

EL CONCEPTO “CONTROL INTERNO” EN INFORMES ECONÓMICO-FORENSES EN LA JURISDICCIÓN PENAL EN PYMES

POR JOSÉ ANTONIO GRANADOS (ECONOMISTA FORENSE), SOCIO DE **GROSSMAN, MINGOT, GRANADOS Y ASOCIADOS** jose.granados@grossman.es

POR KENIA ARELLANOS (AUDITORA), GERENTE DE AUDITORÍA DE **GROSSMAN, MINGOT, GRANADOS Y ASOCIADOS**

“ESTE ARTÍCULO ESTÁ DEDICADO COMO HOMENAJE Y CARIÑO A LA PROFESORA LUISA FRONTI DE GARCÍA (UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES - FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS)”

INTRODUCCIÓN

Seguramente más de una vez ha escuchado la popularmente citada Ley Sabarnes-Oxley que llevó al término “Control Interno” a ocupar muchos titulares de los periódicos salmón y revistas especializadas. Como comúnmente ocurre dicha ley fue promulgada por el Congreso de los EE.UU. y aprobada por el Presidente Bush el 30 de julio de 2002 y se promovió a raíz de la declaración del concurso de acreedores de la empresa de telecomunicaciones WorldCom. La quiebra de WorldCom, solicitada un domingo, se produjo luego de hacer pública la existencia de fraudes contables por casi 3.850 millones de dólares.

El propósito de este artículo es transmitir nuestra experiencia como Peritos Judiciales en la jurisdicción penal en informes periciales en los que hemos calificado por Control Interno en sociedades Pyme. En repetidas ocasiones hemos afirmado en reuniones que “Grossman había firmado un informe pericial calificando por Control Interno”. Ante la expresión antes citada y las respuestas recibidas nos damos cuenta que hay quienes no entienden del todo dicha afirmación. Si bien esta expresión es conocida en el ámbito de la auditoría, no es de conocimiento general cuando hablamos en el entorno judicial. Sabemos cómo incide el Departamento de Control de Calidad del REA y el ICAC en las revisiones profesionales de nuestros informes de auditoría, sin embargo, no se valora de igual manera en informes dentro del entorno forense. Por tanto, este artículo pretende destacar nuestras experiencias como Firma experta en el ámbito forense sobre la utilización del concepto Control Interno (CI) en entornos forenses y aplicados a las Pymes.

En nuestra profesión como Economistas el CI nos permite valorar desde el punto de vista judicial la calidad del órgano de administración de las sociedades y/o de sus administradores y, por tanto, consideramos que calificar en los informes por control interno en el ámbito judicial se hace evidente y necesario en más ocasiones de las que pensamos. Validar el CI nos ha permitido dar un Dictamen Forense más adecuado de acuerdo a los requerimientos de algunos de, entre otros, nuestros clientes: Jueces, Fiscales y Abogados.

Algún lector podrá afirmar que determinada apreciación expuesta más adelante incumple algún artículo del Código Civil, o de Comercio o Penal y que es mejor expresar en el informe pericial que artículo del Código se incumple. Es conveniente dejar claro que el criterio de nuestra Firma es exponer en los Informes hechos o procedimientos económicos para los que estamos cualificados profesionalmente y dar opinión económica sobre ellos, así como dejar a los operadores jurídicos que califiquen jurídicamente esos hechos económicos. Este proceder es una Norma Interna en nuestra Firma.

Para finalizar esta introducción comentamos que este artículo incluye párrafos que hemos incorporado en informes periciales que han sido base (real) para poder afirmar que el CI de la empresa a que hacemos referencia (sociedad JAGKA¹) era débil.

CONTROL INTERNO. UNA APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas I.C.A.C. a través de la Norma Técnica de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo y en su párrafo 2.4.3. define el control interno en los siguientes términos:

El control interno de una empresa comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos, así como que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas de la Dirección.

Otra definición que nos gusta más es la propuesta por el Instituto Americano de Contadores Públicos (en inglés AICPA) en la Norma de Auditoría nº 55 (en inglés Statement of Auditing Standards SAS-55)

El control interno es un proceso efectuado por el órgano de administración de la sociedad diseñado para proporcionar seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos en los siguientes aspectos:

- (i) Confiabilidad de la presentación de la información financiera,*
- (ii) Eficacia y eficiencia de las operaciones, y*
- (iii) Cumplimiento de las leyes y regulaciones correspondientes.*

Las dos definiciones expresan lo mismo aunque generalmente los Letrados entienden más claramente la de AICPA. Estas dos definiciones son, posiblemente, más amplias que el significado que normalmente se atribuye al término y que usualmente lo ciñen al ámbito del departamento contable y financiero.

Por definición, el CI confiere una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los objetivos de las definiciones se cumplirán. Por tanto, todo sistema de CI tiene sus limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio de las personas que intervienen en los procedimientos, falta de atención personal, fallo humano y un sin número más de cuestiones.

