

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Figura del Contador Público y Auditor como  
consultor técnico en el Delito de Estafa  
Mediante Informaciones Contables**  
-Tesis de Licenciatura-

Sergio Luis Pineda Sandoval

Guatemala, febrero 2014

**Figura del Contador Público y Auditor como  
consultor técnico en el Delito de Estafa  
Mediante Informaciones Contables**

-Tesis de Licenciatura-

Sergio Luis Pineda Sandoval

Guatemala, febrero 2014

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica y  
Secretaria General Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cóbar

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Licda. Nydia María Corzantes Arévalo

Revisor de Tesis M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

# **TRIBUNAL EXAMINADOR**

## **Primera Fase**

Licda. Karin Virginia Romero

Licda. Diana Noemí Castillo Alonzo

Licda. Consuelo Velásquez Reyes

Lic. Víctor Manuel Morán Ramírez

## **Segunda Fase**

Lic. Eddy Miranda

Lic. Carlos Ramiro Coronado

Lic. Herbert Valverth

Lic. Mario Jo Chang

## **Tercera fase**

Lic. Julio César Villalta

Lic. Javier Aníbal García Corzantes

Lic. Alvaro Reyes

Lic. Carlos Antonio Muñoz Corzantes

Lic. Luis Eduardo López Ramos

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintitrés de septiembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**, presentado por **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutora a la Licenciada **NYDIA MARÍA CORZANTES ARÉVALO**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**

Título de la tesis: **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**

El Tutor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 20 de noviembre de 2013

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**Licda. Nydia María Corzantes Arévalo**  
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de noviembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**, presentado por **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisora metodológica a la Licenciada **SONIA ZUCELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



  
**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**

Título de la tesis: **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**

El Revisor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMÉN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 23 de enero de 2014

***"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"***

  
**M. Sc. Sonia Zuceny García Morales**  
Revisor Metodológico de Tesis



**DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS**

Nombre del Estudiante: **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**

Título de la tesis: **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

**Tercero:** Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

**Cuarto:** Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

**Por tanto,**

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 03 de febrero de 2014

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**Dr. Carlos Interiano**  
Director del programa de tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **SERGIO LUIS PINEDA SANDOVAL**

Título de la tesis: **FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TÉCNICO EN EL DELITO DE ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

- Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 07 de febrero de 2014

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**

**Dr. Carlos Interiano**  
Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



**Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



**Nota:** Para los efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **ACTO QUE DEDICO**

A DIOS por ser la guía que ha orientado mi vida y mi protección absoluta

A MI ESPOSA Patricia del Carmen Aguilar Figueroa de Pineda por ser el apoyo incondicional en los logros de mi vida y ser el soporte emocional en todo momento

A MIS HIJOS Carmen María, Patricia Isabel, Atabel Geraldine y Sergio Enrique por permitirme ser un ejemplo digno de imitarse y superarse

A MIS PADRES Leonel Enrique Pineda Morales (+) y Marta Ruth Sandoval Siliezar de Pineda por regalarme la vida y los valores que cimentaron en mi

A MIS SUEGROS José Ernesto Aguilar García (+) y María Isabel Figueroa Mancilla de Aguilar (+) por el apoyo y cuidado que siempre he sentido de ellos

A MIS HERMANOS Edna Ruth y Oswaldo Leonel por su confianza y sus buenos ejemplos

A MIS CUÑADOS Olguita, María Isabel y José Ernesto por su cariño y sabios consejos

A MI TIO Edgar Efraín Sandoval Siliezar por compartirme sus sabios conocimientos.

# Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	iii
Delito de estafa mediante informaciones contables	1
Regulación del consultor técnico en el proceso penal	21
La figura del Contador Público y Auditor como consultor técnico	38
Conclusiones	54
Referencias	56

## **Resumen**

La esencia del estudio que se ha realizado es presentar la importancia del Contador Público y Auditor como consultor técnico para dilucidar los grados de responsabilidad en el Delito de Estafa Mediante Informaciones Contables, ya que la preparación de la información contable es una función cuya responsabilidad se le ha atribuido al órgano de administración de las personas jurídicas, ya sea con la utilización de su personal interno o con la tercerización de servicios externos (*outsourcing*); y la revisión externa de esa información contable es una función que ha sido atribuida a un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría conocido como auditor externo independiente.

Para la formación profesional es importante el estudio de las ramas del derecho penal y procesal penal como parte de la carrera de Abogado y Notario y en especial la relación con otras ciencias, como lo son el entendimiento de las técnicas contables y de auditoría como disciplinas de las ciencias económicas, así como de la adecuada utilización de los servicios de consultores técnicos que sean necesarios para la acusación, defensa y juzgamiento del delito de estafa mediante informaciones contables.

Como beneficio para la profesión de las Ciencias Jurídicas y Sociales, el estudio realizado se ha enfocado para servir de orientación a abogados defensores, fiscales del Ministerio Público, jueces que tengan a su cargo el juzgamiento del delito de estafa mediante informaciones contables y estudiantes de la carrera; resaltando la consideración necesaria en las circunstancias del proceso, para que se evalúe la conveniencia de ser asistido por un consultor técnico, como sujeto auxiliar, figura que en el caso específico del delito en análisis debe recaer en un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría.

## **Palabras Clave**

Estafa. Responsabilidad. Contador Público. Consultor Técnico.  
Comisión del Delito.

## **Introducción**

Como consecuencia de una serie de quiebras bancarias y de entidades financieras reguladas por la Superintendencia de Bancos, que han habido en las últimas dos décadas, los ejemplos son varios, tal es el caso de Banco Empresarial, los conocidos como bancos gemelos (Metropolitano y Promotor), Bancafé, Banco de la República, y otros; uno de los delitos que se les ha imputado a los presuntos autores y coautores de los ilícitos que han tenido como consecuencia la quiebra de estas entidades, es el denominado delito de estafa mediante informaciones contables.

La investigación orientará a los lectores del presente trabajo con relación a las diferentes fases que implica la preparación de la información contable, que criterio del sustentante incluyen: - la selección de las bases contables que serán utilizadas, - el método de contabilización, y - el sistema contable; para recopilar, resumir, registrar e informar los eventos y transacciones económicas que realizan las entidades; y principalmente determinar de quien es la responsabilidad en la preparación y divulgación de la información contable.

La investigación también permitirá identificar y delimitar la responsabilidad del trabajo del auditor externo independiente, con ocasión de la emisión de un dictamen sobre la información contable que es sometida a pruebas y procedimientos de auditoría.

El enfoque fundamental para esta investigación es establecer de quien es la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Para el efecto, el Artículo 38 del Código Penal de Guatemala contenido en el Decreto No. 17-73 y reformas regula, en una norma de carácter general, que “... se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste...”

En forma específica el Artículo 271 del Código Penal de Guatemala regula los elementos que tipifican el delito denominado estafa mediante informaciones contables, los cuales son objeto del presente trabajo.

## **Delito de estafa mediante informaciones contables**

Previo al análisis del delito de estafa mediante informaciones contables, es importante partir de la definición de derecho penal, de sus principios y garantías fundamentales y otros conceptos que son necesarios tener en consideración.

### **Derecho Penal**

Para Jiménez el concepto integral de derecho penal es el

Conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto del delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora. (1997:18)

### **Principios básicos, garantías fundamentales y definiciones en materia penal**

Es importante conocer y por supuesto tener presente principios básicos y garantías fundamentales, así como algunas definiciones en materia penal, que permitan identificar exactamente los supuestos legales que tipifican el delito denominado estafa mediante informaciones contables.

La Constitución Política de la República de Guatemala contempla una serie de garantías y principios en materia penal, que por su importancia algunos son desarrollados a continuación, siendo los mismos los que se regulan en los Artículos 6º, 8º, 12, 14, 15 y 17:

#### Detención legal

Ninguna persona puede ser detenida o presa, sino por causa de delito o falta y en virtud de orden librada con apego a la ley por autoridad judicial competente. Se exceptúan los casos de flagrante delito...

#### Derechos del detenido

Todo detenido deberá ser informado inmediatamente de sus derechos en forma que le sean comprensibles, especialmente que puede proveerse de un defensor, el cual podrá estar presente en todas las diligencias policiales y judiciales...

