas, como así también la lectura de declaraciones testimoniales, los interrogatorios, el aporte de nuevas pruebas y la lectura de documentos y actas entre otras actividades.

Una vez concluida la etapa de la recepción de las pruebas se pasa a la discusión final prevista en el art. 393 del CPP. Esta fase corresponde a la presentación de los alegatos por cada una de las partes, de acuerdo con los tiempos y las condiciones que imponga el presidente del tribunal. Culmina con la solicitud a los imputados acerca de si tienen algo más para declarar, tras lo cual se cierra el debate.

De acuerdo con el art.394, el secretario deberá levantar un acta del debate bajo pena de nulidad. Según el art.395 del CPP también podrá ordenarse la grabación o la versión taquigráfica, total o parcial, del debate.

Por último, y como consecuencia de todo lo actuado, deberá pronunciarse dictando una sentencia, o bien podrá reabrir el debate si considera que existe la necesidad de incorporar nuevas pruebas, lo que podemos observar en los art.396 y 397 del CPP

Es en esta etapa del debate donde el profesional contable que actúa aportando su conocimiento experto debe presentarse a declarar públicamente, considerando los aspectos de la oralidad ya detallados anteriormente. Debe conocer las particularidades de este tramo del proceso judicial, ya que tiene que estar preparado para enfrentar las situaciones que se presenten durante su exposición. Tiene que estar al tanto de las obligaciones que asume, pero también de los derechos que le asisten. Esto último, debido a que pueden presentarse escenarios complejos y/o poco “amigables”, y es preciso que el profesional pueda responder a ellos utilizando las herramientas jurídicas que se encuentran previstas.

8) El conocimiento jurídico y otras disciplinas

En cualquier tipo de proceso, es necesario tener presente que el desarrollo de una investigación judicial comprende dos aspectos complementarios. Por un lado los términos jurídicos que definen la posibilidad de existencia de un delito y la forma de abordarlo, investigarlo y fundamentalmente, probarlo.

En este sentido, las leyes penales y procesales penales son el centro de estudio y abordaje de cualquier causa de carácter penal, y sus reglas deben ser seguidas fielmente, siempre con las diferentes interpretaciones a que den lugar, dentro de un amplio abanico de pensamiento que convive en el derecho.

Pero todo ello puede no ser suficiente, es habitual que el magistrado o el investigador deban recurrir a los conocimientos técnicos, a la experticia y a la formación profesional de quienes están en condiciones de aplicar su ciencia particular al esclarecimiento de las situaciones que se presentan en torno a la causa. Entre estos profesionales expertos interesa mencionar en esta oportunidad a los Contadores Públicos.

En aquellas causas donde las cuestiones a dilucidar incluyen operaciones relacionadas con el patrimonio o las finanzas de una persona o una entidad, rara vez está al alcance de los magistrados establecer con precisión el origen, las causas, el desarrollo y el resultado de las acciones que deben ser investigadas. El auxilio de los profesionales en ciencias económicas resulta de vital importancia en tales casos, y muchas veces son los dictámenes de éstos últimos los que permiten al magistrado probar con suficiente grado de razonabilidad los hechos acontecidos.

Sin perjuicio de que este último concepto se verá mejor enfocado con el avance del presente trabajo, no deja de ser oportuno anticipar aquí que el Contador Público realiza una función que ha resultado menos reconocida por la justicia, a través del tiempo, que la labor de otras disciplinas como por ejemplo la medicina. Posiblemente ello se deba a diversos motivos entre los que puedo plantear en este momento el que surge como fruto de la relevancia social de las actividades médicas y la existencia de principios científicos que dan exactitud o aproximación semejante a ciertos resultados. También el hecho de que en general, cuando se trata de profesiones no contables que habitualmente auxilian a la magistratura, las intervenciones se producen en forma directa sobre los elementos de juicio. Es decir, el médico trabaja sobre el herido, o sobre el cadáver, o el químico sobre las muestras de sangre, o el calígrafo sobre una escritura realizada por alguna de las partes, o sea todos elementos primarios que están constituidos por los entes en sí mismos, personas humanas, o derivaciones físicas o instrumentales de ellas. Una excepción es el caso del estudio de las cuestiones psicológicas, ya que en tal circunstancia el profesional trabaja sobre aspectos intangibles tales como la personalidad o la conducta de los individuos, lo que lleva a un grado de aproximación y riesgo de otras características con respecto a la actividad médica general.

En cambio, los Contadores Públicos, en forma habitual, no informamos sobre hechos ciertos e incontrovertibles, sino sobre conductas, indicios y situaciones inusuales.

Asimismo, tampoco trabajamos directamente sobre los sucesos, sino que lo hacemos a través de elementos representativos de ellos. Nunca vemos lo que se compró ni lo que se vendió, tampoco lo que se pagó ni lo que se cobró, ni lo que se fabricó, ni lo que se guardó en los almacenes o se derivó hacia otro lugar. Tampoco vemos quién compró ni a quien le vendió el ente. Lo único que se encuentra al alcance del Contador Público son documentos que pretenden “representar” y dar cuenta de la existencia de las operaciones comerciales o personales y de sus participantes.

Estos contrastes entre la actividad de los Contadores Públicos y los profesionales de otras disciplinas es sustancial a la hora de comprender la diferencia que debe contemplarse tanto en lo que hace a la intervención de los profesionales contables como en cuanto a la emisión de sus informes en los procesos penales. También es un motivo de distinción cuando se trata de la interpretación y evaluación, que de los informes contables, deben hacer los magistrados.

Es preciso que el Contador Público que pretenda actuar en el contexto de la justicia penal, o bien acercarse de algún modo a las actividades preventivas en relación con esa jurisdicción, conozca los alcances del tipo de proceso en que se llevan a cabo tanto las investigaciones como así también los consecuentes juicios. Ello en virtud de que en cada caso deberá darle una impronta diferente a su labor, y seguramente deberá planificar y plantearse la participación con un alcance distinto y un perfil de actuación adecuado a cada sistema. Por ejemplo, en un sistema acusatorio tendrá que tener presente que deberá incluir necesariamente actuaciones basadas en las presentaciones orales, aún cuando tratándose de la disciplina contable seguramente seguirán estando presente los informes escritos.

9) Actuaciones previas al proceso judicial

Gran parte del trabajo de los Contadores Públicos se lleva a cabo dentro de organizaciones y sobre documentación que nunca habrá de llegar a ser motivo de litigio ni sumarse a una controversia judicial.

Es fácil advertir que la mayoría de los negocios y sobre todo de las conductas de las personas se plasma en el campo de la legalidad, de otro modo no sería posible alcanzar niveles ni siquiera mínimos de convivencia social.

Sin embargo, es también importante tener en cuenta, y basta para ello con considerar los datos de alguna de las encuestas detalladas previamente en el presente trabajo, que también está siempre latente un área de riesgo donde pueden aparecer, y lo hacen en muchos casos, casos de fraude y corrupción.

Como ya he señalado con anterioridad, no hay que olvidar que en muchos casos las actividades ilícitas se mezclan o funcionan paralelamente con las de carácter lícito. Es así que a veces cuesta discriminar unas y otras, y lo que a primera vista resulta cumplir con la ley puede ser cuestionado por su relación con las actividades que no lo hacen. Es decir, aun sobre aquellas que no parecen existir dudas acerca de su legalidad, se pueden irradiar las consecuencias y la desconfianza de las ilegales.

Es aquí donde más que nunca el Contador Público debe estar muy atento para no dejarse engañar por fachadas que no representan el verdadero objetivo que se oculta detrás de ellas. En este segmento de su actividad, el Contador Público actúa en diversos tipos de intervenciones, cada una de las cuales posee su propia dinámica, sus problemas, sus objetivos, y por lo tanto, demanda diferentes labores contables. Pero hay un hecho que resulta común a todas. Cualquiera de ellas puede ser motivo de un conflicto judicial y hay que anticipar los elementos contables preparatorios.

El Contador Público debería tener su mirada concentrada en la posibilidad de la ocurrencia de casos de fraude y corrupción, como un hecho natural de su actividad profesional. Sólo esta circunstancia es suficientemente importante ya que puede disminuir significativamente los factores de conflictividad, ya sea impidiendo los hechos no deseados, o bien tratándolos con rapidez y seguridad para resolverlos con el menor costo posible.

En muchos casos se presentan situaciones en las que no se llega a comprender que las mismas tienen consecuencias futuras sobre los procesos criminales. Es así que durante su desarrollo no se toma en consideración que deben ser realizadas de modo tal, que en una etapa judicial posterior puedan ser utilizadas como prueba de los hechos. Tanto puede tratarse de episodios donde la entidad pretenda demostrar haber sufrido un daño como consecuencia de una acción fraudulenta, como tener la necesidad de defenderse ante las acusaciones de terceros que la implican en hechos criminales. Un hecho muy común al respecto es el de pretender utilizar grabaciones o filmaciones realizadas en forma unilateral por la empresa, o interrogatorios efectuados a empleados de la entidad, como prueba judicial.

a) Actividad en torno al lavado de dinero

El lavado de dinero o lavado de activos y eventual financiamiento del terrorismo es uno de los factores que ha dado un gran impulso a la profusión de causas penales de raíz económica. El atentado contra las Torres Gemelas en el año 2001 en Nueva York, puede sindicarse como el punto de quiebre que disparó un conjunto de políticas propias de los EE.UU, pero también de repercusión mundial, e iniciaron con una fuerza nunca vista en el pasado un proceso de lucha contra los movimientos financieros internacionales utilizados para alimentar grupos terroristas. Por supuesto, en el mismo sentido, la tarea implementada abarcó también aquellos movimientos relacionados con otros delitos cuyo desarrollo se basa en la necesidad de movilizar volúmenes financieros a nivel internacional. De a poco, muchos de los hechos de criminalidad económica fueron incorporándose a esta persecución,

a punto tal de que en la actualidad se aplica a casi todos los delitos incluidos en ese capítulo.

Volviendo entonces al lavado de dinero, nuestro país ha tenido una conducta errática y difusa en cuanto a la forma de comportarse tanto normativamente como en la práctica, mientras que a nivel internacional se han desarrollado un conjunto de normativas en las que siempre se han visto involucrados los Contadores Públicos. Ya he mencionado con anterioridad al GAFI. Su expresión en Argentina ha sido la UIF (Unidad de Información Financiera), la que ha dictado normas específicas que alcanzan a los Contadores Públicos. Según el informe del GAFILAT denominado “Manual de Buenas Prácticas Y Esencias de una Legislación Modelo Para las Actividades y Profesiones No-Financieras Designadas” confeccionado por el Grupo de trabajo de capacitación y desarrollo en diciembre de 2011 en la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, la inclusión de ciertos profesionales debería entenderse en el marco de determinadas condiciones. El informe manifiesta:

“d) Profesiones Universitarias La inclusión de las profesiones universitarias (abogados, notarios, contadores públicos) en el régimen de prevención de lavado de fondos y financiamiento del terrorismo está basada en el desarrollo que sufrieron aquellas profesiones en las últimas décadas. Aparte de sus actividades clásicas como la defensa legal, el dar fe o el llevar balances asumieron cada vez más funciones de asesoramiento financiero y de servicios societarios. Las obligaciones que surgen de las recomendaciones del GAFI aplican a aquellas profesiones solamente siempre y cuando desempeñen actividades fuera de su perfil profesional clásico. La diferenciación entre las actividades “clásicas” y otras tareas es importante porque el desempeño de las funciones clásicas está protegido por el privilegio profesional que obstaculiza al cumplimiento de las obligaciones de ALA/CFT. Cada jurisdicción debería analizar el panorama de las actividades que se permiten a las profesiones universitarias por sus leyes profesionales y qué tareas realmente suelen desempeñarse. La normativa que incluya a las profesiones universitarias como sujetos obligados debería referir explícitamente a las profesiones en relación con las funciones que no corresponden al perfil clásico de la profesión. La definición puede tanto hacer referencia explícita a los abogados, notarios y contadores públicos como dirigirse a cualquier persona física o jurídica que desempeñe una de las actividades enumeradas en la Recomendación 12”.

Sin embargo la Ley 25.246 y sus modificaciones, impone en nuestro país condiciones absolutamente más genéricas que conllevan una carga de trabajo, responsabilidad y falta de

seguridad que ha perjudicado notoriamente el desarrollo de la labor profesional autónoma y libre. La Resolución 65/11 de la Unidad de Información Financiera, así como la Resolución 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, no resuelven la cuestión en este sentido

Lo mencionado, no implica en modo alguno pretender que los Contadores Públicos se alejen de la función de aportar su conocimiento a la lucha contra el lavado de dinero, la financiación del terrorismo, y en general puede decirse, contra la corrupción. Todo lo contrario, la intervención de los profesionales en Ciencias Económicas no es solamente razonable desde el punto de vista de su formación y conocimiento técnico, sino que la profesión como tal debe asumir un compromiso y un involucramiento en tales procesos. La tarea debe ser de tal profundidad que a mi entender no comienza en modo alguno al momento de actuar en el rol de profesional independiente, sino que debe comenzar durante la etapa de formación universitaria, de modo que quien alcance un título académico esté en condiciones tanto de desarrollar las labores propias de sus conocimientos científicos, y además esté imbuido de la idea de que debe ser un vehículo para contribuir al mejoramiento de las prácticas económicas de los agentes sociales. Y ello supone la necesidad de difundir adecuadamente tanto el conocimiento como otras capacidades que son propias del ser humano y que deben ser desarrolladas.

Una de las consecuencias de lo expuesto, es que el Contador Público, cuando actúa dentro de los roles previstos por las normas, no tenga presente exclusivamente el cumplimiento de los aspectos legales atinentes a su responsabilidad, sino que considere también las consecuencias legales y las capacidades probatorias de los actos que desarrolla tanto como la de los documentos observa y/o genera.

La auditoría o sindicatura de determinadas empresas, como así también las responsabilidades profesionales del desarrollo de su propia actividad, requieren del Contador Público de conocimiento y cuidado superior cuando se trata de temas relacionados con el lavado de activos.

Considerando que el lavado de activos constituye un delito penal, la actuación del Contador Público en el marco de esta actividad constituye una anticipación a la posible intervención en el campo judicial.

b) Actividad en torno al compliance

Lo que hoy conocemos como compliance se ha venido desarrollando a partir de la idea del cumplimiento de las normativas respecto de los aspectos que rodean el devenir de una

organización. Si bien no tiene una traducción en la que todos los involucrados concuerden, podría decirse que es común que se conozca como “cumplimiento”.

Se trata de un tema que ha su origen en el sistema anglo-sajón y que forma parte habitualmente de la bibliografía jurídica, siendo los profesionales de esa disciplina quienes más han desarrollado la temática, ya que se trata de procesos que están encontrando su rumbo, al menos en los ámbitos latinos, mediante la elaboración e implementación de normas legales.

Sin embargo, cuando se habla de cumplimiento es preciso advertir simultáneamente dos sectores. Por un lado, las normas, que son las que se espera deban ser cumplidas, y por el otro los procesos y las personas que llevan a cabo los mismos, que son quienes se espera que actúen dentro de los límites de la ley.

Por lo tanto, pensar que se trata de un campo exclusivamente legal es un error, y existe una gran posibilidad de que los Contadores Públicos se inserten en esta temática.

En nuestro país con la reciente sanción de la Ley 27.401 sobre Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, ha dado un gran paso en la necesidad de implementar procesos de compliance en las organizaciones.

Una de las herramientas que inexorablemente debe estar presente en la tarea de establecer la función de compliance es la de preparación de matrices de riesgo, el establecimiento y evaluación de los controles, y las auditorías. Y puede afirmarse que todos estos campos tratan sobre incumbencia propias del Contador Público y por lo tanto requiere de su participación activa.

Además, considerando que se trata del cumplimiento de normas, que de no ser acatadas pueden derivar en causas penales, no cabe duda que estamos frente a un proceso previo a la potencial actuación judicial.

Podría asociarse el compliance, al menos en alguna medida, a la conformación de una de las actividades que demanda lo que denominamos el Gobierno Corporativo. Si bien este es un concepto más amplio, no puede dejar de considerarse como uno de sus pilares, el cumplimiento de las normas legales como eje para una sana administración. Es por ello, que cuando se hace referencia al Gobierno Corporativo, también se está incluyendo la figura del Contador Público como una pieza de esa actividad.

Sobre la misma base se han emitido las normas ISO 19600 y 37001, la primera específicamente sobre compliance y la segunda relacionada con la gestión antisorborno.

Tales normas fueron interpretadas en cada país que las ha ido adoptando. Por ejemplo en el Perú, el Instituto Nacional de la Calidad (INACAL) a través de la Dirección de

Normalización con la denominación NTP-ISO 37001 del 4/4/2017 de la norma técnica peruana, adoptó la norma internacional en forma plena.

c) Actividad en torno al due-dillegence

Lo que se conoce como la debida diligencia, no es otra cosa que un proceso de investigación contable y jurídica basada en ciertos criterios de uso general, habitualmente relacionado con el necesario conocimiento de la condiciones de una entidad, ante la posibilidad de entablar una negociación por la que se habrá de hacer una inversión significativa.

La labor implica establecer los factores de riesgo a que se puede ver sometida una organización, de modo tal de establecer el modo en que pueden afectar en el futuro y considerar dichos datos durante las negociaciones.

Sin duda, alguno de los riesgos derivan de la falta de cumplimiento de normas legales, algunas de las cuales pueden ser por ejemplo, tributarias. Cuando no existe un estudio analítico serio de la situación, es probable que el inversor o comprador se encuentre en algún momento con dificultades cuyo costo y consecuencias deberá afrontar. Estos casos suelen concluir con litigios judiciales complejos, lo que podrán haber sido prevenidos de haber llevado a cabo el due-dilligence correspondiente.

Por lo tanto, la actividad del Contador Público en este campo también puede avizorarse como un prolegómeno a su posible intervención posterior en el terreno de las discusiones judiciales. Es por lo tanto una labor que debe estar comprometida con la necesidad de conformar en el momento adecuado los documentos necesarios para que luego puedan presentar como una prueba efectiva.

d) Actividad en torno a la auditoria financiera

Una posible definición de auditoría es la que propuso en 1973 la "American Accounting Association". Definía así a la auditoría en "A Statement of Basic Auditing Concepts":
Auditoría es un proceso sistemático,

- Para obtener y evaluar con objetividad las pruebas que sustenten aseveraciones sobre acciones y sucesos de naturaleza económica
- Con el fin de cerciorarse hasta qué grado existe correspondencia entre tales aseveraciones y los criterios establecidos, y
- Para comunicar los resultados a los usuarios interesados

Tradicionalmente se ha considerado que la auditoría financiera estaba alejada del concepto de fraude, al menos en cuanto a los objetivos perseguidos por esta actividad profesional. En este sentido los autores han sostenido que la labor de los auditores externos de información financiera, no tenían la función de detectar errores o irregularidades.

Sin embargo, aún en aquellas épocas, y a pesar de distintas interpretaciones al respecto, no quedaba duda de la función del auditor. Al respecto (Slosse, 1995) manifiesta,

“El auditor debe realizar una apreciación del riesgo potencial en cuanto a la posible existencia de errores o irregularidades. No debe olvidarse de dicho riesgo, en el sentido de que los errores o irregularidades pueden estar presentes en los estados contables, exteriorizándose en forma significativa. De acuerdo con esta apreciación el auditor debe precisar su tarea para proveer una razonable seguridad de detección de errores o irregularidades que puedan ser importantes o significativos para los estados contables”.

Tiempo después encontramos la NIA 240, vigente desde el año 2004 y que ya he mencionado con anterioridad. Dicha norma, emitida por IFAC, contempla la responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de Estados Financieros. Uno de los conceptos que plantea permanentemente es el del “escepticismo profesional”. Es decir, una actitud personal que incluye una disposición inquisitiva y un análisis crítico de los elementos de juicio. Cuando se menciona el término fraude en este contexto, el mismo no implica determinar los criterios jurídicos que involucra, ni las consecuencias que se derivarán en el campo judicial.

Sin embargo, la idea de “escepticismo profesional” resulta muy semejante con la actitud general que se plantea en el campo judicial cuando se trata de la investigación de un delito económico.

Para el auditor externo, su labor se trata de una visión enfocada a establecer el impacto sobre los estados financieros, independientemente de otras circunstancias que se habrán de originar como consecuencia de los hechos que constituyen errores o fraudes. Como puede advertirse, en ningún caso se hace mención a la posibilidad de ignorar este tipo de situaciones irregulares, sino todo lo contrario. Exige que se las investigue y aprecie en cuanto al riesgo que provocan, y deben ser consideradas a la hora de emitir el informe del auditor.

Por lo tanto, la función del auditor externo, aunque en la práctica parezca situarse a una gran distancia de la función profesional en el campo judicial, posee varios lazos de unión, tanto en relación con la materia sobre la cual se trabaja, como con respecto a lo que se busca y la actitud con que se lleva a cabo la tarea. Lo que cambia es el producto que se espera obtener y el objetivo con que habrá de utilizarse dicho producto.

e) Actividad en torno a la auditoría interna

La función de auditor interno ha sido largamente considerada dentro del desarrollo de la disciplina contable, aunque posiblemente no tanto desde la formación de los Contadores Públicos.

Para el Instituto de Auditores Internos de Argentina, la Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

La actividad de la auditoría interna es más amplia que la auditoría externa, tanto en el tipo de tareas que realiza como en los objetivos que puede perseguir. Incluso puede ser motivo de actuación de diferentes profesiones, además de la de Contador Público.

En este sentido, los auditores internos pueden derivar su función hacia el campo de la investigación, bajo ciertas condiciones, hacia la precaución o hacia la detección sistemática. Dada tal dispersión de tareas y/o temas involucrados, se presentan múltiples campos de trabajo dentro de la organización, y están involucrados todos los sectores operativos y técnicos, administrativos y gerenciales.

Aquí se pueden mencionar los avances que se fueron generando como resultado del informe “COSO” y sus diversas actualizaciones, tema sobre el que ya hice referencia anteriormente.

f) Actividad en torno a la auditoría forense

Posiblemente se trate de la actividad más directamente relacionada con los temas que integrarán las actividades judiciales de los Contadores Públicos. Hasta su nombre anticipa el grado de consonancia que posee, ya que la denominación de forense tiene un sentido preciso.

No voy a profundizar en esta oportunidad acerca de la auditoría o la contabilidad forense, ya que no es el motivo central de este trabajo, razón por la cual solo presentaré, como lo vengo haciendo con otras actividades de los Contadores Públicos, algunos lazos de conexión entre esta actividad y la actuación judicial.

El campo de la auditoría forense se ha desarrollado en los últimos años, y ha venido evolucionando sin que exista a la fecha una limitación estricta de su alcance. En términos generales podría decirse que se trata de una intervención profesional, que según mi entender corresponde fundamentalmente al Contador Público, aunque podría tratarse de un campo

interdisciplinario compuesto también por expertos en otros temas específicos de la investigación criminal. En el mundo se han creado organizaciones que promueven la auditoria forense y forman expertos en el tema que no tienen obligación de provenir de la disciplina contable, aún cuando se considera a esta actividad como una especialización de la auditoria tradicional.

Sin perjuicio de lo dicho, y suponiendo la más efectiva participación de los Contadores Públicos, la auditoria forense se plantea desde dos visiones. Una preventiva, en la que a modo de un auditor interno intenta evitar la existencia de fraudes, otra detectiva, donde trabaja en pos de descubrir posibles casos de situaciones fraudulentas que afecten a las organizaciones, y en tercer lugar desde el punto de vista forense propiamente dicho, cuando gesta los elementos necesarios para que los hechos puedan ser presentados judicialmente, junto con las pruebas adecuadas.

Si bien el auditor tradicional puede haber adquirido gran experiencia en la realización de procesos de su especialidad, y en la preparación de los informes respectivos requeridos por las organizaciones para las cuales presta sus servicios, es muy probable que carezca del conocimiento suficiente para distinguir los delitos involucrados, las particularidades de cada uno de ellos, la pasos para realizar una correcta investigación y el tipo de pruebas que debe aportar en caso de tener que presentar el tema ante la justicia.

Por lo tanto, la auditoria forense se presenta como un nexo entre los procesos de control y auditoria que normalmente llevan a cabo los Contadores Públicos en el curso habitual de su actuación profesional, y los procesos judiciales que pueden derivarse de tales hechos, o bien que pueden evitarse.

A continuación se puede apreciar un anuncio publicado en el portal LinkedIn en el mes de febrero de 2018, solicitando personal para el área forense de una consultora. Resulta interesante observar la descripción del empleo y los requisitos que se plantean

Gerente para Forensic Investigaciones

Nombre de la empresa [KPMG](#)

Ubicación de la empresa Argentina

Descripción del empleo

Estamos en búsqueda de profesionales graduados de la carrera de Contador Público, con sólida experiencia en áreas de auditoría interna, auditoría externa y/o contabilidad forense, preferentemente adquirida en consultoras de primer nivel con asignaciones en múltiples clientes o entidades de primera línea.

Deberá contar con sólidos conocimientos y experiencia no menor a 5 años en análisis de información contable, análisis e interpretación de documentación transaccional, procesos de investigación forenses, riesgos y controles, prevención y detección de fraudes.

Cursos, actualizaciones, certificaciones, conocimiento de leyes anticorrupción y tecnología forense resultarán de alto valor agregado a la posición.

Excelente nivel de comunicación interpersonal, criterio para emitir una opinión profesional, metodología aplicada a los procesos y orientación a resultados, buen manejo de equipo, adaptabilidad y flexibilidad serán las competencias requeridas para la posición.

REQUISITOS:

- Graduados de la carrera de Contador Público
- Idioma inglés nivel avanzado
- Disponibilidad para realizar viajes al interior/ exterior del país

g) Actividad en la auditoría pública gubernamental

(Santiso, 2007), sostiene que existen diferentes arreglos institucionales para organizar la función de auditoría externa, la cual puede ser clasificada en los siguientes tipos ideales:

- El modelo de corte. Está compuesto de cortes colegiadas de auditores o tribunales de contadores con poderes cuasijudiciales en asuntos administrativos, que a menudo actúan como tribunales administrativos, como en el caso de Francia, Italia, España, Portugal, Brasil y El Salvador.
- El modelo de consejo. Está constituido por una agencia colegiada de toma de decisiones pero sin autoridad jurisdiccional, como en Alemania, Holanda, Suecia, Argentina y Nicaragua.
- El modelo monocrático. Se compone de una agencia de auditoría uninominal encabezada por un sólo auditor general. A menudo actúa como institución auxiliar del legislativo, como en Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Chile, Colombia, México y Perú.

En la práctica, no obstante, las Agencias de Auditoría Gubernamental son híbridos únicos que combinan varios elementos de los diferentes modelos.

Las variaciones clave entre las agencias incluyen:

- el tiempo de control (ex ante o ex post),
- su naturaleza (auditoría de cumplimiento o desempeño),
- sus efectos (seguimiento de las recomendaciones de la auditoría),
- así como su estatus (impugnación de decisiones de la auditoría).

Lo más importante, sin embargo, tiene que ver con el enfoque de las agencias al control fiscal, lo cual varía dependiendo del país, y ha evolucionado a través del tiempo.

El control fiscal puede ser preventivo, correctivo o punitivo. El control del cumplimiento tiene que ver con la adherencia formal a las reglas del presupuesto y las regulaciones financieras, incluyendo la implementación de sanciones administrativas. El control de desempeño tiene que ver con la forma en que los recursos públicos se distribuyen, enfatizando la economía, la eficiencia y la efectividad del gasto público en cada período. La tendencia es hacia un mayor énfasis en las funciones preventivas y correctivas de la auditoría gubernamental a través de la auditoría del desempeño ex post.

En el número del verano de 2015 de la revista del INTOSAI “Revista internacional de Auditoría Gubernamental”, aparece una nota de Lara Taylor-Pierce funcionaria a cargo de la Auditoría General de Sierra Leona. Sobre el final de la nota, en página 3 de la publicación se puede leer *“Seguiré enfatizando que la auditoría de los fondos donados para combatir el ébola es, sin duda, parte de la lucha contra el propio ébola”*.

Es interesante resaltar la importancia que posee la lucha contra la corrupción en relación con el nivel de calificación soberana de cada uno de los países. El denominado riesgo país es un dato que se utiliza a nivel global para determinar el costo del financiamiento externo, público y privado.

Asimismo, las agencias de calificación crediticia evalúan el riesgo soberano utilizando una mezcla de criterios cuantitativos y cualitativos destinados a capturar la capacidad soberana y la disposición a cumplir con las obligaciones de deuda. Esas agencias incorporan bajo distintas modalidades indicadores de corrupción dentro de sus criterios de calificación.

La Guía Internacional de Riesgo País (ICRG) produce 22 indicadores para los cuales utiliza los datos de medición de la corrupción, especialmente la corrupción política.

10) El Contador Público como partícipe del sistema procesal judicial.

a) Introducción

Los Contadores Públicos somos, y debemos sentirnos, un eslabón importante de los procesos judiciales, especialmente cuando se trata de crímenes complejos que tratan sobre delitos de orden económico. No es posible considerar seriamente que la investigación profunda y criteriosa de las conductas criminales y de los elementos documentales e informativos de tales delitos se encuentra alejada de la intervención profesional de nuestra disciplina.

Bastaría con repasar todo lo que he descripto hasta el momento a lo largo del presente trabajo para corroborar la significación de la participación de los Contadores públicos, tanto por su conocimiento experto sobre las materias que fluyen en el devenir de las causas de criminalidad económica, como por la participación relevante que se manifiesta en la actividad profesional de tales profesionales a lo largo de su actuación. Al respecto resulta interesante un párrafo de (Deu, 2014), que expresa:

“Superadas tales dificultades, resulta esencial que ni se prive al juez de sus funciones en el proceso, siempre encaminadas a la tutela de las diferentes garantías que integran su complejo entramado, se denomine de una u otra forma, ni debe encomendarse a los fiscales otras funciones que aquellas previstas en su Estatuto Orgánico, y mucho menos entrar en valoraciones maniqueas o en una suerte de confrontación entre partidarios de uno u otro órgano, ambos esenciales para el buen funcionamiento del Estado de derecho. Sin perder de vista una tercera opción que abriría la puerta a reivindicaciones de agentes, no jurisdiccionales, como la policía, para asumir la dirección de una fase de la que son los verdaderos protagonistas, acogiendo un modelo de investigación meramente policial. Hipótesis o “realidad”, que más allá de la teoría, se va abriendo paso a raíz de la importancia creciente que tiene la investigación policial en determinados ámbitos, como la criminalidad organizada, y por la relación orgánica y funcional entre policía judicial y fiscalía”.

Entiéndase que la Policía Judicial incluye en el sentido descripto, el conjunto de actividades científicas que el universo de la criminalística desarrolla, y que abarcan también las especialidades propias de los Contadores Públicos.

Sin embargo, también es preciso señalar que se presentan inconvenientes y limitaciones impuestas por los magistrados, los que por diversas razones que no es menester intentar develar en esta oportunidad, desdeñan el trabajo de los peritos contadores. Tanto cuando deciden no llevar a cabo peritajes de la forma y en las condiciones que debería hacerlo, como cuando lo evitan por completo.

Un caso que muestra la situación en toda su dimensión es el que se puede apreciar en el fallo “Freiler” emitido por el Jurado de Enjuiciamiento de Magistrados de la Nación, del Consejo de la Magistratura de la Nación el 17/11/2017. El mismo se refiere al proceso de destitución del juez Eduardo Rodolfo Freiler, en el que se trató especialmente el posible enriquecimiento ilícito del magistrado. En el fallo, se dan las razones por las cuales no se recurrió a la intervención de peritos contadores, tal como fue reclamado por la defensa en su momento. Al respecto, el fallo presenta una serie de argumentaciones que van desde lo trivial a lo despectivo, desde la ignorancia a la ofensa hacia la profesión contable. No se trata exclusivamente de lo que expresa el fallo, el que contiene varios errores conceptuales contables, sino de las frases y la composición dialéctica que utiliza para hacerlo. Es una

lástima que desde los organismos profesionales no se hayan realizado críticas a tales enunciados, ya que se trata casi de una burla a la profesión. Dice el fallo, en

<https://www.diariojudicial.com/public/documentos/000/076/221/000076221.pdf>

“...Viene al caso la aclaración, a fin de dar respuesta a la crítica que esgrime la Defensa por no haberse recurrido en autos a la intervención de peritos contadores para efectuar el análisis de que se trata mediante un estudio pericial contable, experticia que en función de lo puntualizado en el párrafo precedente es innecesaria. Ello es así, porque en autos se cuenta con toda la información necesaria y, para su procesamiento, basta con recurrir a operaciones matemática elemental que permiten, de manera sencilla, dar respuesta a cada uno de los interrogantes planteados, tales como ¿Cuál fue el monto total de ingresos del Magistrado en cada uno de los períodos? Desarrollo: volcar la información relativa a los ingresos y ahorro disponibles, solución: operación matemática de adición, suma de los montos. ¿Cuál fue el monto total de egresos del Magistrado en cada uno de los períodos? Desarrollo: volcar la información de los gastos y erogaciones efectuadas, solución: operación matemática de adición, suma de los montos. ¿El monto de egresos se encuentra comprendido en el monto de ingresos o lo supera? Solución: operación matemática de sustracción, resta del monto total de egresos al monto total de ingresos. Y en su caso ¿Cuál es el monto total en que los egresos superan los ingresos? Solución: operación matemática de adición, suma de los montos de desfasaje, es decir que superan los ingresos, correspondientes a cada período”.

b) Actuación en el sistema procesal

Un hecho que entiendo puede resultar importante es el de señalar la diferencia entre el denominado “proceso”, tal como se ha desarrollado en el capítulo anterior, y el/los procedimientos que se llevan a cabo a lo largo de una investigación judicial.

El concepto de “proceso” hace referencia al tipo de actitud que puede y/o debe adoptar cada parte, acusadores, acusados y magistrados, durante el tratamiento de una causa penal en la etapa en que se requiere que se verifiquen las condiciones que permitirán elevar a juicio las actuaciones.

Los procedimientos en cambio, están constituidos por cada uno de los pasos que habrán de concretar las partes, en forma consecutiva y relacionada, y con el objetivo de probar los hechos que según afirma cada parte. Consiste en establecer y concretar la forma en que se llevarán cabo las acciones que luego constituirán pruebas necesarias para cada actor.

Ambos campos tienen importancia para la tarea del Contador Público. El primero porque define el universo donde habrá de desarrollar su actuación el profesional que actúa como perito, e incluso quienes actúan en otros roles.

El segundo, el de los procedimientos, porque será a través de alguno de ellos que el profesional definirá su participación en una causa penal, y por lo tanto deberá conocerlos para adecuar su labor a las exigencias legales.

Podría reconocer un tercer campo que se aleja de los dos anteriores, aún cuando comparte con ellos ineludiblemente la necesidad de participar del trabajo habitual del profesional

contable. Este tercer campo aparece desde la mirada del profesional, y no desde la visión jurídica como en los restantes.

No es posible pensar en una actividad del Contador Público basada exclusivamente en el amparo de un paraguas de incumbencias profesionales, descontextualizadas y a veces anquilosadas, desactualizadas y obsoletas. Es preciso ir más allá y tener en cuenta tanto la técnica del perito, como su capacitación, su experiencia y su honestidad.

El integrante de los Cuerpos Periciales, o el experto independiente son las figuras que adopta más habitualmente el profesional contable cuando interviene en el curso de una investigación criminal con el propósito de aportar una prueba en la causa.