#### Derecho de defensa

La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido...

#### Presunción de inocencia

Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

#### Irretroactividad de la ley

La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

#### No hay delito ni pena sin ley anterior

No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración...

Siendo la presunción de inocencia, una figura legal garantizada por la ley superior del Estado de Guatemala, lo que categóricamente deben probar las autoridades del Ministerio Público es la determinación del hecho punible con todas las circunstancias de

importancia para la ley penal, es decir dar a conocer ante las autoridades judiciales el tiempo, forma, modo y lugar de la comisión del delito, quienes fueron los partícipes que influyen en su punibilidad, así como los daños causados, aún cuando no se haya ejercido la acción civil.

La esencia de este principio constitucional estriba fundamentalmente en que no debe probarse la inocencia del imputado, lo que debe demostrarse es su culpabilidad en la comisión del delito que se le imputa. De esa cuenta categóricamente deben desecharse aquellos comentarios de ciertos defensores que aluden a que comprobarán la inocencia del imputado, cuando tal estado de inocencia es una presunción que la ley constitucional le garantiza a todos los habitantes del Estado de Guatemala.

Adicional a lo anterior, es necesario definir diversas figuras o instituciones penales como lo son:

### **Relación de causalidad**

Según el Código Penal de Guatemala, Decreto. No 17-73 y sus reformas, en su Artículo 10 en cuanto a la relación de causalidad establece que

Los hechos previstos en las figuras delictivas serán atribuidos al imputado, cuando fueren consecuencia de una acción u omisión normalmente idónea para producirlos, conforme la naturaleza del respectivo delito y a las circunstancias concretas del caso

o cuando la ley expresamente los establece como consecuencia de determinada conducta.

Se debe reconocer que la ley penal no tiene una definición precisa de delito, pero de la transcripción anterior puede inferirse que delito es la consecuencia de una acción u omisión idóneas para cometerlos.

Parafraseando a De León (2001) una acción u omisión para que se tipifique como delito ha de estar comprendida en los elementos tipificados por la ley penal. Tales elementos por lo tanto son la descripción de la conducta prohibida que redacta el legislador en los supuestos de hecho de una norma penal.

El Código Penal guatemalteco en su parte general, en los Artículos 11 y 12 se refiere a los delitos dolosos y culposos y sus definiciones son:

### **Delito doloso**

“El delito es doloso, cuando el resultado ha sido previsto o cuando, sin perseguir ese resultado, el autor se lo representa como posible y ejecuta el acto.”

Cabanellas define al dolo como

Engaño, fraude, simulación... toda especie de astucia, trampa, maquinación o artificio que se emplea para engañar a otro; o el propósito de dañar a otra persona injustamente... En Derecho Penal constituye la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por la ley. Así se dice, sintéticamente, que el dolo penal es la voluntad de delinquir, donde dolo o intención criminal resultan sinónimos. Cuando la voluntad se encamina hacia la realización de un hecho delictuoso, se habla de que la intención es dolosa o criminal. (1976:742)

En esencia en los delitos dolosos el ánimo (*animus*) de delinquir es fundamental para la tipificación de estos delitos.

### **Delito culposo**

“El delito es culposo cuando con ocasión de acciones u omisiones lícitas, se causa un mal por imprudencia, negligencia o impericia. Los hechos culposos son punibles en los casos expresamente determinados por la ley.”

Cabanellas define la culpa así

En sentido amplio se entiende por culpa cualquier falta, voluntaria o no, de una persona que produce un mal o daño, en cuyo caso culpa equivale a causa. De esa significación se separa, en primer lugar, cuando no obedece a malicia ni a descuido; es decir, lo imprevisible o al menos inevitable que proviene del caso fortuito y de la fuerza mayor, excluyentes de la culpa, salvo precepto excepcional, dentro de la responsabilidad humana...actitud que por imprudencia, impericia, negligencia o descuido causa un mal, sin deseo de inferirlo, o culpa estrictamente dicha, que se pena con atenuación considerable. (1976:561)

En esencia en los delitos culposos la acción u omisión se presenta por actitudes calificadas de imprudencia, negligencia o impericia sin deseo de su realización, pero se causa un daño, que en estricta razón debe ser reparado.

Es importante hacer mención a las actitudes de imprudencia, negligencia o impericia:

## **Imprudencia**

Genéricamente, la falta de prudencia, de precaución. Omisión de la diligencia debida. Defecto de advertencia o previsión en alguna cosa; punible o inexcusable negligencia por olvido de las precauciones que la prudencia vulgar aconseja, la cual conduce a ejecutar hechos que, a mediar malicia en el actor, serían delitos. En la imprudencia no hay ni la intención ni el propósito de delinquir, y para que surta efectos en Derecho es necesario que produzca consecuencias contrarias a la ley penal. (Cabanellas, 1976:345)

## **Impericia**

Falta de conocimiento o de la práctica que cabe exigir a uno en su profesión, arte, u oficio. Torpeza. Inexperiencia. La impericia integra una de las formas de la culpa, junto con la imprudencia y la negligencia. Así, según un aforismo latino: *Imperitia culpa adnumerantur* (la impericia se considera como culpa). Con arreglo al Digesto, no cabe disculpar la impericia del artífice, porque cada uno está obligado a la pericia en su arte.

La impericia inexcusable, además del resarcimiento de daños que siempre implica, posee trascendencia penal. (Cabanellas, 1976:340)

## **Negligencia**

Omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodia de las cosas. Dejadez. Abandono. Falta de aplicación. Falta de atención. Olvido de órdenes o precauciones... La negligencia integra una responsabilidad atenuada con relación a los mismos hechos cometidos por dolo; y siguiendo la equiparación del orden civil, también integra culpa en el sentido específico del delito culposo...Frente a la impresión, desidia o falta de atención del culpable, cuyo acto es voluntario y consciente, aunque no lo sea el resultado, ajeno a su volición. Cabe la negligencia del perjudicado, que sirve para compensar la del autor del mal y a veces para suprimir su sanción. (Cabanellas, 1976: 17)

Los conceptos de delito doloso, delito culposo y las actitudes de imprudencia, impericia y negligencia, todos podrían ser de aplicación para el caso objeto de investigación; si el informe de auditoría, emitido por un Contador Público y Auditor independiente,

es cuestionado en los tribunales de justicia, si se comprueba con evidencia suficiente y pertinente y sin la menor duda de que el Contador Público y Auditor no cumplió con Normas Internacionales de Auditoría. Este extremo se demostraría si hay evidencia en sus papeles de trabajo que no cumplió con una o varias normas de auditoría en todo el trabajo de auditoría, lo cual sin duda alguna es materia de la participación del Contador Público y Auditor actuando como consultor técnico en el proceso penal.

También pueden existir otras circunstancias: por ejemplo que la documentación de soporte contable fue alterada o se le ocultó evidencia importante al auditor, por lo que de la misma forma solo los papeles de trabajo pueden demostrar los extremos contrarios, por supuesto siempre que tales papeles de trabajo evidencien el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría.

Por la inexperiencia que existe de estos casos en los tribunales de justicia, se supone que los jueces tendrían que basar su veredicto en el informe de otros expertos, lo cual llevaría a la revisión minuciosa de todo el trabajo realizado por el auditor por parte de los expertos. Sin embargo, cobra vital importancia la figura del Contador Público y Auditor como consultor técnico en el proceso penal.

## **Delito consumado**

En el Artículo 13 del Código Penal se establece que “El delito es consumado, cuando concurren todos los elementos de su tipificación.”

La importancia de la definición anterior estriba en que para que un delito se tenga por consumado, es imperativo que se identifiquen y por supuesto se presenten todos y cada uno de los elementos que, en el hecho delictivo que se pretende señalar al imputado, el legislador ha definido.

Los Artículos 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 1 del Código Penal, al regular el Principio de Legalidad, en esencia, se refieren a que solo los hechos descritos como delitos en la ley antes de su comisión pueden considerarse como tales.

Aplicando la tipicidad de los elementos del delito de estafa mediante informaciones contables, entendiéndose la tipicidad como la especial característica de hallarse el hecho descrito en la ley como delito, a continuación se transcribe el mismo y se realiza un análisis e interpretación de los elementos que lo tipifican.