Sin perjuicio que se trata de una generalización no aplicable a todos los casos, y que por lo tanto puede ser desmentida en más de una oportunidad, podríamos caracterizar al primero como alguien posee gran experiencia en el trabajo en causas judiciales, y un preciso conocimiento del sistema procesal penal. Por otra parte, el experto independiente tiende a ser un profesional cuya ocupación se desarrolla en el campo privado de la actividad, y como consecuencia de ello, muchas veces se especializa en alguna rama de actuación, tal como la auditoría, la contabilidad, o los temas impositivos. En estos casos, el experto puede tener algunas dificultades para desempeñarse dentro del ámbito de la justicia penal, en particular debido a la falta de conocimiento de las reglas procesales, como así también en virtud de la falta de experiencia en las prácticas propias de dicho fuero.

Sin embargo, debo dejar en claro que la descripción previa tiene su génesis en el actual formato procesal, donde se plantea la existencia de cuerpos periciales bien desarrollados, con mucha experiencia y con un gran reconocimiento desde los actores de los procesos criminales. Más allá de las discusiones que siempre se pueden plantear, los actuales cuerpos periciales, como el Cuerpo de Peritos Contadores de la Justicia Nacional, poseen varias décadas de actuación, han participado en causas de gran trascendencia y, salvo escasas y antiguas situaciones, sus dictámenes vienen siendo muy bien considerados desde hace muchos años.

La transformación prevista dentro de la justicia penal, a través de la incorporación del sistema acusatorio como modelo de desarrollo procesal de las causas, seguramente traerá consigo una interesante modificación de la visión que he expuesto, cuya magnitud es difícil de establecer en este momento, y en alguna medida repercutirá sobre la participación de los Contadores Públicos como pieza del tratamiento de causas criminales. Hay quienes consideran que las nuevas normas, cualquiera sean ellas dentro del sistema acusatorio, tendrán un efecto sumamente negativo para algunos de los participantes, en especial para

los cuerpos periciales oficiales que dependen del Poder Judicial. Puedo coincidir en que todo es posible en el incierto futuro, y más aún dentro de un contexto donde se han intentado múltiples abordajes tanto desde el ámbito legislativo como desde las pretendidas implementaciones. A pesar de ello, entiendo que independientemente de la forma que adopten, los Contadores Públicos no sólo continuarán siendo un factor importante para el esclarecimiento de los delitos con contenido económico, sino que adquirirán aún mayor relevancia que la actual. Como siempre, es posible ver los problemas o las oportunidades. En esta ocasión me inclino más por la segunda opción. Y no por una cuestión oportunista, ni basada en la fé o las creencias, ni tampoco fruto de una mirada idealista. Mi opinión es la consecuencia de lo que desarrollo a lo largo del presente capítulo.

Para comprender mejor esta idea, es importante establecer que no se trata especialmente de realizar actividades que en la actualidad los Contadores Públicos no lleven a cabo en alguna forma, sino fundamentalmente de incentivar la participación y sentirlas como propias de la profesión. Tampoco se trata de incorporar gran cantidad de nuevos conocimientos de carácter técnico ni herramientas contables no utilizadas en la actualidad, ya que ellos son justamente la fortaleza con que contamos los Contadores Públicos.

Es cierto que pueden existir algunas nuevas áreas que no han sido abordadas tradicionalmente y que, como siempre sucede, será preciso algún nivel de capacitación para incorporarse al trabajo bajo metodologías no habituales. Se trata de asumir que el principal cambio debe ser conceptual, actitudinal, relacionado con la forma de encarar las actividades y no solo con el contenido de ellas ni con las normas bajo las cuales se rigen.

c) Actuación del Contador Público según sus incumbencias profesionales legales

Una limitación que puede exponerse para lograr un mayor avance de los Contadores Públicos en el diseño, la planificación y la ejecución de actividades relacionadas con el ámbito judicial en cuestiones de delitos económicos, corrupción, crimen organizado y delitos complejos podría emanar de las propias incumbencias previstas legalmente.

La Ley 20.488 incluye en su artículo 13 las siguientes incumbencias profesionales para los Contadores Públicos, repartidas en dos incisos, a y b. El primero en materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública, y el segundo en materia judicial para la producción y firma de dictámenes. Además menciona que en la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

Si bien el inciso b) dice referirse específicamente a la producción y firma de dictámenes en materia judicial, no puede soslayarse que también el inciso a) persigue fines similares. Este inciso manifiesta que *“se requerirá título de Contador Público o equivalente: a) en materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales.....”*

Asimismo, vale la pena realizar algunos comentarios con respecto a estas incumbencias, en particular con respecto al inciso b) donde se refiere integralmente a la materia judicial.

- a) La redacción es un tanto confusa. Al mismo tiempo que pareciera querer englobar todo tipo de actuación, como en el punto 7, resulta sumamente enunciativa y descriptiva en el resto de los puntos.
- b) En el punto 4, cuando se refiere a cuestiones de contabilidad, lo hace exclusivamente en relación con el comercio en general, sus prácticas, usos y costumbres. Nada menciona sobre hechos relacionados con actividades no comerciales, ni sobre contabilidades públicas, ni situaciones donde existan contabilidades no formales pero analizables judicialmente, como pueden ser los elementos registrables producidos por la delincuencia organizada.
- c) En el punto 7 menciona genéricamente la actuación como perito en su materia en todos los fueros, como si de esa forma cubriera todas las posibilidades restantes, no incluidas en los puntos anteriores. Sin embargo, nada dice sobre la actuación como Amicus Curae, como investigador o como auditor forense, actividades que también podrían tener cabida en el ámbito judicial.
- d) Al final se refiere a la emisión de dictámenes. Ahora bien, en el párrafo en cuestión menciona que deben utilizarse las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales. Esto resulta como mínimo confuso y difícil de aplicar en forma práctica, ya que las normas de auditoría no han sido emitidas de forma tal que se adapten fácilmente a los procesos judiciales, ni mencionan tal posibilidad en su enunciado.

Las incumbencias profesionales no dejan bien en claro cuál es el alcance de la participación de los Contadores Públicos en los procesos judiciales dentro del fuero penal. Considerando para este segundo comentario, que las reglas del fuero mencionado son claramente diferentes a las de los demás, el Código Procesal Penal difiere del resto, y la actividad y las responsabilidades del Contador Público también son diferentes.

Téngase en cuenta que en la redacción de la Ley 20.488 se hace referencia exclusivamente a “peritos” sin identificar su tipo, pero nada se menciona sobre otras actuaciones tales como colaboraciones, investigaciones o la de participar como amicus curae. En el caso de las intervenciones la norma sólo hace referencia a la emisión de dictámenes e informes sin

discriminar que es uno y otro y sin mencionar la tarea administrativa y de conducción que requiere la labor de interventor. No se hace mención tampoco a la función de recaudador. Puede concluirse que si nos atenemos a la letra misma del texto normativo, las posibilidades de actuación de los Contadores Públicos en el ámbito judicial, especialmente dentro del fuero penal, resultarían aún más escasas de lo que en la práctica habitual se ha venido permitiendo legalmente y ejerciendo profesionalmente si consideramos algunos de los puntos, o absolutamente libre e ilimitada si tenemos en cuenta otros.

Es de hacer notar que la Ley 10.620 de la Provincia de Buenos Aires sobre el mismo tema resulta más precisa y moderna, y en el artículo 12 detalla también las incumbencias de los Contadores Públicos. No voy a hacer aquí una comparación pormenorizada entre ambas normas por no resultar de interés para el presente trabajo.

Lo señalado puede ser analizado desde dos visiones diferentes. Por una parte, que nuestras incumbencias ponen ciertos límites que tal vez hayan sido los que se consideraron para describir los contenidos curriculares básicos detallados por la CONEAU (Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria). Según la Resolución Ministerial 3400-E del 8/9/2017 del Ministerio de Educación de la Nación, se establecieron los estándares para la acreditación de las carreras de Contador Público. Los antecedentes para ello fueron el Acuerdo Plenario N° 122 del Consejo de Universidades, el cual recoge los trabajos realizados por el CODECE (Consejo de Decanos de Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales, como así también los aportes del CRUP (Consejo de Rectores de Universidades Privadas), del equipo técnico de la Secretaría de Políticas Universitarias y de especialistas designados para actuar en el grupo de trabajo respectivo. En los contenidos curriculares básicos aprobados, no se encuentran detallados temas cercanos a la auditoría forense ni al derecho penal.

Las actividades profesionales reservadas a los Contadores Públicos, de acuerdo con los estándares aprobados por el Ministerio de Educación de la Nación en la resolución mencionada, tampoco contempla la actuación judicial del Contador Público, excepto en casos de concursos y quiebras. La intervención judicial debería en este caso desprenderse del punto 3. del anexo V de la resolución donde dice *“Dirigir y realizar procedimientos de auditoría y dictaminar en materia contable e impositiva”*. Entendiendo en este caso que la actividad de dictaminar podría desarrollarse tanto en el ámbito privado como en el judicial. Los conceptos enunciados son bastante amplios y a la vez difusos, por lo que pueden incluir temas que parecen estar a simple vista previstos, como dejar afuera otros, sobre los que podría discutirse su inclusión.

d) Perfil de la actuación del Contador Público

Cuando me refiero a la intervención de los Contadores Públicos en el sistema de lucha contra la corrupción, en cualquiera de las fases posibles, lo hago bajo la premisa de que existen diversos tipos de actuaciones y por lo tanto conocimientos, entrenamientos y experiencias diferentes según los casos.

Si bien entre todas las intervenciones existen muchos puntos en común, por lo menos en los aspectos sustanciales, las diferencias entre unos y otros trabajos es lo que genera mayor interés para establecer el perfil de cada tipo de labor.

Un primer tipo de desempeño es aquel donde el Contador Público tiene como misión profesional la de tratar de impedir la existencia de situaciones que generen faltas a la ética de los individuos o de los negocios que encaran los entes.

Otra posibilidad de trabajo se presenta cuando el Contador Público tiene como misión profesional la de tratar de impedir la existencia de fraudes o actos de corrupción relacionados con el devenir del ente.

Hay que agregar la alternativa de que el trabajo del Contador Público esté orientado a la detección de fraudes, una vez que estos se hayan podido cometer. Se trata de una actuación ex-post que tienen como doble propósito el de hacer cesar la situación, y de ser posible denunciar al presunto culpable y facilitar el recupero del daño, en la medida que corresponda.

Existen también los casos en que el Contador Público tiene la oportunidad de actuar en alguna fase del proceso judicial de investigación y juzgamiento de los presuntos responsables. Bien sea como asesor del Magistrado o como Perito Oficial, su rol estará signado por las normas procesales penales vigentes en cada época. Este es el rol que me interesará luego ampliar en el curso del presente trabajo.

Por último, y sin que por ello se agote la lista, se presenta la alternativa de que el Contador Público actúe como defensor técnico de la parte que lo contrate, en general, alguna de las defensas, aún cuando podría originarse también en el Ministerio Público Fiscal o alguna de las querellas.

En cualquier caso, visualizo la participación del Contador Público a partir de una mirada profesional integral, abarcativa, y jurídica. El profesional contable debe poder moverse con fluidez desde los hechos hacia la fundamentación y desde las controversias judiciales hacia las pruebas. Y estos dos campos no son distintos ni pueden estar aislados. Fundamentación y pruebas deben coincidir, ser un único elemento con posibilidad de uso para diferentes

finés, administrativos y judiciales. A la hora de documentar los sucesos es necesario que exista un sentido jurídico que permitan convertir los elementos recolectados o generados en futuras pruebas de suficiente valor. Para lograr este objetivo, evidentemente no alcanza con el Contador Público contable o administrativo. Es necesaria una creación de conciencia de sentido jurídico, especialmente en nuestro caso, de carácter penal. Al hablar previamente de la formación del Contador Público ya he hecho referencia en cierta forma a este tema, y ahora lo reafirmo como una imprescindible incumbencia, que más allá de cualquier definición legal al respecto, es consecuencia del devenir práctico de los procesos judiciales, y más aún cuando ellos adquieren un modelo decididamente acusatorio adversarial. Cuando se trata de la actuación dentro del proceso judicial, el Contador Público, como veremos más adelante, sólo debe ocuparse de aquello que es considerado delito. En ningún caso se juzgan temas relacionados con las costumbres, las tradiciones, la cultura, o la ética de los negocios.

Esta separación entre actividades prejudiciales y actividades judiciales, y entre hechos susceptibles de ser considerados actividades criminales y otros que revestirían la condición de faltas éticas, es de vital importancia a los efectos de determinar el universo profesional sobre el cual debe abordar su trabajo el experto contable.

En algunos casos puede haber una delgada línea entre unos y otros, y en ciertas ocasiones es posible que los hechos se vean contaminados tanto por presuntos delitos como por conductas éticas reprochables socialmente. Tampoco se puede descartar que algunas situaciones que a simple vista pueden parecer violaciones éticas, incluso a veces más o menos toleradas por la sociedad, sean en realidad coberturas para disimular operaciones absolutamente criminales. La gama de posibilidades es importante, y sobre todo a partir de la existencia de complejas redes de empresas y organizaciones que actúan como pantallas o como filtros, según el caso, para distorsionar la visión de los sucesos y para dificultar el seguimiento de las actividades que se pretenden investigar.

Como estamos refiriéndonos a crímenes organizados que se desarrollan muchas veces a lo largo de varios países, la característica transnacional genera aún mayores dificultades prácticas y jurídicas para su esclarecimiento y juzgamiento.

e) Ética en el proceso judicial

Para el diccionario de la Real Academia Española, la definición de ética expresa: “Parte de la filosofía que trata de la moral y las obligaciones del hombre”

No es mi objetivo aquí discurrir sobre los alcances de la ética desde el punto de vista filosófico, ni siquiera su relación con otros conceptos asociados, más o menos semejantes, como la moral.

Por el contrario, lo considero una necesidad concreta fruto de la necesidad de análisis de las particularidades del trabajo profesional. Especialmente en este caso, donde la labor de los Contadores Públicos se desarrolla en un ambiente muchas veces hostil, controvertido y con varios actores, con importantes intereses económicos y personales en juego.

En cierta forma, aplicaría aquí a la ética una concepción relacionada con la formación del carácter, en tanto modo de actuar, que no es otra cosa que la derivación del término “ethos” del griego, que significa “carácter o modo de ser”.

La idea que subyace es que dicho carácter, a diferencia del temperamento, es el fruto de un proceso de desarrollo del individuo, forjado sobre la base de un conjunto de variables. Por lo tanto, no se trata de una condición invariable, congénita, e incluida en el ADN de cada ser humano.

Sobre el carácter es posible trabajar, aprender, entender, discernir, y todo ello, y el camino que se siga para hacerlo, como así también el resultado que se genere, será la consecuencia del proceso de formación por el que haya transcurrido el profesional.

El faro que ilumina el camino del aprendizaje que nos lleva hacia un comportamiento ético, son los valores morales. Estos definen el horizonte que se pretende alcanzar y guían el sentido de nuestra idea sobre la ética y nuestro comportamiento.

Por supuesto que me estoy refiriendo a los comportamientos en un ambiente de suficiente libertad que permite la toma de decisiones con independencia de criterio y sin presiones que comprometan seriamente al individuo. Algo así como lo que en economía llamaríamos un mercado transparente. Pero también sabemos que éstos últimos mercados no existen y posiblemente la libertad absoluta para decidir tampoco sea un escenario alcanzable.

Como ya mencione, es preciso discriminar claramente las diferencias entre las cuestiones éticas y las legales. Especialmente cuando vamos a desarrollar nuestra labor en el marco de un esquema regido por la ley. Mientras que en numerosas ocasiones ambas concepciones coinciden, existen casos donde resulta más difícil diferenciar uno de otro, o donde directamente no coinciden.

Como dice (Navarro García, 2013),

“Las personas y las organizaciones no solo deben actuar prudentemente (o sea, pensando lo que hacen y las consecuencias que puede tener), sino que deben hacerlo justamente, sobre la base de una moral crítica universal. No basta con respetar la legalidad vigente de una determinada sociedad para calificar nuestras acciones como

moralmente justas. Por ejemplo: el que una empresa se aproveche (contratando mano de obra infantil) de que en una determinada sociedad no exista una protección de la infancia, la deslegitimaría moralmente, aunque desde el punto de vista legal su comportamiento fuera “justo” (o sea, acorde a derecho)”

Debería tenerse en cuenta que la actuación de los profesionales contables, en tanto deben regirse por lo preceptos legales, tendría que contemplar algunas lógicas sociales, tales como:

- a) Las leyes no cubren la totalidad de los preceptos que la sociedad considera razonables para una época en particular. Ello es así porque, o bien se trata de estados totalitarios que no respetan las ideas colectivas, o bien de estados democráticos que necesitan llegar a consensos complejos para definir una norma legal.
- b) La moral de las sociedades, y su derivación en cuanto a la ética personal de los individuos, evoluciona a mayor velocidad que las normas legales, y tienden a tener eco en la población, aún no siendo un requisito jurídico.

No hay dudas acerca de la existencia de una importante cantidad de situaciones que ocurren en el marco de las actividades económicas de los individuos y las empresas, que pueden ser consideradas faltas de ética, sin que por ello se configure un delito penal. Por ejemplo el siguiente pronunciamiento:

Convención para combatir el cohecho a Funcionarios Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales. Nota 9 de los comentarios al Art.1. “Los —pagos de facilitación no constituyen pagos hechos para —obtener o quedarse con negocios o con otra ventaja indebida dentro del significado del párrafo 1 y, por consiguiente, tampoco son un delito. Esos pagos que en algunos países se hacen para inducir a los servidores públicos a cumplir con sus funciones, como expedir licencias o permisos, en general son ilegales en el país extranjero en cuestión. Los demás países pueden y deben atacar este fenómeno corrosivo mediante otros recursos, como el apoyo a los programas de buena gobernanza. Sin embargo, la tipificación como delito por parte de otros países no parece una medida complementaria práctica ni eficaz”.

Aún más complejo es el hecho de que abundan los casos donde se complementan o incluso se solapan las cuestiones éticas con las legales, de modo tal que el fenómeno que debe ser analizado puede contener al mismo tiempo temas éticos perfectamente contemplados, junto con normas legales vulneradas. He aquí una de las situaciones que mayor dificultad implican, especialmente porque el profesional contable puede verse confundido o tentado a inclinarse hacia uno u otro lado. Por supuesto, que éstos son los momentos en que debe primar su capacidad técnica, su formación, su experiencia y sus conocimientos para saber distinguir el camino correcto, que en el caso de los peritos pasa por contemplar exclusivamente la ley.

Para (Chirom, 1983) la convivencia humana está sujeta a una serie de principios, reglas y normas cuya aplicación se considera necesaria para que el hombre, dentro de la comunidad alcance sus fines últimos. La ley moral y la norma ética rigen los actos del hombre y buscan un determinado comportamiento, no obligan al igual que las normas formales sino que señalan una conducta a cumplir.

Podríamos realizarnos varias preguntas y cada uno responderá según su criterio.

- a) ¿El profesional contempla la situación del presunto delincuente, o sólo realiza un trabajo técnico que se limita a elementos totalmente objetivos liberados del entorno en el que se llevan a cabo?
- b) ¿Es responsabilidad del contador el análisis de ese entorno, o es una materia reservada a los magistrados?
- c) ¿En todos los casos se verifica la misma situación y debe actuar del mismo modo sea una cuestión ética o legal?
- d) Si algo es legal, ¿se convierte en ético?
- e) Si algo es ético, ¿puede ser calificado de delito?
- f) ¿Todas las intervenciones del Contador Público se encuentran basadas exclusivamente en el cumplimiento de normas legales, o conviven, se complementan o solapan con cuestiones éticas que deben ser consideradas simultáneamente?
- g) ¿Vulnerar las premisas éticas, puede ser intrascendente desde el punto de vista legal? ¿Y desde el punto de vista del proceso? Si afecta el proceso, ¿no será siempre una vulneración de la ley?
- h) ¿Y la ética propia de Contador?
- i) ¿Cómo actuaría el Contador Público frente a un conflicto de interés propio? ¿Priorizará la concepción ética o se basará en las posibles consecuencias para tomar una decisión con respecto a su actuación?
- j) ¿La Etica del Perito Oficial es la misma que la del Perito de Parte? Siendo un perito de parte propuesto por una de las partes en la controversia, la actuación ética consiste en cumplir con su cliente o en asesorar de la mejor forma posible al magistrado. Es la de decir “toda la verdad”, o mostrar la visión que más favorable resulta para quien lo contrató.

Siempre dentro del cumplimiento de la ley tenemos diferentes caminos y distintas justificaciones personales.

Como el trabajo del Contador Público, en tanto perito en una causa judicial, se conforma de un conjunto de tareas de análisis de información y documentos, fruto de la cual debe luego

llegar a una opinión sobre los puntos solicitados, es necesario que el tratamiento ético al que me he referido, ya sea como definición o como interrogante, se materialice mediante ciertas cualidades más concretas y verificables, como pueden ser, las que menciono a continuación: Honestidad, Imparcialidad, Sinceridad, Competencia, Sistemática, Precisión, Eficiencia, Coherencia argumental, y Claridad expositiva

f) Situación en Argentina

Se supone que existe una economía “en negro”, no registrada, de aproximadamente un 30% según cálculos que dicen ser optimistas.

“Empresas que no pagan impuestos. Personas que no declaran sus bienes. Fondos que provienen de la corrupción, el narcotráfico y la evasión. En una estimación sobre el peso de la “economía en las sombras” en la Argentina, el profesor Friedrich Schneider, del department de Economía, de la Johannes Kepler University de Linz, estimó que llegó al 28,65% en 2016.

*Con esa cifra, se ubica casi diez puntos por arriba de España y supera cómodamente al país con más economía en negro del mundo desarrollado: Grecia, que tiene 21,8% de su PBI en las sombras según el informe que Schneider elaboró para el Institute for Applied Economic Research (IAW) de la Universidad de Tübingen, Alemania y que publicó esta semana la revista Forbes”.*⁵

Sin embargo, son muy pocos los casos en que los contadores presentan ROS para advertir sobre posibles casos de lavado de dinero.

Tampoco son muchos los estados contables con opiniones desfavorables de los auditores externos. Si bien no se cuenta con una estadística oficial en la materia, ya que las entidades profesionales no brindan datos con discriminaciones de ese tipo, la práctica profesional de muchos años me permite asegurar que los casos en que los informes de auditoría sobre los estados contables incluyen opiniones modificadas o adversas son insignificantes, proporcionalmente al total de informes emitidos.

Entonces habría que preguntarse dónde están los delitos y como está relacionada la actuación del Contador Público con el ámbito donde se desarrolla.

g) Grupo de actuación

⁵ <http://www.fm899.com.ar/noticias/argentina-2/casi-el-30-de-la-economia-argentina-esta-en-negro-30287>

Como se trata de una actividad relacionada con las capacidades profesionales propias de cada persona, el trabajo que se lleva a cabo de carácter individual.

Cada Contador Público es libre de realizar su tarea de la forma en que lo considere necesario, en tanto no existan procedimientos o normas que prevean pasos específicos reglamentarios que deban ser tenidos en cuenta. La técnica a emplear dependerá de las evaluaciones que el profesional lleve a cabo, considerando las mejores prácticas sobre la ciencia que se encuentran a su disposición y bajo su conocimiento.

Las responsabilidades que conllevan las actuaciones, por lo menos cuando se trata de presentaciones públicas, o de repercusión pública, tal como sucede en los casos de las auditorías financieras o del cargo de perito contador, sólo pueden ser consideradas en cabeza de la persona que emite la opinión.

Sin embargo, en otros tipos de actividades profesionales, o incluso con ciertas limitaciones en las mencionadas en el párrafo anterior, el Contador Público puede verse relacionados con otras personas, profesionales de otras ramas, o no profesionales, las que lo auxiliarán para concretar su labor.

Me refiero a la posibilidad de que el profesional integre de un estudio donde comparta su tarea con otros profesionales de diversas disciplinas. O bien que aún siendo un tipo de actuación individual, cuente con personal de apoyo bajo su cargo.

Se dan aquí, casi por completo, las reglas que son comunes y han sido definidas para el trabajo de auditor externo de estados financieros cuando se trata de la utilización del trabajo de otro auditor. Me refiero en concreto a la NIA 600.

La norma prevé la posibilidad de que un auditor principal utilice el trabajo de otro auditor. Es decir, que en realidad de realizar un trabajo completo de auditoría sobre la integridad de los estados financieros, haga suya la labor realizada por otro profesional con respecto a alguna fase del estudio.

Si bien se puede utilizar en alguna ocasión como antecedente, el caso no es asimilable por completo a los peritajes, debido a que en éstos puede coexistir más de un perito, pero siempre entendiendo todos sobre el universo completo a evaluar.

Diferente situación se produce cuando no se trata de compartir el trabajo con otros peritos, sino de contar con un equipo de trabajo que apoye la tarea del perito. En tales casos, como en cualquier otro trabajo profesional, los auxiliares tienen la misma obligación de guardar secreto como los propios peritos. Sin embargo, su labor no impacta directamente sobre la opinión, ya que la elaboración de la misma, como así también las responsabilidades que de

ella se derivan, caen exclusivamente sobre quien firma el informe pericial, volcando su criterio profesional.

h) Reforma del sistema procesal penal

Sobre el tema se puede citar un resumen que presenta la organización Poder Ciudadano en su informe sobre Corrupción y Transparencia 2016/2017, denominado “Las causas de la impunidad. Las deficiencias del sistema de investigación y sanción penal de la corrupción en Argentina” (Giulitti, 2017).

Completando el tema, en diciembre de 2018 el Congreso sancionó la Ley 27.482, a través de la cual incorpora una serie de reformas al Código Procesal Penal, que pasa a denominarse con el aditamento de “Federal”, y pone nuevamente en marcha su implementación bajo el sistema acusatorio.

i) Enfoque basado en riesgos

En el año 2008, el GAFISUD emitió una guía del enfoque basado en el riesgo para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, cuyo título culminaba diciendo “Principios y procedimientos de alto nivel para contadores”. Más tarde el GAFILAT también se sumó al tema.

Asimismo, encontramos el informe 1 de la Comisión de Lavado del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, denominado “El enfoque basado en riesgos en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo aplicado a la actividad profesional”, Buenos Aires, agosto de 2017.

Podría decirse que el enfoque basado en riesgos surge como consecuencia de dos aspectos complementarios e imprescindibles. Por un lado la necesidad de seguir sistemáticamente una política de conocimiento del cliente por parte del sujeto obligado a reportar operaciones sospechas en el marco de las normas de los organismos antilavado. Por el otro, debido que no resulta ni económicamente viables, ni técnicamente práctico, ni de resultados eficientes perseguir a la totalidad de los clientes y al universo completo de las operaciones. Por lo tanto, la solución se encuentra como en tantos otros casos donde interviene el Contador Público, en utilizar herramientas de selección de muestras, de modo tal de reducir sensiblemente el trabajo de campo y tener la oportunidad de realizar con mayor dedicación las tareas que resultan imprescindibles para el discernimiento de los hechos.

Los enfoques que trabajan sobre la determinación del riesgo, en cualquier circunstancia, incluida aquella a la que me estoy refiriendo, se constituyen en la herramienta que nos

permite a los profesionales definir una muestra, quedando confiados y con suficiente seguridad, bajo la idea de que el trabajo de conocimiento y ponderación efectuado durante la estimación del riesgo permitirá contar con un elemento suficientemente objetivo para ser luego aplicado a la definición de opiniones más eficientes y razonables.

El trabajo citado identifica los siguientes elementos formadores del concepto de riesgo y sobre los cuales debe trabajarse para la medición del mismo. Estos son: a) Condición de Sujeto Obligado /Sujeto no Obligado, b) Antigüedad de la relación con el cliente, c) Tipo de cliente, d) Actividad, e) Nacionalidad, f) Zona geográfica, g) Países incluidos en listas GAFI, d) Cambios de gerencia o dueños, e) Productos y servicios financieros que utiliza, f) Volumen de transacciones, g) Antecedentes financieros / jurídicos sobre Prevención del Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. La observación, ponderación y calificación de cada uno de los elementos mencionados, generará un indicador que mostrará la propensión al riesgo en cada contratación profesional.

11) Actuación profesional dentro del proceso judicial acusatorio

a) Actuación pericial

Los profesionales Contadores Públicos pueden incursionar en las actividades propias de la producción de pruebas, como pueden hacerlo bajo otras figuras que no alcanzan el mismo grado de seguridad jurídica, pero que son aceptadas como parte del debate.

Una forma tradicional, propia del sistema procesal inquisitivo o del sistema procesal mixto, ha sido la intervención como peritos. En este caso aparecen dentro del fuero penal al menos dos tipos de peritos, los oficiales, y los de parte.

Los peritos oficiales son aquellos que designa el propio magistrado, con el propósito de su auxilio en temas sobre los cuales carece de los conocimientos científicos o técnicos suficientes para abordar las cuestiones planteadas o la complejidad de la causa. Los peritos de parte, son propuestos por las partes y designados luego por los magistrados. Sobre la actuación de éstos últimos se plantean diversas opiniones. En general se sostiene desde el plano teórico o de laboratorio, que son peritos auxiliares del juez que los nombra, y que su actuación debe estar direccionada a satisfacer las necesidades de conocimiento del mismo. Existen otras opiniones orientadas con mayor énfasis a la praxis, que consideran que la tarea de los peritos de parte suele estar dispuesta a tratar de encontrar, dentro de los hechos peritados, las visiones más beneficiosas para la parte que lo propuso. Además de no ser este el ámbito ni el momento adecuado para tratar esta disquisición, la misma carece de sentido cuando nos adentramos en el sistema acusatorio que es al que nos orientamos aquí.

El proceso acusatorio, por su propia dinámica, la que deja afuera al juez de las decisiones relacionadas con la investigación, y por lo tanto con la formación de las pruebas, ya no requiere de las figuras de los peritos tal cual fueron planteadas en los párrafos anteriores. Ello no quiere decir que el proceso no lo haga, sino que ya no es el magistrado juez el que decide sobre la necesidad de una prueba pericial, y por lo tanto tampoco con la designación de los expertos que habrán de actuar.

El Código Procesal Penal sancionado por la Ley 27.063 con las reformas introducidas por la Ley 27.482 en diciembre de 2018, trata el tema de los peritos en los artículos 167 a 172. En el primero de ellos prevé el nombramiento de los denominados “peritos de confianza”. Deberán ser propuestos por las partes a los efectos de presentar informes con el objetivo de constituir una prueba a su favor. El nombramiento del perito será necesario, igual que en la actualidad, cuando se trate de un tema cuya apreciación requiera de conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica. Solo que en este caso no es el Magistrado el que define si posee o no el conocimiento requerido. Es la parte quien debe decidir si resulta necesaria la presencia del perito para lograr el convencimiento del Magistrado.

Es interesante que el mismo artículo exija que las partes que decidan incorporar un perito, deberán acompañar los elementos que acrediten la idoneidad profesional del mismo.

A partir de lo expuesto se plantean al menos dos incertidumbres que el futuro resolverá, pero que son dignas de poner de manifiesto aquí por la importancia que revisten. La primera de ellas consiste en establecer cuál será el destino de los Cuerpos Periciales Oficiales, a la luz de que los peritos ya no serán designados por los jueces sino exclusivamente propuestos por las partes. La segunda, posiblemente de mayor alcance jurídico, pero de gran relieve profesional, es la de definir cuáles deberían ser los parámetros para considerar las acreditaciones de idoneidad de los profesionales, por ejemplo, Contadores Públicos.

En cuanto al primer interrogante, resulta difícil establecer a priori una posible derivación de los acontecimientos. Algunas de las variantes posibles consisten en que la parte acusadora, o sea el Ministerio Público Fiscal decida recurrir a la labor de esos Cuerpos Periciales Oficiales, dado que, más allá de su labor de investigación, la fiscalía deberá asegurar las pruebas necesarias para fundamentar su opinión. Y para ello es posible que contar con los informes de técnicos de prestigio como son los que integran esos cuerpos le resulte de gran utilidad. Adicionalmente, tampoco sería descabellado pensar que también la defensa podría recurrir al mismo auxilio, ya que por el principio de la controversia, deberá acceder y constituir todas las pruebas necesarias para convencer al tribunal de su posición. Y para ello tendrá que recurrir a las mejores fuentes disponibles. Tengamos en cuenta también,

especialmente en relación al último comentario, que un principio que está presente en este tipo de juicios penales es el de igualdad de armas, ya que ello es una de las premisas para que se pueda considerar la existencia de un debido proceso. Ahora bien, en términos de la intervención de expertos en temas que por su complejidad requieren un abordaje profesional específico, quién presente aquellos peritos que a priori posean antecedentes más importantes, contarán con una ventaja.

Es cierto que en el caso del Ministerio Público Fiscal, éste puede crear su propia estructura de peritos en algunas de las materias. Seguramente será difícil que lo haga con respecto a muchas de las cuestiones médicas, y peor aún, por ejemplo, con respecto a la realización de autopsias. Sin embargo puede resultarle más sencillo cuando se trata de temas relacionados con los profesionales de ciencias económicas. Y si bien es cierto que la implementación de espacios propios puede ser una buena solución práctica, posiblemente no lo sea de igual modo a la hora de intentar utilizar el resultado de los informes que provengan de ellos. Que la instancia de análisis pericial sea llevada a cabo por personal del mismo Ministerio Público Fiscal que es quien está realizando la investigación, resta credibilidad a los resultados obtenidos. Como consecuencia dificultará que esa prueba sea considerada de igual modo que otras obtenidas por medios que se perciban más independientes.

Por lo tanto, es probable que incluso la fiscalía adopte la costumbre de recurrir a peritos autónomos, a la vez experimentados, y que posean una cuota significativa de credibilidad en términos jurídicos.

Para (Romero Guerra, 2016) mencionando el caso de México,

“En nuestro sistema, todavía vigente, los servicios periciales son auxiliares directo del Ministerio Público. En los sistema acusatorios, por regla general, los servicios periciales son autónomos”.

Esto último no significa una definición acerca del formato desde el que se producirá tal autonomía. Puede consistir tanto en un ente oficial, como en un ente privado. En términos de la actual estructura en nuestro país, la situación estaría planteada entre la participación como peritos en el fuero penal de los integrantes de los Cuerpos Periciales Oficiales, que dependen en forma directa o indirecta de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y por lo tanto guardan independencia de las partes que actúan en las causas, o bien puede consistir en la actuación de profesionales autónomos. También puede existir, sin ningún tipo de inconveniente, un modelo que contemple la inclusión de ambas alternativas conviviendo en los procesos periciales. Cada parte decidirá cuáles son los peritos en los que tiene mayor confianza y elegirá en consecuencia.

Había mencionado también, como segunda cuestión, el tema de la idoneidad de los peritos. Y aquí ingresamos en un terreno arduo, ya que el mismo concepto es de por sí intangible e imposible de ser medido en términos objetivos. Todo lo que se pueden encontrar son elementos que permitan inferir, a priori, la posibilidad de que una persona posea las condiciones necesarias para aportar el tipo de opinión que se le solicita, y de hacerlo de modo tal que pueda constituirse en un prueba creíble para el tribunal. Entramos entonces en una etapa de discusiones acerca de conocimientos generales versus conocimientos específicos. Desarrollo académico versus experiencia laboral. Antigüedad versus logros. Es decir, un conjunto de condiciones donde cada una de las cuales puede tener argumentos que la legitimen o la reprueben. No solo se trata de evaluar cada una de las capacidades, sino de considerar el conjunto de ellas con sus respectivas interacciones.