## Artículo 271 del Código Penal. Estafa mediante informaciones contables

Comete el delito de estafa mediante informaciones contables, el auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables, o financieros, y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Los responsables, serán sancionados con prisión incommutable de uno a seis años y multa de cinco mil a diez mil quetzales.

De la misma forma serán sancionados quienes realicen estos actos con el fin de atraer inversiones o aparentar una situación económica o financiera que no se tiene. Si los responsables fueren auditores o peritos contadores, además de la sanción antes señalada, quedarán inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fueren reincidentes quedarán inhabilitados de por vida.

### **Tipificación de los elementos del delito**

Se pueden identificar los elementos del delito de la siguiente manera

**Denominación del delito** “...delito de estafa mediante informaciones contables...”

El significado de estafa según el Diccionario de la Real Academia Española se define como:

Acción y efecto de estafar” y estafar es “Pedir o sacar dinero o cosas de valor con artificios y engaños y con ánimo de no pagar. Cometer alguno de los delitos que se caracterizan por el lucro como fin y el engaño o abuso de confianza como medio. (1992:906)

Por su parte Cabanellas define la estafa como el

Delito en que se consigue un lucro valiéndose del engaño, la ignorancia o el abuso de confianza. Toda defraudación hecha a otro en lo legítimamente suyo. Apoderamiento de lo ajeno con aparente consentimiento del dueño, sorprendido en su buena fe o superado en su malicia... (1976:122)

Informaciones contables representan, dentro de otras, estados financieros básicos que para explicar se refieren a estados de situación financiera o balances generales, estados de resultados o de pérdidas y ganancias, de cambios en el patrimonio de los accionistas, estados de flujos de efectivo y notas a los estados financieros.

De los conceptos y definiciones antes relacionados se entendería que el delito sería realizar un perjuicio patrimonial a alguien mediante engaño, con ánimo de lucro, utilizando como medio las informaciones contables, por lo cual es necesario detenerse definir las responsabilidades en la preparación y presentación de las informaciones contables y dictamen de las mismas.

Las Normas Internacionales de Auditoría (antes Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas), que regulan la actuación de la profesión de la Contaduría Pública, establecen categóricamente las responsabilidades de quienes preparan las informaciones contables (estados financieros) y quienes emiten opinión profesional sobre las

mismas. Para el efecto debemos dividir tales responsabilidades en dos.

### **Preparación de informaciones contables**

Los responsables de preparar las informaciones contables (estados financieros), son los administradores, directores y accionistas de las entidades.

### **Dictamen de estados financieros**

Los responsables de expresar una opinión sobre esas informaciones contables (juego de estados financieros) son los Contadores Públicos y Auditores independientes, para que, con base en las normas que regulan su actuación, expresen una opinión, con respecto a si esas informaciones contables (estados financieros), que son sometidas a pruebas y procedimientos selectivos de auditoría, presentan o no razonablemente la situación financiera de la entidad, sus resultados de operación, los cambios en el patrimonio de los accionistas y de flujos de efectivo, o si tienen salvedades o excepciones (limitaciones o desviaciones a los principios contables utilizados para la preparación de informaciones contables) o si existen circunstancias que orienten a los Contadores Públicos y Auditores a manifestar que no pueden expresar una opinión profesional.

De la división de responsabilidades antes relacionadas, se tiene, por un lado, que la responsabilidad de preparar las informaciones contables corresponde a los administradores, directores y accionistas de las empresas, quienes en detalle conocen de los eventos y hechos económicos que son relevantes, importantes y determinantes en la presentación del contenido y calidad de la información económica y financiera que es presentada para toma de decisiones de los usuarios de esa información (usuarios tales como, público en general, Estado, empleados, sindicatos, proveedores, acreedores, bancos, inversionistas, clientes y en general terceros interesados en las finanzas de las entidades).

Tales informaciones contables a su vez son el resultado de la responsabilidad en la implementación de un sistema adecuado de control interno contable y administrativo, que le permita, dentro de otros objetivos, asegurar una salvaguarda adecuada de sus derechos y obligaciones, contar con mecanismos contables que les permitan resumir, procesar, registrar e informar los eventos y hechos económicos, mediante los estados financieros (informaciones contables); y, por el otro, la responsabilidad del Contador Público y Auditor de expresar una opinión profesional, con base en su trabajo basado fundamentalmente en pruebas selectivas, sobre la razonabilidad o no de esos estados financieros.

## **Elemento subjetivo**

Se establece como sujeto de la comisión del delito “...el auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas...”

## **Modo o forma en que se puede tangibilizar o materializar el delito**

Es necesario comentar lo relacionado con el modo o la forma como puede tangibilizarse o materializarse el delito, y al respecto el Artículo 271 del Código Penal en su parte conducente se refiere a

...que en sus dictámenes firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables, o financieros, y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Un elemento adicional a los elementos anteriormente tipificados se refiere a “...quienes realicen estos actos con el fin de atraer inversiones o aparentar una situación económica o financiera que no se tiene...”.

Es importante tener presente que en atención a la máxima constitucional de Principio de Legalidad, se debe concluir que a falta de tan solo uno o más elementos que tipifican un delito, no se tiene

por consumado el mismo, y en consecuencia el imputado debe ser considerado inocente en atención al Principio de Presunción de Inocencia, que como ya se relacionó está garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala.

Como se ha comentado anteriormente, según el Artículo 271 del Código Penal el modo o forma en que se puede tangibilizar o materializar el delito por parte de los sujetos identificados como elemento subjetivo del delito es “... que en sus dictámenes firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables, o financieros ...”

El Contador Público y Auditor, al completar su trabajo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, emite y en consecuencia firma un dictamen (no certifica informes), que contiene una opinión sobre la razonabilidad o no de los estados financieros (informaciones contables) presentados en su contexto, con base en los procedimientos y pruebas de auditoría externa desarrollados (los cuales son selectivos), y deja claramente establecido en tal dictamen que es responsabilidad de la administración de la entidad auditada la preparación y presentación de estados financieros de acuerdo con la base contable seleccionada y del sistema de control interno que le permitan a la administración la preparación y presentación de tales

estados financieros libres de errores significativos debido a fraude o error.

La sección 700 párrafos del 28 al 33 de las Normas Internacionales de Auditoría establecen que el Contador Público y Auditor como parte de su dictamen también identifica cual es la responsabilidad del auditor, y en esencia se refiere a que la

... responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría, la cual fue realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requerimientos éticos, así como que planifiquemos y llevemos a cabo la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores significativos. (2010: 784)

En esencia se indica claramente en el dictamen que la responsabilidad del auditor consiste en emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, preparados de acuerdo con la base contable adoptada por la entidad(cuando se trata de una base contable de propósito general, Ejemplo, base contable de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera NIIF), o que están preparados en todos sus aspectos importantes (cuando se trata de una base contable de propósito especial), Ejemplo, principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes antes de NIIF, principios y prácticas contables para propósitos de preparación de Impuesto sobre la Renta en Guatemala y otras); pero en ningún caso

las normas regulan externar opinión sobre la veracidad o verdad de los estados financieros.

### **Animo de delinquir**

Según el Artículo 271 del Código Penal se ha identificado como elemento de tipificación del delito, que en las informaciones contables se “... consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado ...” Este elemento tiene varios presupuestos legales que es conveniente separar.

Primero: consignar datos contrarios a la verdad o a la realidad

Consignar datos contrarios a la verdad, en esencia es falso o sea según Cabanellas lo “Opuesto o contrario a la verdad; inexacto, incierto. Ilegal o imitación de lo legal. Simulado, fingido...”. (1976:171)

Segundo: o fueren simulados

Simulación es según Cabanellas

Del latín *simul* y *actio*”, palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la verdadera realidad de un acto. También, ficción. Imitación. Hipocresía. Disimulación.