En la actualidad, un Contador Público matriculado como tal, se encuentra habilitado para tratar cualquier tema relacionado con la contabilidad de los entes. Para ser perito en una causa donde se solicita un peritaje contable, sólo se requiere que demuestre poseer la matrícula habilitante para ejercer la profesión y con ello será designado para actuar. En un proceso acusatorio, la parte que propone al perito, y particularmente el propio profesional, deberá acreditar la condición de experto en el tema específico que se plantea en el peritaje. Por ejemplo, si el problema suscitado corresponde a una investigación donde los registros contables son realizados sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera, o si los mismos corresponden a una compañía de seguros que confecciona sus anotaciones a partir de cálculos actuariales, es posible que el título de Contador Público no resulte suficiente para que se compruebe la experticia del profesional. Quizá aquí resulte también necesaria la experiencia en la aplicación de tales normas internacionales, o bien el trabajo en la contaduría de alguna compañía de seguros.

Como no se trata de una cuestión lineal ni predecible, lo que se puede asegurar en esta oportunidad es que el Contador Público deberá estar permanentemente muy bien preparado para poder afrontar cada uno de los trabajos que se le soliciten, como así también para probar su capacidad para concretarlos, desde el punto de vista de la práctica judicial. A tal fin, el experto que pretenda realizar una actividad probatoria dentro de un proceso penal acusatorio, deberá estar dispuesto a someterse a interrogatorios y conainterrogatorios a fin de demostrar su capacidad para opinar de manera creíble.

b) Conocimiento previo del perito

Los querellantes, o los imputados pueden conocer más en detalle los pormenores de los elementos considerados en la causa, y otros no tomados en cuenta y no aportados a la misma.

Ello es así por cuanto se trata en muchos casos de personas que han trabajado con las partes que los proponen, o con negocios afines a ellas, o bien tienen algún grado de familiaridad con sus presentantes, lo que les permite conocer los temas con cierto grado de profundidad. Cuando en el punto anterior me refería al nuevo Código Procesal y los peritos de confianza, estoy mencionando justamente este punto. Son de confianza en la mayoría de los casos, porque conocen a quien los propone, o bien han trabajado con ella bajo alguna modalidad. Es por tal razón que no debe llamar la atención que la regla sea que el perito que propone la parte tenga más acceso a los elementos registrales, documentales y explicativos de la parte que los propone que la que pueden tener otros peritos.

Es así que cuando se trata de peritos oficiales, tanto como cuando se trata de peritos de parte que desconocen en profundidad los temas, deben ser cautos con su inserción en el peritaje, y más aún con las conclusiones a que llegan.

Tanto el código anterior como el último, con respecto al procedimiento penal, incluyen la solicitud de que cuando existen varios peritos designados, éstos actúen con conjunto. Por lo tanto, las reuniones son enriquecedoras porque se produce un intercambio de conocimientos entre unos y otros expertos, lo que tiene necesariamente la condición de ser beneficioso para la elaboración de los informes periciales. El perito no debe desperdiciar estas oportunidades, ya que a priori se desconoce dónde se puede localizar un elemento crucial para elaborar una buena respuesta.

A pesar de las premisas del código, va a resultar mucho más probable que en el sistema acusatorio los peritajes se desarrollen en forma separada por cada una de las partes en virtud de la forma en que está prevista la participación de los peritos. En el sistema actual, es muy esporádico que ello suceda en la deliberación.

c) Tema de la oralidad

Llegado el momento del juicio, el perito deberá asistir el mismo a los efectos de brindar oralmente sus opiniones. Esta es una condición necesaria para que el informe pericial, que pudo haber sido presentado por escrito previamente, posiblemente durante la etapa de instrucción, sea considerado como prueba dentro del juicio.

Al respecto los códigos procesales prevén expresamente esta circunstancia. Por ejemplo, el Código Procesal de Colombia, en su artículo 415 expresa: *“En ningún caso el informe de*

que se trata en este artículo será admisible como evidencia, si el perito no declara oralmente en el juicio". El artículo 324 del Código Procesal de República Dominicana menciona: *"El perito tiene la facultad de consultar documentos, notas y publicaciones durante la presentación de su informe, sin que pueda reemplazarse la declaración por su lectura"*. El artículo 329 del Código Procesal Chileno dice: *"Durante las audiencias los peritos y testigos deberán ser interrogados personalmente. Su declaración personal no podrá ser sustituida por la lectura de los registros en que constaren anteriores declaraciones, o de otros documentos que las contuvieren...."* El Código procesal de Perú, si bien es más elíptico, deja clara la obligación de presentación oral cuando en su artículo 181 menciona: *"1.El examen o interrogatorio del perito en la audiencia se orientará a obtener una mejor explicación sobre la comprobación que se haya efectuado respecto al objeto de la pericia, sobre los fundamentos y la conclusión que sostiene. Tratándose de dictámenes periciales emitidos por una entidad especializada, el interrogatorio podrá entenderse con el perito designado por la entidad. 2. en el caso de informes periciales oficiales discrepantes se promoverá de oficio inclusive, en el curso del acto oral un debate pericial. 3. En el caso del artículo 180.2 (opinión discrepante del perito de parte), es obligatorio abrir el debate entre el perito oficial y el de parte"*.

Las partes que decidieron incluir un informe pericial, serán las que iniciarán el interrogatorio al profesional. Es sabido, y ha sido tratado largamente, que el perito no es equivalente a un testigo. Sin embargo, también es cierto que tiene algunas características en común, entre las que podemos encontrar que también debe declarar bajo juramento. Ello es así en virtud de que su testimonio constituirá una prueba con todos los alcances que ello implica.

Durante el interrogatorio, al perito se le podrán solicitar confirmaciones o aclaraciones acerca de los puntos de pericia sobre los que se ha expedido en su informe durante la etapa de la instrucción. El alcance de la participación del perito durante el debate está circunscripto, inicialmente, a la fundamentación y explicación del contenido de su informe pericial.

Esta situación debe quedar perfectamente en claro, ya que puede ser de interés de las partes incursionar en preguntas acerca de temas relacionados con el conocimiento general del profesional en cuanto a su ciencia, lo que en principio no es correcto. Esto último consistiría en introducir al perito al debate a partir de las opiniones vertidas por el mismo, pero utilizar ello como puerta de entrada para pasar a inquirir sobre otras cuestiones ajenas al informe

pericial. Esta limitación es absoluta, cualquiera fuera la relación de las preguntas con el tenor de la causa o con la supuesta importancia para el desarrollo de la misma.

Por ejemplo, si un Contador Público se expidió en su informe acerca de ciertos registros que surgen del libro Diario de una empresa, no cabría que durante el debate en el cual explica el procedimiento seguido para hacerlo o el significado contable de su revisión, alguna de las partes quisiera preguntarle acerca de otros libros de la empresa, de otras registraciones, o del detalle del libro de Inventario y Balances.

Esto no significa que el perito contador no pueda llevar a cabo dicha tarea, sino que en tal caso, el tribunal deberá determinar que es posible introducir una nueva participación pericial, debido a que de los hechos narrados durante el debate se ha producido la necesidad de una nueva prueba.

En tal caso, y dependiendo de la complejidad de la misma, el perito podrá responder durante el mismo debate, en forma directa o bien a partir de solicitar la exhibición de la documentación y/o los comprobantes. Otras de mayor envergadura o complejidad, o que requieran de elementos que no se encuentran disponibles, deberán ser elaboradas en otros ámbitos para su posterior presentación y defensa ante el tribunal oral.

No debe confundirse el sistema de los testigos, quienes son admitidos a debate, por cuanto en el ofrecimiento se señaló sobre qué hechos habrían de ser interrogados y, una vez admitidos, en el debate pueden ser preguntados de todo aquello atinente al objeto, es decir, de todo lo que resulte pertinente.

El perito es diferente, tanto para ser nombrado, para lo cual se establece un procedimiento reglado, como en su actuación en el debate. Para la determinación de los puntos sobre los que las partes requieren que se expida el perito, los códigos establecen un sistema reglado de especial sustanciación. Las partes pudieron oponerse a los puntos de pericia, ofrecieron los que les interesaron y finalmente el tribunal resolvió sobre ellos. Estos puntos circunscriben la actuación del perito y son los que reflejó en su dictamen, luego de las operaciones experimentales, en su caso, y el estudio necesario. No pueden las partes interrogarlo en forma directa sobre otros aspectos ajenos a ellos, ya que siempre se requiere de la formación de una opinión fundada.

Adicionalmente, durante el curso de debate se producen circunstancias novedosas y relevantes que requieren necesariamente del aporte de nuevas pruebas. Para ello, entre otros, serán convocados los peritos. Obviamente, esas nuevas pruebas deben sobrevenir como consecuencias de la existencia de otras pruebas previamente presentadas durante el

debate, y que ameriten su confirmación mediante el trabajo profesional de expertos en los temas involucrados.

El tema de la oralidad presenta una arista específica relacionada con la capacitación, el entrenamiento y la actitud de quien debe presentarse frente a un tribunal a exponer sus conocimientos, fundamentar sus opiniones y ser motivo de interrogación pública por cada una de las partes.

En esas ocasiones, la mera formación académica, o la existencia de antecedentes profesionales importantes, no alcanzan para sobrellevar airoosamente la presentación, y menos aún para que la misma alcance los objetivos pretendidos por quien ha solicitado la presencia del perito.

Una presentación oral no consiste en la reproducción de un texto escrito. No se trata de leer o reproducir el informe pericial presentado en su momento, sino que debe alcanzar a conmover lo suficiente al tribunal como para lograr que éste lo tome en consideración a la hora de elaborar su sentencia.

No es una tarea sencilla. Son muchos los factores que tienen incidencia directa sobre el posible éxito de la presentación oral.

En primer lugar no se puede dejar de mencionar al “ambiente”. Me refiero a la existencia de un microclima compuesto por un recinto donde conviven:

- a) Un espíritu circunspecto determinado por la autoridad de un tribunal
- b) Un conjunto de profesionales mayoritariamente provenientes del derecho, y por lo tanto ajenos al conocimiento de nuestra disciplina contable.
- c) Distintas partes del proceso que poseen intereses contrapuestos
- d) Un clima de confrontación cuyos límites, más allá de las cláusulas procesales, resulta impreciso.
- e) Expectativas con respecto a la actitud del tribunal respecto del experto, la que puede ser complaciente, tensa o áspera.

Cada una de estas variables debe ser perfectamente evaluada por quien es llamado a declarar, y atendidas de forma que influyan de la menor manera posible en el curso de su testimonio. Sin embargo, regularmente no es sencillo abstraerse de todas estas circunstancias que rodean la presentación, y a algunas personas les produce un efecto más significativo que a otras.

Una de las razones que impactan sobre el profesional que debe presentarse a una audiencia oral es su propio carácter, y por lo tanto, forjar el mismo, aprender a realizar presentaciones

en público y entrenarse en este tipo de situaciones, es una tarea que también debe comprender la capacitación del perito en el caso del sistema acusatorio.

También tiene gran influencia la forma en que el perito ha realizado su trabajo al confeccionar el informe. El grado de seguridad que ha alcanzado con respecto a sus dictámenes y la documentación y argumentos con que cuenta para sostener sus dichos. Cuando el perito no está plenamente convencido, o cuando su trabajo ha sido escaso en evidencias contundentes, la posición frente a un tribunal oral se vuelve débil y puede repercutir en situaciones críticas de difícil manejo o de compromiso profesional, e incluso legal.

Otro factor a considerar es la experticia del perito en torno al tema en discusión, y sobre el que ha emitido su opinión. Sabemos que la profesión contable se ocupa de un conjunto muy amplio de temáticas, y cualquiera de ellas puede ser motivo de tratamiento pericial. Algunas veces, el perito, aún siendo Contador Público, puede no ser un experto calificado suficientemente en tributación, costos o normas internacionales de contabilidad o de auditoría. No implica que no sepa, sino que no tiene un grado suficiente de conocimientos y/o de experiencia que le permita deducir fácilmente la trama que debe analizar y fundamentar. En estos casos, la debilidad intrínseca del experto, si no fue advertida durante el proceso de aceptación, conspirará contra el mismo, y de ser advertida por la parte que no lo ha propuesto servirá de base para su denostación pública y la consiguiente pérdida de credibilidad de su testimonio. En la experiencia práctica de las presentaciones ante los tribunales orales, esta situación es mucho más común de lo que se puede esperar.

La forma en que los dichos del perito durante su presentación testimonial sean recibidos, percibidos y atendidos por el tribunal, se verá también influenciada por la actitud del profesional frente a las preguntas. En efecto, la voz, el tono, la dicción, los términos utilizados, la concatenación de la argumentación, entre otras condiciones propias de la manera de actuar, permiten que el contenido del testimonio tenga mayor o menor poder de convencimiento. Y recordemos que es este último concepto el objetivo principal de un informe pericial y un testimonio profesional sobre ese informe.

La elocuencia del discurso es sustancial para presentar una idea que aparezca consistente y verídica y que constituya una prueba difícil de refutar si no encuentra la contraparte argumentos muy precisos y documentados que la impugnen. No se trata de la mera, simple respuesta a determinadas preguntas, sino de la forma en que ello se produzca.

Como puede apreciarse, varios de los temas a considerar no provienen de la capacitación profesional del perito, sino de la forma en que ha realizado su labor o de cuestiones propias

de la personalidad. Estas últimas, relativas a la manera de actuar cuando enfrenta al público, muchas veces adverso, desde un escenario como es el “banquillo” desde el que presta su testimonio. Se trata pues de un entrenamiento específico, para el cual incluso se utilizan técnicas actorales para poder desarrollar con éxito la función. Fue muy difundido en los últimos tiempos el caso de las contrataciones realizadas por el Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires con el propósito de la intervención de artistas conocidos en simulacros de juicios, en uno de los casos, durante la realización de la Feria del Libro 2017. En esa oportunidad una de las actividades consistió en un simulacro de juicio por jurados, donde el papel de imputado fue representado por el actor Luis Brandoni.

Es este un argumento más que muestra claramente la necesidad de que los profesionales, en nuestro caso Contadores Públicos, que deciden ingresar al campo de la actuación judicial, cuenten con conocimientos, experiencia y actitudes específicamente relacionadas y de utilidad para ese propósito, independientemente de la sapiencia de la que se haya nutrido como consecuencia de la obtención de un título profesional universitario.

d) Tema de la inmediatez

En el proceso penal acusatorio un valor que es tenido en cuenta como sustancial a la hora de desarrollar la instancia del juicio es el de la inmediatez.

Este concepto está relacionado con la posibilidad, o bien la necesidad, de que los magistrados que conforman el tribunal puedan observar en forma directa el comportamiento de cada uno de los actores, sus dichos, sus acciones, y las pruebas que ofrecen.

Si bien se trata de una característica fundamental del proceso acusatorio, la misma puede tener sus excepciones, y también quienes no confían plenamente en sus virtudes.

Por una parte, existen los casos de pruebas anticipadas o preconstituida, en tales circunstancias no existirá una intermediación del Tribunal con la producción de la prueba, ya que la misma habrá sido realizada en épocas anteriores a los debates. Se trata de pruebas que por su complejidad o características no se pueden realizar en el curso de las audiencias, o bien que podrían motivar la extensión y/o suspensión de las mismas. Asimismo, se presentan situaciones donde existieron declaraciones testimoniales en la etapa de instrucción que resultarán difíciles o imposibles de reproducir en la etapa de juicio.

Por otro lado, aparecen algunos comentarios que aportan ciertas dudas con respecto a las ventajas del concepto de inmediatez. Si bien en estos casos no se niega la capacidad que el sistema tiene para lograr una mejor percepción de los hechos, algunos consideran que los magistrados se pueden ver influenciados por las actitudes de las partes, realizando por lo

tanto una valoración de la prueba cuya base no será exclusivamente el contenido de ella, sino también ciertos aspectos emocionales o de empatía con quien la presenta.

Mas allá de considerar los aspectos jurídicos del tema, es importante que los Contadores Públicos adviertan estas particularidades, ya que se verán expuestos a ellas a la hora de tener que declarar acerca del contenido de sus informes periciales o de cualquier otro tipo. Van a ser observados a corta distancia tanto por cada uno de los integrantes del Tribunal como de las partes. Y ello que conjuga con el hecho de que la declaración es de carácter oral y por si fuera poco, público. Vale decir que simultáneamente deberá el profesional estar atento a lo que dice, a quién se lo dice y como interpretan y valoran los demás lo que dice. En síntesis, lo que estoy advirtiendo, es que el Contador Público en estas ocasiones no sólo debe estar bien preparado en cuanto a la temática sobre la cual lo van a interrogar, sino que debe permanecer muy atento a cada uno de los hechos y en condiciones de manejar los momentos de tensión que se presenten durante las declaraciones, y ser claro preciso y fundado en sus juicios y afirmaciones.

e) Tema de la controversia

Un eje principal del sistema acusatorio está constituido por el permanente enfrentamiento entre las partes, acusadora y defensa, tratando de exponer los mejores argumentos de cada una, y de destruir los argumentos de la contraria.

En este intercambio ingresa también la figura del perito o experto, ya que al fin de cuentas, más allá de la persona en sí misma, lo que representa es una prueba dentro del juicio, y por lo tanto, sujeta a cuestionamiento y confrontación.

Una fase que adquiere gran relevancia en este tipo de situaciones es la admisibilidad de la prueba pericial y la del perito en particular. En ambos casos se trata de requisitos respecto de la admisión de la realización del estudio y de quién debe hacerlo. Hasta aquí no existe evaluación alguna respecto al resultado del estudio, ya que estamos frente a una etapa anterior a su presentación en juicio.

Las consideraciones acerca del estudio propiamente dicho serán planteadas en un momento posterior, es decir, dentro del debate que se produce durante las audiencias del juicio, y al momento de ser considerado por el tribunal para elaborar su sentencia.

f) Admisibilidad de la prueba pericial

En este sentido una primera cuestión a establecer es la necesidad manifiesta de que exista una prueba pericial, o lo que es lo mismo, que participe un perito del análisis de los hechos bajo controversia.

Al respecto, y no es una situación nueva ni específica del sistema acusatorio, hay que recordar que el conocimiento artístico, técnico o profesional especial de quien pretender participar en calidad de perito ha sido sostenido por casi todos los Códigos Procesales vigentes. Por ejemplo, el de Costa Rica (Art.213), Colombia (art.405), Perú (art. 172.1), Panamá (art.406), República Dominicana (art. 204), Guatemala (art.225), el de Chile (art.314), el de la Provincia de Buenos Aires (art.244), Ciudad de Buenos Aires (art.121) y el de la Nación Argentina (art.253)..