La simulación, de descubrirse y alegarse, puede constituir causa de nulidad de los actos jurídicos, por atentar casi siempre contra un precepto de orden público, o por la lógica de no tener realidad lo que las partes no han querido en verdad...(1976:83)

Tercero: con el ánimo de defraudar al público o al Estado

En este presupuesto es claro el legislador al regular que quien comete este delito busca o persigue un objetivo específico o sea el ánimo de defraudar a personas (público en general o al Estado).

El elemento adicional a los otros elementos anteriormente tipificados se refiere según el Artículo 271 del Código Penal a: “...quienes realicen estos actos con el fin de atraer inversiones o aparentar una situación económica o financiera que no se tiene...”. Este elemento además de que concurren los otros elementos antes relacionados, debe perseguir como fin atraer inversiones o sea despertar el interés de los inversionistas en realizar inversiones en las entidades que las promueven y además tener una apariencia de una situación económica o financiera que no se tiene, lo que en la jerga contable se conoce como maquillar o inflar los estados financieros.

## **Sujetos responsables de la comisión del delito**

Se ha tipificado como elemento subjetivo o sea el sujeto o sujetos que comete o comenten el delito: al “... auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas...”

La legislación vigente reconoce el otorgamiento de títulos a nivel diversificado y universitario, siendo éstos, dentro de otros, de Perito Contador y de Contador Público y Auditor, respectivamente.

Es de vital importancia compartir que las diferentes funciones y cargos que el Contador Público y Auditor puede desempeñar, de acuerdo con su nivel académico y experiencia profesional se relacionan con los diversos sujetos que están regulados en el Artículo 271 del Código Penal, y en función de ellos debe tenerse claramente definida la relación que establece con los usuarios de sus servicios.

El Contador Público y Auditor puede trabajar en forma independiente con base en un contrato de prestación de servicios profesionales, al amparo de las disposiciones que en materia civil le son aplicables a todas las profesiones, prestando servicios de

auditoría externa, asesoría fiscal, financiera, contable, consultoría, peritajes, expertages, en fin una gama de servicios que en las circunstancias puede prestar.

También el Contador Público y Auditor puede trabajar en forma dependiente con base en un contrato de trabajo al amparo de las disposiciones que en materia laboral le son aplicables a las relaciones que se establecen entre patronos y trabajadores. Con base en esta relación laboral, el Contador Público y Auditor puede desempeñar cargos de Gerente General, Auditor Interno, Contralor de Cuentas, Director Financiero, Gerente Administrativo, Gerente de Contabilidad, Contador General y otros.

Según lo comentado en los dos párrafos anteriores, resulta relevante entonces definir a que se refiere la ley al mencionar el vocablo auditor, si es al Contador Público y Auditor que presta sus servicios en forma independiente o al que presta sus servicios en forma dependiente.

Analizando en su texto y contexto el primer párrafo del Artículo 271 del Código Penal, cabe la interpretación de que al referirse al auditor, y a los otros sujetos se entienda que son aquellos profesionales y personas en general que tengan una relación laboral de dependencia.

El artículo en análisis al establecer responsabilidad en la comisión del delito se refiere a los sujetos que en particular son el auditor y el perito contador, de donde realizando una interpretación restrictiva, se entiende que la profesión universitaria de Contador Público y Auditor, no está específicamente regulada por la ley, como uno de los actores o sujetos específicamente responsables de la comisión del delito contenido en el Artículo 271 del Código Penal.

Es entendible tal situación, por cuanto, ya sea deliberada o inadvertidamente, los legisladores definieron que la responsabilidad de las informaciones contables , según el Artículo 271 del Código Penal específicamente es de “...el auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas...”; pero no del profesional de la Contaduría Pública y Auditoria que trabaja independientemente, que para los efectos legales se le concede el título universitario de Contador Público y Auditor, quien para la realización de su trabajo, en su calidad de profesional independiente, utiliza pruebas y procedimientos selectivos, para que en base a ellos esté en condiciones de emitir una opinión profesional.

Contrario a lo anterior, los sujetos regulados por el Artículo 271 del Código Penal, al trabajar en relación de dependencia conocen detalladamente los hechos y eventos económicos financieros que en el día a día, momento a momento, cotidianamente se presentan y que están obligados a procesar, resumir, registrar e informar a los usuarios de los estados financieros (informaciones contables).

## **Regulación del consultor técnico en el proceso penal**

### **Definición y características del consultor técnico**

Para Reyes, consultor técnico

... es la persona docta en una ciencia, arte o técnica que dentro del proceso penal presenta las diligencias y observaciones pertinentes de la peritación, traducción e interpretación...su función es velar porque éstas se desarrollen adecuadamente. Ante cualquier falla deberá, a través del abogado que lo propuso, solicitar interrogar al perito, hacer las confrontaciones pertinentes y exteriorizar opinión. Esto no quiere decir que será el abogado quien opine, interroge o confronte a los peritos, si no que será quien solicitará su intervención.

El único impedimento que el consultor técnico tiene es que no puede emitir dictamen, su actuación se rige por las reglas de la pericia. (1999:30)

Carneluti afirma que “Se comprende que tanto la parte como el juez tienen necesidad del consultor solamente cuando no pueden obrar por sí mismos.” (1997:132)

## Continúa manifestando Carneluti

La primera consecuencia que se debe sacar de esta obvia consideración es que la iniciativa de la intervención del perito debería ser autónoma para cada una de las partes como para el juez: cada uno, en efecto, debe ser juez de su suficiencia o de su insuficiencia para juzgar. (1997:132)

Por su parte Cabanellas aporta las definiciones separadas de consultor y técnico, siendo éstas “Consultor es el que opina al ser consultado.” (1976:489)

Técnico se refiere a concerniente a la aplicación o aspecto práctico y real de las ciencias y de las artes. En particular, término expresión empleado exclusivamente, o con sentido distinto del vulgar, en el lenguaje propio de un arte, ciencia, profesión, oficio u otra actividad definid ... (1976:187)

Según el Diccionario de la Real Academia Española consultor es la persona “Que da su parecer, consultado sobre algún asunto.”(1992:550), y técnico “Perteneiente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes... Persona que posee los conocimientos especiales de una ciencia o arte.” (1992:1950)

De las definiciones antes relacionadas se puede entender que consultor técnico es quien emite una opinión en el lenguaje propio de su arte, ciencia, profesión, oficio y otra actividad definida, o bien que consultor técnico es la persona que posee conocimientos especiales de una ciencia o arte que da su parecer, cuando es consultado sobre algún asunto en particular.

La legislación procesal penal de Guatemala al referirse a los consultores técnicos, no aporta ninguna definición en particular. El Artículo 141 del Código Procesal Penal contenido en el Decreto No. 51-92 y sus reformas en el capítulo V, de los auxiliares de los intervinientes, al referirse a los consultores técnicos regula

Si, por las particularidades del caso, alguna de las partes considera necesario ser asistida por un consultor en una ciencia, arte o técnica, lo propondrá al Ministerio Público o al tribunal, quien decidirá sobre su designación, según las reglas aplicables a los peritos, en lo pertinente, salvo que sea legalmente inhábil conforme a este Código.

El consultor técnico podrá presenciar las operaciones periciales y hacer observaciones. En los debates, podrá acompañar a quien asiste, interrogar directamente a los peritos, traductores o intérpretes, y concluir sobre la prueba pericial, siempre bajo la dirección de quien lo propuso.

De las definiciones anteriormente mencionadas y las regulaciones legales con relación al consultor técnico y sus principales funciones en el proceso penal, se identifican las siguientes características

### **Particularidades del caso**

Es evidente que las partes involucradas en el proceso penal no necesariamente dominan todos los asuntos relacionados con los hechos delictivos, la tipificación de los elementos para que tales hechos se tengan por delito consumado, las pruebas respectivas y su correspondiente valoración, de donde la primera característica que le da cabida a la figura del consultor técnico es el hecho de que se

presentan ciertas particularidades del caso, entendiéndose por ello situaciones muy especiales que implican la necesidad de la participación de alguien (denominado en el medio procesal penal como consultor técnico), que pueda brindar la consultoría que las circunstancias ameriten, para que ayude en el proceso en la búsqueda del fin principal que es impartir la justicia como máxima del derecho.

### **Consideración necesaria de asistencia**

Esta característica en atención al principio universal de igualdad, brinda la oportunidad a cualquiera de las partes involucradas en el proceso, de identificar la necesidad de ser asistido por un consultor técnico con la experiencia suficiente y pertinente en la ciencia, arte o técnica de que el caso se trate. Es importante resaltar que para el tema central en análisis, o sea el delito de estafa mediante informaciones contables; el consultor técnico idóneo a ser propuesto indudablemente debe ser un Contador Público y Auditor que cuente con la suficiente capacidad y experiencia profesional y técnica en el ejercicio de su carrera.

## **Órgano o sujetos procesales principales ante quien debe proponerse el consultor técnico**

La norma en análisis se refiere que alguna de las partes (en el proceso penal suele denominarse partes a: al acusador, al acusado y al defensor), puede proponer los servicios de un consultor técnico ante el Ministerio Público o ante el tribunal que tenga a su cargo el caso que se juzga. Estos órganos o sujetos procesales principales decidirán sobre su designación, y para el efecto deberán observar las reglas aplicables a los peritos, en lo que sea pertinente, determinando que el consultor propuesto no sea inhábil de conformidad con las disposiciones del Código Procesal Penal.

Para una mejor explicación del significado de las partes contenido en el párrafo anterior es necesario realizar las siguientes definiciones citadas por Albeño:

Parte Acusadora, es la que ejercita la acción penal, puede ser un particular, que resulte ofendido por hecho delictivo cometido en su contra, en este caso es acusador particular, o bien la acción penal sea encomendada al Ministerio Público, siendo este acusador oficial. (1994:72)

Parte Acusada, la persona contra la cual se promueve un proceso penal, o bien aquella a quien se le imputa un hecho delictivo, sometido a investigación judicial. (1994:77)

El Defensor, es la persona que toma a su cargo la defensa de otra u otras. Si la actividad de la defensa es desarrollada por un profesional del Derecho, se le denomina Abogado Defensor. (1994:78)

Como cuestión previa a identificar cuáles son las reglas aplicables a los peritos y por ministerio de ley que le son aplicables a los consultores técnicos, es necesario conocer que perito es una persona

Especialista, conocedor, práctico o versado en una ciencia arte u oficio...La Academia agrega, para definir al perito judicial, al que interviene en el procedimiento civil, penal o de otra jurisdicción, como la persona que poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa, bajo juramento con su especial saber o experiencia. (Cabanellas, 1976: 282)

La diferencia substancial del perito en relación con el consultor técnico, es que mientras el perito emite un dictamen, el consultor técnico no lo hace, la función de éste es incluso cuestionar las opiniones o dictámenes que emite el perito.

### **Reglas aplicables a los peritos**

La norma legal que regula las funciones del consultor técnico, se refiere que la designación se decidirá por los sujetos procesales principales (Ministerio Público o tribunal correspondiente), según las reglas aplicables a los peritos. Tales reglas se resumen a continuación:

### **Procedencia**

Establece el Artículo 225 del Código Procesal Penal que

El Ministerio Público o el tribunal podrán ordenar peritación a pedido de parte o de oficio, cuando para obtener, valorar o explicar un elemento de prueba fuere necesario o conveniente poseer conocimientos especiales en alguna ciencia, arte, técnica u oficio.

Se entiende que la orden que pueden emitir los sujetos procesales es para que el consultor técnico, ya sea a petición de parte o por iniciativa, utilizando sus conocimientos especiales explique con apego a las normas y principios de su dominio una situación en particular. Lo importante a resaltar en la norma en análisis, es que incluye conocimientos especiales equiparando el oficio a técnica.

## **Calidad**

Regula el Artículo 226 del Código Procesal Penal que “Los peritos deberán ser titulados en la materia a que pertenezca el punto sobre el que han de pronunciarse, siempre que la profesión, arte o técnica estén reglamentados ...”

Las Normas que regulan la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, en la realización de auditorías de estados financieros, son las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB, por sus siglas en Inglés) y bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), las cuales han sido adoptadas y puestas en vigencia por el Colegio de Contadores

Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), mediante resolución de fecha dieciocho de diciembre del año dos mil siete.

La observancia de estas Normas Internacionales de Auditoría es obligatoria para todos los profesionales que ejercen la Contaduría Pública y Auditoría, con efectos a partir de las auditorías que se realicen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes. No obstante, se permite la aplicación anticipada de tales normas. La resolución en referencia fue publicada en el Diario de Centro América con fecha veinte de diciembre de dos mil siete.

Las Normas Internacionales de Auditoría antes relacionadas regulan o reglamentan la actitud del Contador Público y Auditor en la conducción de una auditoría de estados financieros, cuyo objetivo fundamental es expresar una opinión profesional independiente con respecto a la información contable que se somete a la aplicación de pruebas y procedimientos selectivos de auditoría.

Es evidente que las Normas Internacionales de Auditoría permiten al Contador Público y Auditor ser el consultor técnico idóneo para el análisis de los hechos, eventos o transacciones contables que puedan derivar en la comisión del delito de estafa mediante informaciones contables.

## **Obligatoriedad del cargo**

Establece el Artículo 227 del Código Procesal Penal en cuanto a la obligatoriedad del cargo que

El designado como perito tendrá el deber de aceptar y desempeñar fielmente su cargo, salvo que tuviere legítimo impedimento, en cuyo caso deberá ponerlo en conocimiento del tribunal al ser notificado de la designación.

Los peritos aceptarán el cargo bajo juramento.

Cuando el Artículo 227 del Código Procesal Penal se refiere a que el perito tendrá el “...deber de aceptar...”, ésto implica una obligación que por extensión le alcanza al “consultor técnico”. Sin embargo, en la práctica lo que sucede es que la parte que propone al consultor técnico presupone que hay un acuerdo previo y mutuo para llevar a cabo la consultoría que le sea requerida. Por supuesto, antes de que se proponga al consultor técnico, la parte que lo propone y el consultor técnico deben asegurarse que no se tiene impedimento legítimo que pueda ser objeto de excusa o recusación. El consultor técnico también deberá aceptar el cargo bajo juramento de conducirse con la verdad en todo lo que su participación como tal se requiera dentro del proceso penal.

## **Impedimentos**

En cuanto a los impedimentos el Artículo 228 del Código Procesal Penal establece que no serán designados como peritos y en consecuencia tampoco podrán ser designados como consultores técnicos:

- 1) Quienes no gocen de sus facultades mentales o volitivas;
- 2) Los que deban o puedan abstenerse de declarar como testigos;
- 3) Quienes hayan sido testigos del hecho objeto del procedimiento;
- 4) Los inhabilitados en la ciencia, arte o en la técnica de que se trate; y,
- 5) Quienes hayan sido designados como consultores técnicos en el mismo procedimiento o en otro conexo.

De los impedimentos antes listados, que sin duda alguna le son aplicables a los consultores técnicos, requiere una especial mención el caso del numeral 5), ya que se deben invertir los conceptos de tal forma que no puede ser consultor técnico el que haya sido designado como perito en el mismo procedimiento o en otro conexo.

## **Excusa o recusación**

Norma el Artículo 229 del Código Procesal Penal que sin perjuicio de los impedimentos referidos anteriormente, “...son causas legales de excusa o recusación las establecidas para los jueces.”

Es importante conocer con algún grado de detalle algunas de las causas de excusa o recusación que la Ley del Organismo Judicial regula para los jueces, para que los consultores técnicos las tengan presentes en el momento de aceptar la designación del cargo y por supuesto para evitar ser objeto de recusación y con ello no dañar el proceso.

Los impedimentos para que los jueces conozcan un asunto determinado y que son causas de recusación, se encuentran regulados en los Artículos 122 y 123 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89 y reformas.

El Artículo 125 de la Ley del Organismo Judicial establece que son causas de recusación los casos identificados como impedimentos y casos de excusas a las que se refieren los Artículos 123 y 124 de la misma ley.

Todas las anteriores causas y casos de excusa deben ser adaptados para el caso del consultor técnico, de donde deriva la importancia que tiene el conocimiento detallado de los impedimentos, excusas y recusaciones que le son aplicables a los jueces.

## **Orden de peritaje**

En el caso de la prueba anticipada el Artículo 230 del Código Procesal Penal regula que las partes pueden proponer también sus consultores técnicos, en número no superior al de los peritos designados.