Con respecto a la existencia o admisibilidad de la prueba pericial, es interesante lo que comenta (Freckelton, 2009) en el sentido de que tanto en los Estados Unidos como en Canadá, en forma regular, aunque lo mismo ocurre en Australia, Nueva Zelanda, Escocia e Inglaterra, la no admisibilidad de la prueba pericial por falta de necesidad del conocimiento experto es una práctica habitual. Ello puede ser motivado en el hecho de que la razón de la prueba pueda invadir el terreno de las decisiones propias de la magistratura, lo que de ningún modo puede ser aceptado. Ciertas valoraciones, por ejemplo con respecto a la credibilidad de los testigos, se encuentran dentro de la esfera de los jueces y no pueden ser objeto de probanza mediante expertos.

Como muchos otros códigos procesales, el de Colombia en su Art. 377 establece que

“toda prueba se practicarán en la audiencia del juicio oral y público, en presencia de las partes intervinientes que hayan asistido y del público presente, con las limitaciones establecidas en este código”.

Esto no quiere decir que no existan procesos periciales durante la etapa de instrucción, ya que ello puede ser sustancial para alcanzar el nivel de convencimiento suficiente para establecer la necesidad de pasar a la etapa de juicio.

En realidad lo que está definiendo el código citado, es que más allá de cualquier actuación previa, un peritaje debe ser considerado inexorablemente dentro del juicio oral si se pretende utilizar como un medio de prueba en el ámbito penal. La forma en que ello se lleve a cabo puede adoptar diferentes aspectos prácticos. Normalmente será la declaración testimonial del experto frente al tribunal o jurado, aunque en casos extremos puede aceptarse la inclusión del informe escrito a través de su lectura en la sala, temas que deberán ser resueltos sobre la base de las disposiciones procesales vigentes en cada Estado. Pero lo que se puede afirmar sin duda alguna, es que en un sistema de tipo acusatorio no

puede soslayarse la inclusión del peritaje en el debate oral, si lo que se pretende es que surta efecto en cuanto a la demostración de los hechos con fuerza probatoria.

Resumiendo, según (Duce, 2014)

“En primer lugar por prueba pericial se debe entender, en principio, a un perito que comparece a juicio oral y presta declaración ante el tribunal en forma directa a través del examen directo y el contraexamen de las partes..... Esto quiere decir que su declaración en juicio no puede ser reemplazada, sustituida o complementadas por declaraciones previas registradas en actas o por su informe pericial escrito, salvo los casos excepcionales regulados por el Código”.

Es razonable que suceda de ese modo, por cuanto en el proceso acusatorio se debe cumplir con algunas premisas fundamentales que sólo pueden presentarse cuando existe una declaración personal y presencial. Hay que aclarar en este punto que en la actualidad el concepto de presencialidad es más amplio que en el pasado. Los medios de comunicación con que cuenta la justicia permiten en estos momentos el desarrollo de presentaciones testimoniales a larga distancia por intermedio de canales informáticos de video-conferencia. Se trata de desarrollos que ya son muy habituales en áreas como las de recursos humanos de las empresas, y que hoy tienen una aplicación cada vez más importante en los procesos judiciales. Especialmente cuando se trata de jurisdicciones alejadas geográficamente de los centros donde se encuentran los expertos más adecuados para intervenir en las causas. En el caso del Cuerpo de Peritos del Poder Judicial de la Nación, Especializados en casos de Corrupción y Delitos contra la Administración Pública (CSJN Acordada 34/14), su actuación comprende la participación en causas que tramitan en juzgados federales de todo el país. En virtud de ello, los peritos que lo componen ya han tenido que utilizar los sistemas de video-conferencias que posee el Consejo de la Magistratura de la Nación en la Ciudad de Buenos Aires, para dar testimonio en causas originadas en el interior de la Argentina. Ello ha evitado largos viajes, la pérdida de días de trabajo en la sede del Cuerpo Pericial, y por supuesto los costos asociados con el traslado y el alojamiento de quienes se deben movilizar.

Como en estos casos el Tribunal Oral puede observar perfectamente al o los peritos que declaran, y las partes están en condiciones de efectuar el contraexamen como si se tratara de una exposición “in situ”, se puede decir que se cumplen razonablemente los principios de oralidad, publicidad, continuidad, inmediatez y controversia que requiere el modelo acusatorio.

Diversos autores y normas van explicitando ciertas condiciones que deben estar presentes para considerar admisible una prueba pericial en el contexto de un juicio dentro del modelo acusatorio. Estas son, Importancia de la prueba pericial en torno a la investigación en

general, Pertinencia de la prueba pericial ante las diferentes pruebas posibles, Necesidad de recurrir a conocimiento experto debido a las características a analizar, e Idoneidad del perito para el peritaje en particular.

Si bien la prueba pericial puede resultar un medio sumamente útil para que los jueces formen su opinión sobre los hechos discutidos en las causas, y es generalmente aún más significativo cuando se trata de delitos económicos donde deben analizarse situaciones de carácter técnico contable y financiero, no siempre es preciso realizar un procedimiento pericial.

No faltan oportunidades en las que con los informes y declaraciones obrantes en el expediente, o discutidos durante el debate oral, resulta suficiente para establecer la existencia de un delito, o bien descartarlo, y definir sus autores. En tales ocasiones, la producción de una prueba pericial sólo conseguiría retrasar el proceso en base a un potencial aporte probatorio intrascendente.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que existen diversos modos probatorios para establecer un hecho presuntamente delictivo, o alguna de sus circunstancias. Pruebas documentales, informativas, registro de domicilios, declaraciones testimoniales, interceptación de llamadas, etc. Por lo tanto, antes de decidir sobre la realización de una prueba pericial, un camino eficiente es el de establecer la posible existencia de otros medios más rápidos y/o económicos para obtener similar resultado. La prueba pericial debería ser el resultado de un análisis comparativo que demuestre que no existen otros mecanismos mejores para hacer lo mismo, o bien que la prueba realizará una contribución marginal, útil, adicional a los resultados de cualquier otra.

En tercer lugar, un peritaje sólo puede ser requerido, y como he enunciado anteriormente, eso está previsto en casi todos los Códigos Procesales mencionados, cuando se trata de temas que por su carácter artístico, técnico o científico, o por su complejo entramado, no pueden ser abordados por los magistrados y por lo tanto deben solicitar el auxilio de los expertos pertinentes.

La solicitud de peritajes para discurrir sobre cuestiones que pueden ser perfectamente advertidas, sin mayores dificultades, por los miembros de un tribunal, y/o que pueden ser explicadas perfectamente por las partes en la causa para el convencimiento de los magistrados, no requiere de la realización de una prueba pericial. Incluso, de llevarla a cabo, se estaría dilapidando tiempo, esfuerzo y recursos en una tarea totalmente ineficiente. Si los hechos son evidentes, resulta obvio que no se requiere una prueba pericial. Si por el contrario, no lo son, lo que se podrá obtener es una opinión, siempre con algún grado de

subjetividad cuando se trata de temas como los económicos que no corresponden a una ciencia exacta, sino social. El Contador Público debe estar perfectamente advertido de esta circunstancia para evitar caer en la telaraña de las partes que puede pretender un resultado más estricto. Igual sucede con la información de auditoría. La comunidad espera resultados que no siempre son posibles en el marco de ese tipo de actuación profesional.

Por último, y teniendo en cuenta lo ya especificado en cuanto a la necesidad de la utilidad de la prueba pericial, no cabe duda de que un criterio para que se lleve a cabo en un determinado momento, y bajo ciertas circunstancias, consiste en que el experto que la habrá de llevar a cabo resulte confiable, y creíble para los magistrados. De no ser así, cualquier resultado que arroje la prueba pericial será mal considerado por los miembros del tribunal, y por lo tanto carecerá de fuerza probatoria a la hora del fallo.

g) Admisibilidad del perito

El segundo factor a considerar dije que era la admisibilidad del perito. En este sentido se presentan al menos dos circunstancias concurrentes. En primer lugar la acreditación acerca de la concordancia de la experticia del perito con el tema que se intenta demostrar en el juicio. Es así, que una labor muchas veces obvia, pero otras no, consistirá en establecer con precisión el tipo de conocimiento que se requiere para el tratamiento de las cuestiones a dilucidar, de modo tal de encontrar luego al experto en ellas. Aquí estamos frente a una posición que debe quedar plenamente expuesta. El perito, cualquiera sea su experticia, es convocado para hablar acerca de los temas relativos a la misma y nada más. Su participación no le da derecho a inmiscuirse en razonamientos ajenos a su conocimiento experto, aún cuando puedan tener alguna derivación más o menos cercana. Es así, que si un Contador Público es convocado a rendir un testimonio acerca de la contabilidad de una empresa, no deberá, ni podrá, ni será admitido, que opine acerca de las implicancias legales de un negocio emprendido por la empresa en cuestión, aún cuando en los registros contables se encuentren asentados los pagos realizados para su desarrollo. Simplemente, porque no es un experto en derecho.

También se presenta la necesidad de que el perito acredite que efectivamente posee el conocimiento experto que se necesita para establecer o aclarar los hechos que aparecen en la contienda. Aquí se pueden identificar algunas disyuntivas.

Por ejemplo, la acreditación puede estar referida casi con exclusividad a la existencia de títulos formales que den cuenta de los estudios realizados. En general ha sido a lo largo del tiempo la práctica más común, y seguramente también la más sencilla. A ello se ha

agregado en muchos casos la acreditación a través de la experiencia práctica derivada de la labor del perito. Esto puede referirse a la actividad profesional del mismo, e incluso a la actividad pericial previa relacionada con temas similares. En este caso me refiero a la experiencia laboral genérica, vale decir, haber trabajado en el campo de una especialidad. Por ejemplo en un estudio de auditoría, en un sector de costos o en una industria química. Habría que pensar en que un método bastante razonable incluye la consideración de ambos tipos de conocimiento, el académico y el laboral, ya que la confluencia de ambos supone una mayor integración de la calidad profesional del perito.

Más allá de las opiniones vertidas en este capítulo, resulta interesante la lectura de algunas consideraciones que presenta (Fenoll, 2009).

“Es fundamental que conste el proceso de profesionalidad del perito.....normalmente vendrá dado por la posesión del grado universitario correspondiente, pero también debe constar que tiene experiencia en la pericia de que se trate, es decir, que no es la primera vez que se enfrenta a la evaluación de una situación parecida, o bien que incluso siendo la primera vez al ser perito novel, sus cualificaciones no dejan duda de que puede hacer un buen dictamen.” “Otro indicio de calidad es que posea publicaciones en revistas prestigiosas..... no tiene sentido que utilizándose por lo general en el terreno científico, no sea atendido ese criterio en el ámbito judicial, sobre todo porque su consulta es extremadamente sencilla”. “Por el contrario, no tiene la más mínima importancia que el perito haya ocupado cargos políticos en la estructura corporativa de su profesión”.

El autor pone de manifiesto una condición adicional, que analizaré más adelante con relación al conjunto de los peritos. En sus palabras,

“es contraproducente que la única dedicación del perito sea la forense, porque en ese caso es posible que sus dictámenes aparezcan prácticamente mecanizados, con una forma aparentemente atractiva, pero sin analizar realmente el fondo de lo peritado. Por ello, en la consideración de la profesionalidad del perito es muy adecuado que se demuestre que ejerce su profesión más allá de su participación en los procesos”.

En segundo lugar es posible que se pretenda considerar la experticia particular del perito en relación con el tema que debe ser debatido para formar una prueba dentro del juicio. En este caso, puede ser que los títulos formales y la experiencia laboral genérica antes descripta no resulten suficientes, per se, para acreditar la calidad suficiente para actuar como experto en un caso determinado. Por ejemplo, cuando un Contador Público es llamado a ser perito en una controversia acerca de la registración de un derivado financiero de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Pues bien, el profesional puede acreditar que es un Contador Público, quizás también pueda establecer que se ha

desempeñado laboralmente en el Banco Central de su país, o en una entidad financiera cualquiera. Sin embargo, nada de eso termina de certificar que dicho profesional haya confeccionado alguna vez un registro contable como el que debe analizar, ni que tenga conocimientos precisos acerca del funcionamiento de los derivados financieros, ni de las Normas Internacionales de Información Financiera. Menos, de todo ello en su conjunto. Por lo tanto, bajo esta segunda modalidad de admisibilidad, el perito propuesto podría ser descartado, a pesar de poseer títulos y ciertos antecedentes genéricos. Haber trabajado en un estudio de auditoría, no implica necesariamente tener experiencia en muestreo estadístico, aún cuando esa técnica sea propia de una alternativa de los procesos de auditoría. Conocimiento académico no es sinónimo de capacidad experta en el tema, de nivel suficiente para dilucidar las dudas de un magistrado al grado de lograr su convencimiento.

Actuación Laboral del Contador Público	Experiencia no comprobada por derivación directa
Asesor financiero PYME	Colocaciones de instrumentos financieros en mercado de valores
Gerente de contabilidad empresa nacional	Normas Internacionales de Información Financiera
Empleado de Estudio de Auditoría	Contabilidad y Estados contables de cooperativas
Funcionario de Organismos Público	Normas y procedimientos para contrataciones públicas
Director de empresa petrolera	Particularidades de la registración contable de las reservas de gas

Es de destacar que el nuevo Código Procesal Penal Federal Ley 27.063 no establece explícitamente ninguna condición de admisibilidad, excepto la de poseer título habilitante en la materia relativa al punto sobre el que se deberá dictaminar, si la actividad se encuentra reglamentada, o idoneidad manifiesta en caso contrario.

h) Qué se intenta probar

El primer paso para definir la intervención de un experto con el ánimo de generar una prueba válida y suficiente para definir un hecho fáctico con el mayor grado de seguridad posible, debería consistir en determinar cuál es el objeto de la formación de la prueba. Qué se pretende establecer con la producción de la prueba.

Si se trata de un peritaje contable, la situación puede estar bastante definida antes de la presencia del perito, ya que se tratará de dar respuesta a un cuestionario pericial. Este habrá incluido las preguntas necesarias, según quien lo produjo, para que se obtengan los

resultados esperados por la parte. Sin embargo, ello puede no ser así en otros casos. Cuando se trata de un perito de confianza, tal como define la última versión en Argentina del Código Procesal Penal, todavía no implementado, el perito puede tener un campo más amplio de actuación, imaginación y participación en la definición del alcance de la tarea y sus implicancias para la causa.

Algo similar sucede, incluso en mayor medida, cuando el profesional contable actúa como investigador o colaborador, aunque en estos casos, no podría considerar seriamente que se trata de aportar pruebas en el estricto sentido técnico, sino elementos que con el correr de la causa pueden terminar siendo pruebas gracias a otras labores complementarias, muy probablemente periciales.

Una posible nómina que nos puede hacer recordar cuál es el aporte de conocimiento que debería agregar una prueba pericial, incluye uno o varios de los siguientes elementos, a) En qué momento se desarrollaron los hechos, b) Bajo qué condiciones o circunstancias se llevaron a cabo, c) Quiénes fueron las víctimas, si las hubo, d) Quiénes produjeron los hechos identificados, e) Quiénes lo hicieron en forma directa y quienes ayudaron a que sucedería (autores, cómplices y partícipes), y f) Si existieron daños o perjuicios (en términos estrictamente económicos y dentro de los conocimientos contables, no jurídicos) El listado previo se complementa con otro conjunto de cuestiones que también deben ser puestas en consideración y valoradas, pero que exceden el marco de actuación del experto contable y están normalmente reservadas a los magistrados que deben evaluar los hechos, ya que están determinadas por normas y criterios jurídicos.

Dentro de ésta última categoría podrían considerar los siguientes:

- La efectiva ocurrencia de un hecho ilícito
- Las razones por las cuales se llevó a cabo el delito
- Establecer si se trató de conductas individuales o de un delito en asociación.
- La responsabilidad que le cabe a cada implicado en el delito
- Hechos que pueden incrementar o disminuir la responsabilidad de cada implicado

i) Consideración y validación del informe pericial como prueba

Como había dicho anteriormente, una vez que el peritaje y el perito han sido admitidos por el tribunal, y cuando el perito se presente a prestar su declaración testimonial en su calidad de experto, comenzará otra etapa de evaluación. En este caso se trata de la evaluación de la calidad del informe presentado y de los dichos del profesional durante su exposición oral.

En este caso ya no se trata de admitir o rechazar, ya que tanto el informe como el testimonio del perito integran la causa. Se trata de definir el grado de credibilidad que se le puede otorgar a las conclusiones incluidas en el informe. Considerando que se trata de convencer a los jueces del tribunal acerca de una verdad científica, la credibilidad del informe que la incluye es un factor primordial de evaluación.

El principal concepto asociado a la confiabilidad del dictamen del perito consiste en que no hay una razón que obligue a considerar todo lo que el experto asevera, aún cuando lo esté haciendo en función de su conocimiento y experiencia, y a pesar que haya pasado la prueba de admisibilidad para su incorporación a la causa.

Algunos autores como (Gold, 2006), señalan que:

“..el sistema legal debería aceptar como prueba pericial solo aquello que la buena ciencia aceptaría como tal y nada menos que eso”.

Es decir, al sistema legal le resulta de interés aquellas opiniones expertas en tanto las mismas tengan un nivel de aceptación significativo en el ámbito de su comunidad científica. En función de algún caso relevante planteado en los Estados Unidos conocido como *Daubert Vs. Merrel Dow Pharmaceuticals Inc* (509 U.S 279 1993) citado por (Duce, 2014), se desarrollaron cuatro criterios, que no son exclusivos ni excluyentes, pero que resultan de interés para medir la credibilidad de la presentación pericial. Si bien estos criterios parecen de aplicación especialmente para el caso de peritajes sobre temas relacionados con ciencias básicas o duras, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha extendido su aplicación a todo tipo de intervenciones periciales. Los criterios son los siguientes:

- a) la falsabilidad de la teoría, o posibilidad de que esta sea testeada y refutada
- b) Que haya sido sometida a revisión de pares o publicada
- c) Conocimiento de la tasa potencial de error, y la existencia de estándares que controlan la investigación sobre la cual se basa la teoría
- d) Aceptación general de la metodología que subyace a la teoría, en la comunidad científica.