## **Temas**

El Artículo 231 del Código Procesal Penal establece que “Cualquiera de las partes pueden proponer, con fundamento suficiente, temas para la pericia y objetar lo ya admitidos o los propuestos.”

## **Citación y aceptación del cargo**

Según el Artículo 232 del Código Procesal Penal “Los peritos, serán citados en la misma forma que los testigos. Tendrán el deber de comparecer y de desempeñar el cargo para el cual fueron designados.” Esta norma obliga al consultor técnico al ser citado a comparecer y desempeñar el cargo que le es designado.

## **Ejecución**

El Artículo 233 del Código Procesal Penal regula que “Cuando la pericia se practique en la audiencia o en diligencia de anticipo de prueba, el juez o el presidente del tribunal dirigirá la pericia y resolverá todas las cuestiones que se planteen durante las operaciones periciales.” Este artículo es aplicable al consultor técnico específicamente, por cuanto le asigna las funciones de asistir, en conjunto con las partes, al perito y solicitar las aclaraciones pertinentes, debiéndose retirar cuando los peritos comiencen la deliberación. Además, este artículo es muy importante ya que establece la diferenciación del consultor técnico del perito, en cuanto que el primero no emite dictamen y el segundo sí lo emite.

## **Dictamen**

Según el Artículo 234 del Código Procesal Penal, se regula que

El dictamen será fundado y contendrá una relación detallada de las operaciones practicadas y sus resultados, las observaciones de las partes o de sus consultores técnicos y las conclusiones que se formulen respecto de cada tema pericial, de manera clara y precisa. El dictamen se entregará por escrito, firmado y fechado, y oralmente en las audiencias, según lo disponga el tribunal o la autoridad ante quien será ratificado.

Obsérvese que este artículo confirma que los consultores técnicos no emiten dictamen, por cuanto son sus observaciones las que deben ser incorporadas en el dictamen del perito.

La participación del consultor técnico toma relevancia en la etapa del debate y los Artículos 317 y 348 del Código Procesal Penal regulan que en la preparación del debate su actuación puede ser como parte del anticipo de prueba. También se contempla en el Artículo 376 del Código Procesal Penal la participación de los consultores técnico en el desarrollo del debate, cuando se leen por parte del presidente del tribunal las conclusiones de los dictámenes presentados por los peritos, es en este momento en el cual los peritos responderán directamente a las preguntas que les formulen los consultores técnicos. Finalmente con base en el artículo 382 del Código procesal Penal, como parte de las conclusiones los consultores técnicos que apoyan a las partes pueden emitir conclusiones que deben ser incorporadas como parte las conclusiones de la parte acusadora o la defensora, para que los integrantes del tribunal las consideren en la deliberación, previo a la emisión de la sentencia, según las circunstancias del caso en particular.

## **Características personales del consultor técnico**

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) regulan normas inherentes a la persona del Contador Público y Auditor, siendo las definiciones relevantes las siguientes.

### **Auditor experimentado**

Individuo (interno o externo...) quien tiene experiencia en la práctica de auditoría y un entendimiento razonable de:

- (a) Procesos de auditoría;
- (b) NIA y requerimientos legales y regulatorios;
- (c) Ambiente de negocio en el cual opera la entidad; y
- (d) Reporte de asuntos de auditoría y financieros relevantes para la industria de la entidad. (2010:21)

### **Escepticismo profesional**

“Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estando alerta a condiciones que pudieran indicar posibles errores debido a fraude o error y una evaluación crítica de la evidencia.” (2010:28)

El escepticismo profesional que debe ejercer el Contador Público y Auditor es el de mantener una actitud tendente a dudar razonablemente de todo los hechos y eventos económicos que se le someten a su juicio y hasta que no obtenga las evidencias suficientes y pertinentes sobre tales hechos y eventos económicos, no debe confiar absolutamente de las evidencias que le proporcionan.

## **Independencia mental**

“El estado mental que permite proporcionar una opinión sin ser afectada por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo a una persona actuar con integridad, y ejercer objetividad y escepticismo profesional”. (2010:31)

La independencia mental es una de las principales características que debe tener un Contador Público y Auditor, que le permita emitir un juicio u opinión profesional libre de circunstancias que limiten, restrinjan o eliminen la objetividad con la cual se rinden los informes o dictámenes que les son requeridos. En la práctica verificar que el Contador Público y Auditor es independiente es una norma fundamental para continuar en el proceso de aceptación de un encargo o trabajo que le sea requerido.

## **Juicio profesional**

El ejercicio del entrenamiento, conocimiento y experiencia relevante, en el contexto provisto por las normas de auditoría, impuestos, ética profesional, en la toma de decisiones informadas, acerca del curso de acción adecuadas en las circunstancias, en una asignación de auditoría. (2010:33)

Es indudable que como parte de las características personales del Contador Público y Auditor, la observancia de las normas de ética es imprescindible para disponer de un profesional de un nivel de

excelencia requerido, para actuar como consultor técnico en algún proceso penal en el cual se le designe.

El Código de Ética que deben observar los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría es el Código de Ética de IFAC (*International Federation of Accountants*), el cual fue adoptado como guía a la acción moral y para mantener indemne la integridad moral del Contador Público y Auditor en el ejercicio de la profesión, según resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala con vigencia a partir del cinco de marzo de dos mil trece.

Al respecto la parte A del Código de Ética de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional propios del auditor cuando conduce una auditoría de estados financieros y da un marco de referencia para aplicar dichos principios. Los principios fundamentales que el Código de IFAC requiere que el auditor cumpla, son

Integridad, ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

Objetividad, no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

Competencia profesional y diligencia, mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

Confidencialidad, respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

Comportamiento profesional, cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

## **La figura del Contador Público y Auditor como consultor técnico**

La formación profesional del Contador Público y Auditor le permite desempeñar una serie de trabajos que le son encomendados, ya sea en forma dependiente o independiente, y sin ser limitativos tales servicios tienen relación con posiciones de Gerente General, Auditor Interno, Contralor de Cuentas, Director o Gerente Financiero, Gerente Administrativo, Gerente de Contabilidad, Contador General y otros que se pueden desempeñar en relación de dependencia y servicios de auditoría externa, asesoría fiscal, financiera, contable, consultoría, peritajes, expertages, todos estos servicios en relación independiente.

Es en esta última relación, utilizando sus normas y principios en donde se encuentra que el Contador Público y Auditor puede prestar servicios para actuar como consultor técnico, para colaborar en los procesos penales en aquellas solicitudes en las cuales se necesiten de

sus conocimientos, experiencia y capacidad profesional en la materia contable, fiscal, financiera, administrativa, de auditoría y otras disciplinas afines que sean de su competencia.

### **Regulación legal y técnica de la contabilidad y del ejercicio de la contaduría pública y auditoria**

Es indispensable que el Contador Público y Auditor que sea requerido para actuar como consultor técnico tenga los suficientes conocimientos con respecto a la regulación legal y técnica de la contabilidad y del ejercicio de la contaduría pública y auditoria. De esto deriva la importancia del conocimiento de las leyes aplicables a la contabilidad, ya que generalmente uno de los principales temas que se someten a escrutinio técnico es la determinación si la contabilidad, como medio de prueba, está siendo operada de conformidad con la ley; y esta es la esencia de muchas diligencias en las cuales se requiere la participación del Contador Público y Auditor como perito o experto o bien en su calidad de consultor técnico en casos de naturaleza penal.

## **Fundamento legal de la contabilidad según el Código de Comercio**

Desde el punto de vista mercantil la contabilidad como medio de control y base para la para la rendición de cuentas encuentra su sustento legal en el Artículo 368 del Código de Comercio, contenido en el Decreto No. 2-70 del Congreso de la República, el cual en su parte conducente establece.

Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1. Inventarios; 2 De primera entrada o diario; 3 Mayor o centralizador; 4 De Estados Financieros.

En materia contable el capítulo I del título III del Código de Comercio que regula lo concerniente a la contabilidad, establece otros temas que revisten de mucha importancia, tal es el caso, según el Artículo 369, del la utilización del español como idioma oficial en que deben redactarse los libros de contabilidad y el quetzal como la unidad monetaria a utilizar en la contabilización de las diferentes transacciones económicas que realizan los comerciantes. También en el Artículo 370 se regulan las sanciones por llevar los libros en idioma y moneda diferentes a los regulados por la ley; la forma de operar, ya sea por si mismo o cuando el activo total exceda de veinte

mil quetzales (Q 20,000) obligadamente la contabilidad debe ser operada por medio de Contadores.

Uno de los usos que se le da a la contabilidad, es para la determinación de las obligaciones tributarias. Para cumplir con estas regulaciones, los libros exigidos por las leyes tributarias deberán mantenerse en lugar que el comerciante como contribuyente señala como domicilio fiscal. También es permitido que los libros de contabilidad se mantengan en la oficina del contador del contribuyente.

Establece el Artículo 372 del Código de Comercio que los libros de contabilidad para que sean considerados que cumplen con los requisitos formales deben ser autorizados por el Registro Mercantil pagando el arancel correspondiente de quince centavos de quetzal (Q 0.15) por hoja, y además deben ser habilitados por la Administración Tributaria, debiéndose para el efecto satisfacer el pago del cincuenta centavos de quetzal (Q 0.50) por concepto de Impuesto de timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, tal como lo establece el Artículo 4 numeral 5 de la ley de la materia.

Realizando una reflexión de los aspectos formales antes indicados, se hace énfasis en que la no observancia debida de la autorización y habilitación de los libros de contabilidad, puede llevar a la conclusión de que los libros y registros contables no son llevados de conformidad con la ley.

Los Artículos 373 y 374 del Código de Comercio establecen disposiciones relacionadas con las operaciones, errores u omisiones en los libros de contabilidad y su forma de corrección; las fechas en las cuales el comerciante debe establecer su situación financiera y la determinación de sus resultados de operación mediante los estados financieros conocidos como balance general o estado de situación o estado de resultados o de pérdidas y ganancias.

Es importante la prohibición de llevar más de una contabilidad que establece el Artículo 375 del Código de Comercio, además que se tipifica como un delito especial de defraudación tributaria, tal como lo regula el Artículo 358 “B” del Código Penal, el cual se sanciona con prisión de uno a seis años, más multas y si quien comete el delito fuera extranjero puede ser expulsado del territorio nacional.

Los Artículos del 376 al 380 del Código de Comercio regulan otros aspectos con relación a la contabilidad, a los cuales se hace una breve referencia, ya que los mismos se refieren a la conservación de libros o registros, los diferentes estados financieros que deben ser

preparados por el comerciante; los registros auxiliares que puede llevar, la exhibición de la situación financiera y su correspondiente publicación en el Diario Oficial.

Finalmente en estos aspectos de la regulación contable, conviene resaltar la importancia de la comprobación de operaciones que establece el Artículo 381 del Código de Comercio el cual se refiere a que

Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y solo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldo, pases de un libro a otro o rectificaciones.

En cuanto a los documentos fehacientes que llenen los requisitos legales es importante integrar las normas mercantiles con las tributarias, y en este sentido la Ley de Actualización Tributaria, contenida en el Decreto No. 10-2012, en su Artículo 22, en cuanto a la procedencia de las deducciones para la determinación del Impuesto sobre la Renta, dentro de otros, establece como requisito “Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:” Facturas y comprobantes autorizados cuando se trate de compras y servicios, facturas o documentos extendidos en el exterior, testimonio de escritura públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado, recibos de caja o notas de debito extendidas por entidades supervisadas por la Superintendencia de

Bancos, planillas presentadas ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y otros de legítimo abono.

Los aspectos legales antes indicados, se pueden calificar de mínimos que deben ser dominados con absoluta precisión por parte del Contador Público y Auditor, durante el ejercicio de su profesión, pero sobre todo al desempeñar el cargo de consultor técnico en procesos penales, en donde lo que se discuta tenga íntima relación con la contabilidad que se disponga como medio de prueba y que de ella pueda derivar la tipificación o no del delito de estafa mediante informaciones contables.

### **Principios de contabilidad generalmente aceptados**

El Artículo 368 del Código de Comercio antes relacionado, establece dos puntos importantes; uno, al referirse a que “Los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada”, se le atribuye la responsabilidad correspondiente, de donde es lógico interpretar que siendo los comerciantes los que conocen momento a momento, día a día, semana a semana y así periódica y cotidianamente durante la vida de la empresa que desarrollan; son los responsables de la selección de la base contable (propósito general o propósito especial y el sistema contable (de lo devengado o de lo percibido) para recopilar, resumir, registrar e

informar los eventos y transacciones económicas que realizan las empresas; y dos, que los comerciantes para llevar contabilidad en forma organizada deben de hacerlo “... de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.”

Para comprender los principios de contabilidad generalmente aceptados a los que se refiere el Código de Comercio, se realiza una visión retrospectiva de lo que ha sucedido en la comunidad de negocios y en la realidad nacional.

Actualmente el Código de Comercio de la República de Guatemala, contenida en el Decreto No. 2-70 del Congreso de la República, tiene 43 años de vigencia. Antes de la conformación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoria del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), en los inicios de los años ochenta, los comerciantes utilizaban los principios de contabilidad emitidos por el Instituto Americano de Contadores, conocidos como *USGAPS*, por sus siglas en ingles, traducidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y adaptados por los comerciantes para llevar sus contabilidad.

A falta de un colegio profesional específico que emitiera y pusiera en vigor los principios de contabilidad generalmente aceptados a los que se refiere el Código de Comercio, tales principios fueron emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, conocidos como pronunciamientos sobre contabilidad financiera cuya observancia se estableció con carácter obligatorio, los cuales estuvieron vigentes hasta el dos mil cinco. En sustitución de estos pronunciamientos, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores adopto y puso en vigencia las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- (*IFRS* por sus siglas en inglés), como los principios de contabilidad generalmente aceptados a los que se refiere el Código de Comercio. Estas Normas de Información Financiera constituyen una base de propósito general, cuya adopción como base contable para preparar la contabilidad es una decisión que compete específicamente al órgano de administración de las empresas.

### **Responsabilidad de los órganos de administración y de fiscalización de las personas jurídicas**

Las funciones de la administración de las empresas de los comerciantes puede recaer en forma general según los artículos 44 y 47 del Código de Comercio para todas las sociedades en uno o varios administradores o gerentes quienes ejercerán la

representación judicial y tienen prohibición dedicarse a realizar los mismos negocios cuyo objeto corresponda al giro de operaciones de la sociedad.

Para el caso de las sociedades anónimas, que es oportuno mencionar en este momento es la forma como el Código de Comercio regula que deben organizarse las entidades supervisadas por la Superintendencia de Bancos, al respecto establece el Artículo 162 que “Un administrador único o varios administradores, actuando conjuntamente constituidos en consejo de administración, serán el órgano de la administración de la sociedad y tendrán a su cargo la dirección de los negocios de la misma ...”

En cuanto a la extensión de las facultades de los administradores, el Artículo 163 del Código de Comercio establece que “...se regirán por lo que disponga la escritura social y en su defecto por las disposiciones del Artículo 47 de este Código y sus limitaciones deberán expresarse en el propio nombramiento.”

De las transcripciones antes relacionadas se entiende que el responsable de llevar la contabilidad, el establecimiento de las políticas y bases contables y el sistema de contabilización es del órgano de administración.

Confirma el anterior entendimiento, sin dejar dudas al respecto de la responsabilidad del órgano de administración, al regular el Artículo 172 del Código de Comercio que cuando actúen mediante Consejo de Administración, forma en que generalmente las entidades bancarias y financieras ejercen sus funciones de administración, los administradores serán también solidariamente responsables: “...De que la contabilidad de la sociedad se lleve de conformidad con las disposiciones legales y que ésta sea veraz.”

Es contundente el Código de Comercio de regular específicamente que la responsabilidad del órgano de administración es llevar la contabilidad de conformidad con las diferentes normas mercantiles, tributarias y otras que regulan la contabilidad, pero lo más importante está atribuyéndoles la responsabilidad de que sea veraz o sea verdadera, de donde cualquier responsabilidad por no ser veraz las informaciones contables, en principio son imputables a los administradores que sean los representantes de esas personas jurídicas, tal como lo establece el Artículo 38 del Código Penal al referirse a la responsabilidad penal de personas jurídicas.