Quizás es el momento de traer a colación pensamientos filosóficos que sostienen que la verdad es exclusivamente aquello sobre lo que se puede alcanzar una aceptación unánime de las personas. Todo lo demás, todo aquello sobre lo que pueden existir dudas, razonamientos disímiles, o alguien que lo cuestione, deja de ser una verdad. Se convierte en una opinión.

En términos de la actuación del Contador Público, la cuestión de la verdad posiblemente no esté relacionada estrictamente con los hechos reales, sino con la sinceridad del profesional

para expresar lo que efectivamente percibir y evaluar en función de su conocimiento experto. Si esa actividad, traducida en formato de una opinión calificada, concluye en la verdad o no, posiblemente sea como consecuencia de un gran número de variables colaterales. El momento en que se realizan las pruebas, el alcance que los magistrados prescriben para su realización, los términos en que se encuentran propuestos los interrogantes, la calidad de los elementos verificables, el tiempo disponible, o bien, varias o todas estas condiciones simultáneamente.

Hoy podríamos decir que esa opinión debe ser ponderada teniendo en cuenta los elementos de su composición y generación, y puesta dentro de un rango de credibilidad con respecto a la teórica verdad. Por lo tanto podemos lograr a través de ella un suficiente nivel de convencimiento de quienes deben evaluar los hechos, es decir, los magistrados.

El Contador Público no es un mero productor de respuestas, es un profesional que cuando actúa dentro del campo judicial, en un tramo del proceso penal acusatorio, debe tener presente su responsabilidad particular, es decir, debe tratar de que su opinión se convierta en una prueba. Para ello, es necesario que esté en condiciones de concebir un informe técnico que reúna los requisitos expresados.

j) Críticas al dictamen

Como cualquier presentación pública, quien la realiza se encuentra expuesto a los comentarios, favorables o críticos, de quienes tienen acceso a ella. En el caso de un debate dentro de un juicio oral y público, esta situación deja de ser una posibilidad y se convierte en la regla al aplicar el principio de contradicción. En la actualidad muchos profesionales están acostumbrados a que sus informes descansen dentro de un expediente judicial, sin tener que defender su contenido, y menos aún hacerlo públicamente.

Es una obligación de la parte que se ve afectada por el informe pericial, atacarlo para intentar desvirtuar su contenido, o al menos la credibilidad que se le pretende otorgar. Es cierto que también estará presente la parte que se ve favorecida por el informe presentado o por el testimonio brindado, e intentará resaltar sus virtudes y aciertos.

En el medio de este juego de disputas se encuentra el Contador Público cuando actúa como perito en el fuero penal, y especialmente cuando debe brindar su testimonio en el ámbito de un juicio oral. Y por lo tanto debe estar preparado para las dos alternativas.

Debe ser concreto, claro, explícito y contundente en la forma que defiende el contenido de su informe, cuando se trata de probar la calidad del mismo como prueba pericial a favor de quien lo propuso. Pero también debe estar en condiciones de defenderse de los embates de

la parte contraria, que intentará desvirtuar su aporte, apelando a cuanto argumento consiga explorar.

Si bien puede parecer que se trata de una misma tarea, en la práctica se presenta de manera bastante diferente. En gran medida, debido al tratamiento que recibe el perito en uno y otro caso. Cuando se trata de afirmar lo que ha hecho, siendo interrogado por la parte que lo ha llamado a participar, la situación puede ser un más relajada, ya que no se trata de un inquisidor profundo, sino de un aliado del perito, que intentará hacerle la tarea lo más leve posible para que pueda exponer con libertad y tranquilidad. Sin embargo, cuando el que interroga al experto es la parte contraria, el ambiente puede resultar mucho más tenso para el perito. Las preguntas pueden ser más duras, y los cuestionamientos graves y hasta agresivos en cierta forma, o por lo menos intensos.

La seguridad del perito respecto de los datos incluidos en el informe pericial será un factor importante a la hora de mantener la serenidad necesaria para encarar esta fase de la declaración.

Independientemente de los antecedentes, datos y conclusiones que el perito incluya en su informe, debería tener en cuenta que el mismo habrá de sufrir un proceso de evaluación a los efectos de su consideración como prueba dentro del juicio. Cuanto más explicativo haya sido en su escrito, o lo sea en su exposición oral, o cuanta mayor abundancia de datos haya ofrecido, podrá ser examinado sobre mayor cantidad de precisiones. Obviamente, no quiero dejar la impresión de que el perito debe ser escueto en sus apreciaciones para evitar este riesgo, sino que existe habitualmente una relación entre el nivel de detalle exhibido en sus informes, con la posibilidad de que sus dichos resulten controvertidos. Por lo tanto, a mi entender, debe encontrar el punto justo en el que su opinión queda suficientemente clara, demostrada y fundada, y evitando explayarse con el sólo propósito de parecer más erudito o dar la impresión de mayor carga de trabajo o mayor compromiso profesional.

Cuando me refiero a la apreciación crítica del informe pericial, en especial por la parte que se considera afectada por su presentación, estoy hablando de un conjunto de acciones, traducidas en preguntas dentro de interrogatorio, que intentarán disminuir la credibilidad del dictamen.

(Dohring, 2007) plantea 6 puntos de arranque para la realización de la crítica del informe pericial.

- a) Invitación a dar explicaciones más detalladas
- b) El modo de trabajar del dictaminador
- c) La tesitura del perito y especialización

- d) El grado de certeza de dictamen
- e) Probatura más exacta del grado de certeza
- f) Carácter complicado de la tarea encomendada al perito

Algunas de las condiciones mencionadas tienen mayor posibilidad de aplicación en el caso de ciertas ciencias que en otras, sin embargo, la idea general subyace para todos los casos. Hay que hacer notar también, que algunos de los puntos planteados tienen gran similitud conceptual con los expuestos con anterioridad en cuanto a la consideración y validación del dictamen pericial. Ello es así por cuanto en gran medida cuando me refiero a las críticas, el objetivo que en realidad se persigue es el de asegurar o restar validez al informe.

12) Participación de los Contadores Públicos en otras Actividades

a) Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas

Descontando que la función principal de los Contadores Públicos en el ámbito de la justicia penal consiste en su participación como actor de la investigación criminal, o de los peritajes contables en particular, no es menos cierto que existen otras actividades que también puede abordar.

Tenemos el caso de la ley sobre la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Si bien es cierto que se trata de un tema puramente legal, y su discusión consiste básicamente en la forma en que se debe aplicar el derecho y las normas vigentes, existe algún punto que cae directamente en la órbita de la actividad del profesional contable.

Me refiero a diversos aspectos tales como:

- a) Que dentro de su objeto y alcance, la ley se refiere a un conjunto de delitos que resultan ser los precedentes para la aplicación de la normas. Entre ellos se encuentra el enumerado en el punto e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal.
- b) En el artículo 7º de la ley se establecen las penas. El inciso uso describe las multas aplicables, las que van desde 2 a 5 veces el beneficio indebido obtenido o que se hubiese podido obtener.
- c) En el artículo 9º, al referirse a la exención de la pena, la ley menciona en el inciso c) Hubiera devuelto el beneficio indebido obtenido.
- d) En el artículo 18 la ley trata el contenido del acuerdo de colaboración eficaz. En el mismo incluye el inciso a) pagar una multa equivalente a la mitad del mínimo establecido en el artículo 7º inciso 1º de la presente ley, y el inciso b) Restituir las cosas o ganancias que sean el producto o el provecho del delito.

Sin considerar otras cuestiones relacionadas con el control interno de las organizaciones, en las cuales el Contador Público también puede tener una intervención importante, los puntos enunciados precedentemente demuestran claramente la necesidad de contar con un experto contable cuando se plateen estos temas en el campo real.

Por el momento se trata de discusiones jurídicas que han llevado a la sanción de la ley, y luego vendrán otras controversias a la hora de intentar aplicarla. Pero cuando llegue el momento de concretar sus términos en forma efectiva, deberán realizarse diversas mediciones de carácter patrimonial, económico y financiero, que deberán ser efectuadas por los Contadores Públicos.

Descontando la discusión acerca del significado a considerar para definir los términos “beneficios” y “ganancia”, utilizados en apariencia como sinónimos en el texto de la norma legal, la determinación del monto que corresponde a ellos será una tarea compleja que sólo puede encarar quien posea conocimientos de contabilidad y costos, como es el caso de los profesionales contables. Tanto para calcular una multa, como para establecer el monto a devolver, la labor será de tipo contable. Obviamente también cuando se trate de establecer la falsedad de un Estado Contable.

Si bien las circunstancias descritas pueden presentarse dentro del ámbito administrativo, es decir antes de perforar la esfera legal, nada obsta a que también resulten como consecuencia de causas que tramiten en el fuero penal.

b) Acuerdo de partes

En los casos en que los actores de una causa llegan a un acuerdo para poner fin al trámite judicial, es posible que aparezcan ciertos asuntos pendientes de resolución que tienen origen en cuestiones económico-financieras.

La medición de los valores que deben ser considerados para determinar las condiciones del acuerdo, serán seguramente una porción de las actividades de los Contadores Públicos, en especial cuando surjan de documentación o registros contables.

Como los acuerdos transcurren durante el desarrollo del proceso penal, como una forma de conclusión del mismo, estamos nuevamente frente a una actuación judicial del profesional contable. La misma puede haber comenzado mucho antes, en alguna etapa previa del proceso, por ejemplo mediante la realización de un peritaje, pero se cierra cuando llega este momento definitivo.

c) Decomiso

Durante el año 2016 ingresó en la Cámara de Diputados de la Nación un proyecto tratando la extinción de dominio sobre los bienes provenientes de actividades ilícitas.

Si bien el mismo no ha tenido aprobación hasta el momento, constituye un antecedente a considerar en cuanto a los posibles términos de una futura ley sobre el tema⁶.

Siguiendo el camino emprendido en puntos precedentes, en lo que se refiere a interpretar la posible actuación del Contador Público en este campo, se pueden encontrar varios aspectos que guardan relación con tal objetivo.

Previamente habría que manifestar que se trata de una norma cuya aplicación se desarrollaría en el terreno de la justicia, ya que para concluir acerca de la posibilidad de extinguir un dominio sobre los bienes de una persona humana o jurídica, será necesaria la intervención judicial.

La causales previstas para que se produzca la extinción prevén hechos que deben ser medidos por los profesionales contables, tales como determinar el origen del producto del negocio, o de la transformación o conversión parcial o total del mismo, o bien si se trata de incrementos patrimoniales no justificados. Incluye también a los que constituyan ingresos, rentas, frutos, ganancias y otros beneficios derivados.

Por otra parte, el proyecto de ley hace referencia a valores equivalentes cuando no resultare posible aprehender materialmente, identificar, localizar o incautar los bienes muebles inmuebles y activos financieros. Esta medición constituye también un proceso cuyo desarrollo se encuentra en la órbita de los Contadores Públicos.

Lo mismo habrá de suceder en el caso en que el Estado tenga que devolver bienes previamente decomisados. En esa oportunidad deberá determinar la forma de efectuar el cálculo para establecer cuál es el monto que corresponde desembolsar, o cuáles pueden las condiciones que afectaron a esos bienes, a los efectos de su valorización.

⁶ En el mes de Enero de 2019 el Poder Ejecutivo Nacional emitió el Decreto de Necesidad y Urgencia 62/2019, por el cual instrumentó un “Régimen Procesal de la Acción Civil de Extinción de Dominio”. El mismo ha sido cuestionado por un importante número de razones, por lo que no se conoce aún el efecto que puede tener en el futuro. En términos generales, son aplicables los mismos comentarios enunciados en este punto en relación con el proyecto presentado en el Congreso. Habría que agregar que este DNU incorpora conceptos acerca de la derivación “directa” o “indirecta” de los bienes con respecto a los delitos incluidos, como así también menciones genéricas a la obligación de restituir los bienes a sus legítimos propietarios cuando se determine la inocencia de esas personas en una causa penal. Esto temas deben agregarse como una función aún más compleja que requerirá de la intervención de los Contadores Públicos.

VI) CONCLUSIONES

En una entrevista realizada por Sabine Vollmer el 1/7/17⁷ a la ex presidenta de la IFAC, Olivia Kirtley, ésta última resalta algunos temas, entre ellos, que,

“En mi opinión, los tres principales desafíos para la profesión serían la falta de capacidad profesional de contabilidad en muchos países, particularmente en África. En segundo lugar, la ausencia de una contabilidad pública completa y transparente y de contadores calificados que trabajen en el sector público. Y en tercer lugar, la creciente fragmentación regulatoria mundial.

Sobre tres problemas que considera los más relevantes, uno consiste en la necesidad de formación contadores públicos que puedan intervenir eficientemente en el sector público. Entiendo por labor en el sector público la activa participación tanto en el Poder Ejecutivo como en el Poder Judicial, en cada caso bajo las condiciones y características propias del medio.

Manifiesta luego en la entrevista que:

“Y, como el futuro de cualquier profesión depende del capital humano, debemos ofrecer a la próxima generación un trabajo que sea emocionante con un ambiente de trabajo atractivo. Ellos quieren una carrera que les permita hacer contribuciones significativas a la sociedad y tener tiempo de calidad aparte del trabajo. Creo que nuestro enfoque de la tecnología y la digitalización será fundamental para ofrecer el trabajo y la flexibilidad que buscan”.

He aquí nuevamente un punto fundamental, la concepción de los contadores públicos en cuanto al interés por hacer contribuciones significativas a la sociedad. No cabe duda entonces que una de las formas en que el profesional contable va a actuar significativamente en pos de generar un aporte fundamental al desarrollo y sostenimiento de las sociedades en que se desenvuelve, va a ser a través de su intervención en los procesos de prevención y detección de los casos de corrupción

La lucha contra la corrupción abarca entre otras cosas, múltiples orígenes, diversas justificaciones, diferentes etapas, distintos niveles y variados participantes, es por ello que se trata de un fenómeno sumamente complejo. Tanto desde el punto de vista del cumplimiento de las funciones públicas, como desde del campo psicológico y psicosocial, pasando por el terreno de la actuación profesional en cuanto al rol de investigador o

⁷ Fuente: Vollmer, S. (2017) <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/jul/olivia-kirtley-ifac-global-accounting-profession.html>

experto, existe un universo de posibilidades que requieren un estudio profundo y multidisciplinario.

No es preciso que se advierta al lector que el alcance de este trabajo resulta muy limitado para abarcar la gran cantidad de temáticas relacionadas. Sin embargo, entiendo que a través de los temas que hemos desarrollado se puede contar con una visión bastante acertada de la situación del profesional contable y de las posibilidades laborales que se abren en los ámbitos donde se lleva a cabo el combate contra la corrupción.

Las descripciones que hemos presentado demuestran la existencia de un significativo número de organizaciones públicas y privadas, iniciativas, publicaciones y documentos, a nivel nacional e internacional, orientados según sus objetivos enunciados a trabajar en pos del combate contra la corrupción en sus distintas manifestaciones. Seguramente tales acciones deben ser consideradas un avance en pos incentivar y profundizar esa lucha. Sin embargo, a nuestro modo de ver, y a partir de las descripciones efectuadas, podrían realizarse algunas otras inferencias.

En primer lugar, que de las enumeraciones realizadas, es sencillo observar que existe un número muy significativo de organismos de todo orden que manifiestan ocuparse del tema de la corrupción. Si bien es cierto que la cuestión es muy importante a nivel global tanto como para cada país en particular, la cantidad de esfuerzos que estarían siendo volcados a este rubro no parecen guardar relación con respecto a los que se emplean para otros tópicos de igual gravedad para la humanidad.

En segundo lugar, que se puede advertir también que los esfuerzos que mencionamos en el párrafo anterior, suelen funcionar en forma aislada o individual. Si bien puede pensarse aquí que en definitiva la acción global será la sumatoria de las iniciativas sectoriales, entendemos que la falta de integración y sincronización no termina de conformar un bloque sólido, consistente y de aplicación unívoca. Los esfuerzos se solapan y también los costos de esa lucha contra la corrupción.

En tercer lugar, hay que señalar que no son pocas las encuestas, nacionales o internacionales, que muestran un estancamiento en cuanto a los niveles de corrupción, los cuales incluso en algunos lugares crecen con respecto al pasado. Esto parece ser una contradicción con respecto al hecho de que cada vez exista mayor número de entidades que estarían trabajando en la lucha contra la corrupción.

En cuarto lugar, podríamos considerar que, si la corrupción no disminuye significativamente, luego de muchos años de luchar contra ella, se debe al hecho de que las entidades u organizaciones que expresa o implícita de combatirla, incluidos los gobiernos,

no están realizando correctamente su tarea. Bien porque no tienen la capacidad, bien porque no tienen los recursos, o bien porque el poder político no tiene interés en que los mecanismos funcionen. Sería muy pesimista pensar simplemente que la corrupción tiene más poder que el resto de la sociedad, aún cuando en muchas ocasiones ello se verifique en la realidad.

En quinto lugar, por último, creemos que a través del procedimiento de emisión de normas de todo tipo y formato, puede resultar difícil ganar la lucha contra la corrupción. Estamos posiblemente frente a un círculo vicioso. Porque el problema con los corruptos es que no cumplen con la ley. Con cualquier ley. Por lo tanto seguir agregando leyes, per se, sólo determina el número de leyes que habrán de ser infringidas por los delincuentes, no su cumplimiento. Es preciso que cualquiera resulte ser el modelo jurídico adoptado y las leyes que lo implementen, existan otros factores complementarios que integren la praxis.