En congruencia con lo anterior en materia de responsabilidad general, el Artículo 171 del Código de Comercio regula que

El administrador responderá ante la sociedad, ante los accionistas y ante los acreedores de la sociedad, por cualesquiera de los daños y perjuicios causados por su culpa .Si los administradores fueren varios, la responsabilidad será solidaria.

Estarán exentos de tal responsabilidad los administradores que hayan votado en contra de los acuerdos que hayan causado el daño, siempre que el voto en contra se consigne en el acta de la reunión.

De conformidad con el Artículo 134 numeral 2 del Código de Comercio la asamblea general ordinaria deberá ocuparse de “Nombrar y remover..., al órgano de fiscalización, si lo hubiere y determinar sus respectivos emolumentos.”

Con relación al órgano de fiscalización y sus principales atribuciones, conviene identificar legalmente quienes pueden realizar tales funciones. Para los efectos, el Artículo 184 del Código de Comercio se refiere a que “Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno o varios contadores o auditores, o por uno o varios comisarios...”

El Artículo 185 del Código de Comercio regula que “Los contadores, auditores o los comisarios, deberán ser designados por la asamblea ordinaria anual que practique la elección de administradores; y para el ejercicio de sus funciones dependerán exclusivamente de la asamblea, a la cual rendirán sus informes ...”

Con respecto a las principales atribuciones del órgano de fiscalización, el Artículo 188 del Código de Comercio establece que además de las otras que les señalen leyes especiales, la escritura social o la asamblea general, son de su competencia:

1. Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, para cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud.
2. Verificar que la contabilidad sea llevada en forma legal y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

De las transcripciones anteriores se identifica que tanto el órgano de administración como el órgano de fiscalización tienen, en el ejercicio de sus funciones y atribuciones, la responsabilidad que la contabilidad se lleve en forma legal y usando principios de contabilidad generalmente aceptados; siendo la sutil diferenciación en que el órgano de administración debe asegurar que la contabilidad es veraz y el órgano de fiscalización debe cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud.

Según el Diccionario de la Real Academia Española veraz significa “Que dice, usa o profesa siempre la verdad. (1992:2076), y veracidad significa “Cualidad de verdad” (1992:2075); o sea que con estas definiciones se confirma que tanto el órgano de administración como el de fiscalización, tienen por mandato de ley que conducirse con la verdad.

La diferencia substancial de esta situación se determina si se analiza detenidamente el numeral 1 del Artículo 188 del Código de Comercio antes transcrito, ya que se incluye la expresión “razonable exactitud”, y el término razonable es la diferenciación clave en el asunto planteado. El Diccionario de la Real Academia Española en dos de sus acepciones menciona que razonable es “Arreglado, justo, conforme a razón, ... Mediano, regular, bastante en calidad o en cantidad” y “razonablemente” “Conforme a razón. Mas que medianamente.” (1992: 1731)

Es relevante entender el sentido de los vocablos razonable y razonablemente, por cuanto en la práctica de las auditorias, uno de las características fundamentales en las que se basa el trabajo de los auditores externos, es en la determinación de la naturaleza y alcance de sus pruebas y procedimientos, los cuales generalmente son realizados sobre bases selectivas.

Orientando en la búsqueda de la diferenciación cuando se le atribuye al órgano de fiscalización como atribución la “...razonable exactitud...”, exactitud es según el Diccionario de la Real Academia Española “Puntualidad y fidelidad en la ejecución de una cosa.” (1992:928)

La puntualidad y fidelidad en la contabilidad es absoluta responsabilidad del órgano de administración, en tanto que con base en su trabajo sobre bases selectivas, la responsabilidad del órgano de fiscalización es evaluar e informar con relación a esa puntualidad y fidelidad más que medianamente, pero se debe tener la claridad de que no es absoluta, precisamente porque la ejecución de sus pruebas y procedimientos de auditoría están fundamentados en bases selectivas.

### **Normas de auditoría**

Las Normas Internacionales de Auditoria son el marco técnico de referencia que le permiten al Contador Público y Auditor desarrollar y presentar el resultado del trabajo que le es encomendado para desempeñarse como consultor técnico y de esa forma auxiliar a los jueces para que la administración de justicia sea adecuada.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, siendo el órgano regulador de la profesión en Guatemala adoptó las Normas Internacionales de Auditoria -NIA- (*ISA* por sus siglas en Inglés) , como las normas de auditoría a ser observados en forma obligatoria por los Contadores Públicos y Auditores, en la realización de los trabajos de auditorías externas y otros trabajos

de atestiguamiento que le sean encomendados, siendo la característica principal de estas normas, al igual que la anteriores, que sus bases de ejecución son selectivas.

La figura del Contador Público y Auditor como consultor técnico en materia penal demanda el conocimiento, experiencia y competencia de las diferentes normas legales que regulan los aspectos contables y de auditoría, así como de las normativas técnicas que regulan a la forma como los comerciantes deben llevar su contabilidad y a la forma como los auditores deben realizar sus trabajos de auditoría.

## **Conclusiones**

El Contador Público y Auditor es la figura idónea para actuar como consultor técnico en materia penal cuando se trata de determinar temas o aspectos relevantes relacionados con la imputación del delito de estafa mediante informaciones contables, y de esa forma auxiliar a los jueces en la administración adecuada de justicia en Guatemala.

Los responsables de preparar las informaciones contables (estados financieros básicos siendo éstos: estados de situación financiera o balances generales, estados de resultados o de pérdidas y ganancias, de cambios en el patrimonio de los accionistas, estados de flujos de efectivo y notas a los estados financieros) son los administradores, directores y accionistas de las entidades y los responsables de expresar una opinión sobre las informaciones contables son los Contadores Públicos y Auditores Independientes, con base en las normas profesionales que regulan su actuación.

El Contador Público y Auditor puede trabajar en forma independiente con base en un contrato de prestación de servicios profesionales, al amparo de las disposiciones que en materia civil le son aplicables a todas las profesiones y también puede trabajar en forma dependiente con base en un contrato de trabajo al amparo de

las disposiciones que en materia laboral le son aplicables a las relaciones que se establecen entre patronos y trabajadores; siendo necesaria su participación como consultor técnico en materia penal cuando se necesita de su experiencia y calidades profesionales para asesorar a las partes del proceso.

## Referencias

Albeño, Gladis. (1994). *Derecho Procesal Penal*. Guatemala. Registro AGAIC No. 403

Carnelutti, Francesco. (1997). *Derecho Procesal Penal, Tomo 2*. México. Editorial Pedagógica Iberoamericana, S. A. de C.V.

De León Velasco, Héctor Aníbal y De Mata Vela, José Francisco. (2001). *Manual de Derecho Penal Guatemalteco Parte General*. Guatemala. Artemis y Edinter, S. A.

Jiménez de Asúa, Luis (1997). *Principios de Derecho Penal La Ley y El Delito*. Argentina. Editorial Sudamericana S. A.

Puig Peña, Federico. (1959). *Derecho Penal Tomo II, Parte General Volumen II*. España. Ediciones NAUTASA BARCELONA.

Reyes Calderón, José Adolfo. (1999). *Manual de Técnicas para el Debate*. Proyecto CREA/USAID. Guatemala. Arte Nativas.

Cabanellas, Guillermo. (1976). *Diccionario de Derecho Usual*. Argentina. Heliasta S:R:L:

Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. (1985). Librería Jurídica.

*Código de Comercio de la República de Guatemala*, Decreto No. 2-70. 1970.

*Impuesto Sobre la Renta, Libro I Ley de Actualización Tributaria*  
Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República. 2012

*Código Penal de la República de Guatemala*, Decreto No. 17-73 y reformas

*Código Procesal Penal de Guatemala*, Decreto No. 51-92. (1992).

*Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA). Guatemala. Recopilación (1992)

*Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* que comprenden las *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en Inglés). (2009)

*Normas Internacionales de Auditoria (NIA)*. Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en Inglés) (2010)