De lo dicho se desprende que las cuestiones relacionadas con la lucha contra la corrupción no pueden ser resorte exclusivo de los políticos, porque no es la ley por sí misma la que resuelve los problemas. Tampoco de los profesionales del derecho, porque ellos aportan conocimiento casi exclusivamente a la fundamentación de las leyes, y por lo tanto siguen por el mismo camino. En ambos casos, el trayecto es el mismo, y se encuentra teñido de razones morales, sociales, económicas o circunstanciales, que si bien pueden fijar posiciones frente al problema de la corrupción, no lo resuelven, y menos aún lo investigan ni analizan en su concepción práctica. Esto no implica en modo alguno restar importancia a los preceptos legales, si de lo que se trata es de fijar límites de convivencia y posiciones frente a los hechos de la vida real que permiten establecer reglas de juego adaptadas a los tiempos modernos.

Tampoco puede ser una cuestión a tratar en el campo del desarrollo de la criminología ni de la criminalística, ya que esas disciplinas, como hemos visto, han ignorado recurrentemente la existencia de la criminalidad económica, y por lo tanto, de la corrupción.

En la etapa en que nos encontramos, la mayoría de los pronunciamientos, estudios y reglamentaciones ya existen y, si bien pueden ser mejoradas y ampliadas, ya constituyen un catálogo lo suficientemente amplio para llevar adelante una actuación plena y efectiva.

De lo que se trata entonces, según nuestra opinión, es que ha llegado la hora de incentivar la participación de la acción en el campo de los hechos. Y mientras que algunos de ellos pasan por intervenciones directas, en muchos otros se requiere indefectiblemente la presencia de expertos en temas económicos y financieros, es decir, de Contadores Públicos.

El informe de la IFAC del año 2017 titulado “Expertos contables y auditores. Un papel determinante en la lucha contra la corrupción”, confirma esta posición en el sentido que establece una correlación fuerte entre la proporción de expertos contables y auditores en la fuerza laboral, y el índice de percepción de la corrupción que pública Transparencia Internacional. El informe expresa que

“El trabajo de los expertos contables y auditores es crucial en la estructura de gobierno de la economías y, junto con otros elementos clave, sirve para respaldar la transparencia, la rendición de cuentas y la legalidad. Existe una fuerte relación entre el porcentaje de expertos contables y auditores que integran la fuerza laboral con una mejor puntuación en los índices globales de corrupción”.

Con todas las limitaciones y comentarios que podrían efectuarse, lo manifestado por IFAC debería ser visto bajo la concepción profesional del contador público y su potencial para contribuir a la investigación de los hechos delictivos de carácter económico, sean estos fruto de la corrupción, o del crimen organizado.

En este camino, se enmarca la necesidad de un desarrollo mucho más dedicado y profundo de los procesos de capacitación de los profesionales contables, en pos de obtener competencias decisivas en cuanto al trabajo en el ámbito de la investigación y del juzgamiento de los delitos económicos.

Tal capacitación debe incluir necesariamente tanto cuestiones relacionadas con el derecho en sí mismo como con la justicia en cuanto a su funcionamiento, pero también habilidades propias del trabajo interdisciplinario, ya que éste último suele ser la regla y no la excepción en las actuaciones relacionadas con los delitos complejos.

Creo que ha quedado suficientemente claro que los sistemas penales tienen aún muchas posibilidades de mejorar, por lo menos en términos marginales, y que la incursión dentro de un modelo acusatorio, en los términos actuales, no agota la posibilidad de encontrar cada vez mejores caminos para la definición de las situaciones penales. Ello implica que seguramente los Contadores Públicos deberán seguir con atención los cambios que se vayan produciendo para adaptarse lo más rápidamente posible a la mejor actuación que puedan desarrollar como integrantes de los programas judiciales de investigación y juzgamiento de los delitos incluidos dentro de los conceptos de Corrupción, Criminalidad Económica y Delitos Complejos.

Para ello, es preciso que el Contador Público, a lo largo de su formación, incorpore la idea de que su actuación no se agota en la función de producir y/o controlar información. Debe

sentirse un actor importante dentro de la sociedad en cuanto a su obligación y capacidad para intervenir en la lucha contra la corrupción, en todos los ámbitos posibles, por ejemplo, en el judicial.

La formación ética del Contador Público no está conformada exclusivamente por los preceptos de los Códigos de Etica, y el buen ejercicio de la profesión, elementos que deberían estar presentes en forma transversal a lo largo de toda la currícula de la carrera. Esa formación debe incluir también una sólida capacitación en los temas relativos a la lucha contra la corrupción, porque la posición del profesional contable no puede ser exclusivamente pasiva. No alcanza con no participar de los actos de corrupción, es necesario forjar el sentido social y trabajar en todo ámbito y a través de cualquier mecanismo que permita controlar ese flagelo.

Tradicionalmente, la carrera de Contador Público ha tratado de disimular los comportamientos criminales que se producen en el ámbito de las organizaciones en que desarrollan su función estos profesionales. Se ha preferido siempre mostrar el lado positivo de los hechos, como debería hacerse bien, cuál es el camino correcto. Si bien es muy loable el intento, ya podemos apreciar que no es suficiente. Saber como se hace lo correcto, no implica necesariamente ni cercanamente, conocer como actúa la corrupción. Y si se desconoce esto último, será muy difícil prevenir, averiguar, investigar o peritar.

Ese conocimiento limitado no sólo implica una limitación en la capacidad profesional de los Contadores Públicos, sino también un riesgo para los mismos al manejarse en ambientes donde pueden verse involucrados en acciones criminales que trastoken su vida por completo. Ser contador público es un orgullo, pero más aún es una función con trascendencia hacia la sociedad. La profesión incluye simultáneamente dos aspectos, podríamos decir que se presenta por “partida doble”. Por una parte, un trabajo, una fuente laboral. Por otro lado, una obligación con el medio, con la comunidad. Y es esta segunda característica la que podemos potenciar, tanto desde las universidades, los organismos profesionales, como desde cada uno de nosotros.

VII) Referencias bibliográficas

- Armenta Deu, T. (2014) *Estudios sobre el proceso penal acusatorio*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 2014.
- Ball, R (2006) *El enfoque de la teoría general de sistemas aplicado a los delitos organizacionales de cuello blanco*. México. Dykinson.
- Bauman, Z (2000) *Social Uses of Law and Order*. New York, EEUU. Gariad Sparks, Oxford University.
- Carlín, J (2019) *Modernidad vs. Edad Media*. Diario Clarín 10/02/19. Buenos Aires, Argentina. https://www.clarin.com/opinion/modernidad-vs-edad-media_0_VaHeR5OC.html
- Casamiglia, A.(2000). *Cuestiones de lealtad. Límites del liberalismo: corrupción, nacionalismo y multiculturalismo*. Barcelona, España. Ed. Paidós.
- Chirom, J. (1983) *La profesión contable. Ejercicio – antecedentes – marco legal*. Buenos Aires, Argentina. Ed. Tesis.
- Dohring, E. (2007) *La prueba*. Buenos Aires, Argentina. Valletta ediciones.
- Duce, M (2014) *La Prueba pericial*. Buenos Aires, Argentina. Didot
- Fenoll, J. (2012) *Fundamentos de Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires, Argentina. Euros Editores SRL.
- Frederik, J. (2014) *Actuación en el sistema acusatorio*. Buenos Aires, Argentina. Astrea
- Frekelton, I (2009). *Expert Evidente: Law Practice Procedure and Advocacy*. Sidney, Australia. Ed. Thomson Reuter. 2009.
- Giullitti, M (2017) “Las causas de la impunidad. Las deficiencias del sistema de investigación y sanción penal de la corrupción en Argentina” Buenos Aires, Argentina. Eudeba.
- Gold, A. (2003) *Expert evidence in criminal law. The scientific approach*. Canada. Ed.Irving Law.
- Le Golf, J. (2014) *Mercaderes y Banqueros de la Edad media*. Madrid, España. Alianza.
- Manes, F (2016) *El Cerebro Corrupto*. Diario El País. Edición 3/5/2016. Madrid. España. https://elpais.com/elpais/2016/05/03/ciencia/1462289605_959427.html
- Manfroni, C (2017) *Nuevas normas contra la corrupción*. Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. N° 77 Tomo 1 (pp 42/55)
- Merton, R. (2002) *Teoría y estructura sociales*. México. Fondo Cultura Económica
- Navarro Garcia, F. (2013) *Responsabilidad Social y Corporativa. Teoría y práctica*. Madrid, España. Alfaomega Grupo Editor.
- Righi, E (2000) *Los delitos económicos*. Buenos Aires, Argentina. Ad Hoc.
- Romero Guerra, A. *La Prueba Pericial en el Sistema Procesal Acusatorio*. Portal Iberoamericano de Ciencias Penales. www.cienciaspenales.net/files/2016/11/10_ana-pamela.pdf
- Santiso, C. (2007) *Informe global de la Corrupción*. Transparency International. “Corrupción en los sistemas jurídicos”. Buenos Aires, Argentina. Editores del Puerto SRL
- Sautu, R. (2004) *Catálogo de Prácticas Corruptas*. Buenos Aires, Argentina. Lumiere.
- Serrano, M (2004) *El (sesgado) uso de los delitos de cuello blanco en los paradigmas antiempíricos*. Revista de Derecho penal y Criminología N° 14 (pp 235-280) Mexico
- Slosse, C (1995) *Auditoría*. Buenos Aires, Argentina. Macchi
- Sutherland, E. (1983) *El delito de cuello blanco. Buenos Aires, Argentina. Euros Editores SRL*.
- Toqueville, A (2010) *De la Democratie en Amerique* Paris, Francia. Flammarion
- Zaffaroni, E.R. (2005) *En torno a la cuestión penal*. Montevideo, Uruguay. Ed. B de F.

Bibliografía consultada

- Alonso Perez, Francisco. (2003) *Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Aspectos penales y criminológicos*. Madrid, España. Ed. Colex.
- Ayala Vela, E. (2012). *El Contador Forense*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Legis.
- Bacigalup, S. (1998) *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Barcelona, España. BOSCH. C.A.
- Blanco, H. (2013). *Cuestiones sobre la prueba del lavado de activos*. En *Técnicas de investigación del lavado de activos*. Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Comisión de Actuación Profesional del Contador Público. (2001) *La corrupción y el fraude: Antecedentes para conocimiento de la profesión contable*. Bs.Aires, Argentina.
- Estupiñán Gaitan, R. (2006). Séptima Parte. Fraude y error. En *Control interno y fraudes* (pp. 255-325). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Fernandez, O. (2011) “*La tarea pericial en comparación con la auditoría contable*” Publicación virtual de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santiago del Estero. Nro. 5. Setiembre 2011. En <http://newsite.ucse.edu.ar/index.php/sede-santiago-fcsec-investigacion/publicaciones-académicas-y-profesionales>
- Fernandez, O (2017). “*Tratamiento contable del consumo en las causas donde se investiga el delito de enriquecimiento ilícito*”. Revista Enfoques en Contabilidad y Auditoría. N° 7 Julio 2017. (pp 65-77) Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.
- Fernandez, O. (2017) *Investigaciones sobre enriquecimiento ilícito. Información relevante acerca del patrimonio de los funcionarios públicos*. Revista Enfoques en Contabilidad y Auditoría. N° 10 Octubre 2017 (pp 47-58) Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.
- Fernandez, O. (2017) “*El enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos. Datos y problemas del peritaje contable*” Revista Enfoques en Contabilidad y Auditoría. N° 12 Diciembre 2017 /pp 32/43) Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.
- Fernandez, O. (2018) “*El enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos. Etapas del proceso pericial contable*”. Revista Enfoques en Contabilidad y Auditoría. N° 4 Abril 2018. (pp 32-44) Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.
- Informe global de la Corrupción. Transparency International. (2007) “*Corrupción en los sistemas jurídicos*”. Buenos Aires, Argentina. Editores del Puerto SRL.
- Maier, Julio. (2016) *Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires, Argentina. Ad-Hoc
- Maldonado M. (2003). *Auditoria Forense: Prevención e investigación de la corrupción financiera*. Quito Ecuador. Editora Luz de América.
- Moreno Ocampo, L. (1995) *En defensa propia, como salir de la corrupción*. Buenos Aires, Argentina. Ed.Sudamericana
- Montanini, Gustavo (2009). *Auditoria*. Buenos Aires, Argentina. Errepar.
- Nuñez, N. (2011). *Sistema Penal Acusatorio en los EEUU*. Buenos Aires, Argentina. Legis.
- Saccani, R. (2012). *Tratado de Auditoría Forense*. Buenos Aires, Argentina. La Ley.
- Stiglitz, J. (2003) *Los Felices 90*. México. Ed. Taurus.
- Wainstein, M. (2004) *La Corrupción y la Actividad del Contador Público*. Buenos Aires, Argentina. Errepar.
- Waisntein, M. (1999) *La auditoria y la corrupción*. Auditoria.Temas Seleccionados. Buenos Aires. Argentina. Macchi
- Wainstein, M. (2003) “*La corrupción, un tema para investigar*”. Revista “Contabilidad y Auditoría” Número 17 - Año 9 – Buenos Aires, Argentina. La Ley.

Informes públicos

Encuesta global sobre delitos económicos 2016. Capítulo Argentino. P.W.C.Argentina. <https://www.pwc.com.ar/es/publicaciones/assets/encuesta-delitos-economicos-2016.pdf>

Índice de Percepción de la Corrupción. Transparency International. 2017.

https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2018/02/tabla_sintetica_ipc-2017.pdf

Global Corruption Barometer. Transparency International. (2015) People and Corruption.. Africa Survey 2015.

https://www.transparency.org/whatwedo/publication/people_and_corruption_africa_survey_2015

Sistema Nacional de Estadísticas Judiciales - SNEJ - Informe 2016

Dirección Nacional de Política Criminal en materia de Justicia y Legislación Penal Subsecretaría de Política Criminal Secretaría de Justicia. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. http://www.jus.gob.ar/media/3276541/informe_final_snej_2016.pdf

Informe de la IFAC del año 2017 titulado “Expertos contables y auditores. Un papel determinante en la lucha contra la corrupción” <https://www.ifac.org/publications-resources/expertos-contables-y-auditores-un-papel-determinante-en-la-lucha-contra-la>

Normas legales

Ley 20.488. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 23.984 Código Procesal Penal de la Nación. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 26.683 Lavado de Activos. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 27.063 Código Procesal Penal Federal. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 27.401. Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 27.430. Evasión fiscal. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 27.482. <http://www.infoleg.gob.ar/>

Ley 10.620 Pcia. de Buenos Aires. <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10620.html>

Res.Ministerial 3400-E 8/9/17 Ministerio de Educación de la Nación.

<https://www.coneau.gob.ar/archivos/resoluciones/rm-3400-e-2017-contador-59ba98cd4525c.pdf>

Código Procesal Penal Colombia.

<http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/legislacion30901.pdf>

Código Procesal Penal Perú.

http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_per_cod_procesal.pdf

Código Procesal Penal Chile. <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=176595>

Código Procesal Penal República Dominicana.

https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_reptom_codpp.pdf

Código Procesal Penal Costa Rica. https://www.oas.org/juridico/mla/sp/cri/sp_cri-int-text-cpp.pdf

Código Procesal Penal Panamá. http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_pan_ley63.pdf

Código Procesal Penal Guatemala.

http://www.cicad.oas.org/fortalecimiento_institucional/legislations/pdf/gt/decreto_congresional_51-92_codigo_procesal_penal.pdf

Código Procesal Penal Provincia de Buenos Aires.

<http://server1.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-11922.html>

Código Procesal Penal de la Ciudad de Buenos Aires. http://leyes-ar.com/codigo_procesal_penal_ciudad_de_buenos_aires.htm

Instituto Nacional de la Calidad (INACAL) Dirección de Normalización. Norma NTP-ISO 37001 del 4/4/2017 Perú. <https://www.inacal.gob.pe/principal/noticia/norma37>

Páginas WEB

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners. <http://www.cfenet.com>
American Institute of CPAs SAS 99
<http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html>
Banco Central de la República Argentina <http://www.bcra.gov.ar/>
Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión (COSO) <http://coso.org>
Convención de las Naciones Unidas <http://www.undoc.org>
Convención Interamericana contra la corrupción
www.oas.org/juridico/spanish/tratados/b-58.html
Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales. <http://www.oece.org>
Evolución de la doctrina contable a través de las Tesis Doctorales en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, entre 1916 y 2008. Director Prof. Emérito Carlos Luis García Casella, Co-Director Prof. Titular Consulto Héctor Chyrikins. Investigadores profesores Oscar Fernández y Gustavo Montanini.
http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/libros/GarciaCasella_Evolucion.pdf
Foreign Corrupt Practices Act <http://www.justice.gov/criminal/fraud/fcpa/BSA>
GAFI. www.oecd.org/fatf
IFAC. (2017) Expertos contables y auditores, un papel determinante en la lucha contra la corrupción. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/AuditoresIFAC-Corruption02.pdf>
International Organization of Securities Commissions (IOSCO) <http://www.iosco.org>
International Organization of Supreme Audit Institutions <http://intosai.org>
International Financial Accounting Comité <http://ifac.org>
International Organization for Standardization <http://iso.org/popular-standards.html>
Lavado de Activos Grupo Egmont. <http://www.egmontgroup.org>
Naciones Unidas. Oficina del Pacto Global <http://www.unglobalcompact.org>
National White Collar Crime Center <http://www.nw3c.org>
OEA. Centro Interamericano de Información Jurídica en materia de lucha contra la corrupción <http://www.oas.org/en/prog/juridico/spanish/lucha.html>
Períodico Diario Judicial
<https://www.diariojudicial.com/public/documentos/000/076/221/000076221.pdf>
Portal Transparency Maroc. <https://www.transparencymaroc.ma/TM/>
Sarbanes-Oxley Act <http://www.sec.gov/about/laws.shtml>
The Institute of Internal Auditors <http://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
Unidad de Información Financiera <http://www.uif.gov.ar/uif/index.php/es/>
UK Bribery Act <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/contents>