Mediante esta aproximación al CI deseamos destacar la importancia para los operadores jurídicos de quién tiene la responsabilidad en la implantación y mantenimiento de un sistema de CI. En principio no es responsabilidad de los Accionistas, Empleados, Asesores o Auditores externos. La responsabilidad del CI sería de las personas que están (o estuvieron) al frente del órgano de administración de la sociedad en la que se cuestiona su CI. La responsabilidad es del órgano de administración social. Por supuesto, incluimos también en dicha responsabilidad a los Apoderados.

¹ Por motivos de confidencialidad de la información y secreto profesional hemos sustituido el nombre de las sociedades reales por JAGKA para nuestros ejemplos dentro del artículo.

EJEMPLOS DE UN INCORRECTO SISTEMA DE CONTROL INTERNO SOCIETARIO

A continuación procedemos a exponer párrafos de informes de diferentes procesos en los que hemos participado y que sirvieron de base para poder dictaminar que el sistema de CI era débil en una sociedad Pyme.

Dado que debemos adaptar frases de un informe que se inscriben dentro de un todo homogéneo a párrafos sueltos de un artículo, en determinados párrafos escribimos en subrayado el ideal de CI que debería haber seguido para a continuación exponer lo que ha acontecido en la sociedad ejemplo JAGKA. Por lo demás, la totalidad del texto es copia fiel del informe.

Los ejemplos de frases que proponemos son los siguientes:

- ✓ La sociedad no ha legalizado los libros mercantiles en plazo y forma adecuados.
- ✓ Mantenimiento de unos registros contables ordenados. Los Libros Diario que se aportan en los anexos 4 a 8 de este Informe no cumplen el art. 25 (Título III del Libro Primero) del Código de Comercio que exigen que el empresario lleve una contabilidad ordenada que permita un seguimiento cronológico de sus operaciones. El libro Diario de JAGKA incumple totalmente esta simple norma y da a entender que no se mantenía una contabilidad actualizada y adecuada a la actividad de la empresa. En base a nuestra experiencia en el quehacer contable podemos afirmar que la sociedad no mantenía registros contables y la tenían abandonada y se procedió a realizar la contabilidad cuando las circunstancias obligaron.
- ✓ Contabilizar gastos de viaje con soporte adecuado, o sea con liquidaciones de gastos en el que se exprese de manera unitaria cada partida de gasto así como quién suscribe la liquidación y motivo del viaje. Los Peritos consideramos que las liquidaciones que emiten las compañías de las tarjetas de crédito no son adecuadas para una rendición de la actividad social dado que se desconoce si el gasto debe soportarlo la sociedad como usuario final o es una liberalidad del poseedor de la tarjeta. Entre los comprobantes del año 2003 se aportan unos detalles, hechos primero a mano y pasados a word, de los cargos a las tarjetas VISA. Estas liquidaciones no pueden considerarse como "verdaderas" liquidaciones de gastos dado que no se acompaña ningún documento del gasto.
- ✓ Registro contable de facturas de Socios y administradores con soporte documental (factura o recibo de salarios) adecuado y emitido a la sociedad en plazos oportunos. Esto se incumplió en JAGKA. Consideramos razonable el cobrar honorarios a la sociedad mediante anticipos, siempre y cuando se hayan emitidos las obligadas facturas por dichos anticipos. La legislación tributaria del IVA exige que los anticipos, dietas o como se quiera llamar a lo que se cobra, se emita una factura con la cuota de IVA repercutido. Esto no se hizo en JAGKA.
- ✓ Evitar la existencia de contingencias fiscales ante la Hacienda Pública por tratamientos incorrectos en la contabilización de gastos o documentación contable deficiente. A título de ejemplo exponemos lo siguiente:
 - . Falta de comprobantes de gastos que respalden imputaciones contables como se expone en anexo 1, 2 y 3.
 - . Tratamiento incorrecto de la Seguridad Social de autónomos del administrador Dº. Imputado1 pagado por JAGKA y contabilizado como gasto por la sociedad, dado que no se considera en ningún momento como una remuneración en especie o parte de sus honorarios.
- ✓ Se presentaron liquidaciones de los tributos I.V.A. e Impuesto sobre Sociedades que no coinciden con la contabilidad.
- ✓ Mantenimiento de unos archivos (físicos y lógicos) de la documentación de la sociedad que permita una localización razonable de los documentos. De la documentación recibida se puede afirmar que el archivo es un caos. Tan es así que entre la documentación de JAGKA que los imputados han aportado al Juzgado, hemos encontrado la declaración de IVA (formulario 390) del Sr. Imputado2 del año 2004 y documentación de bancos y otra diversa propiedad de la sociedad KAJAG. vinculada a los imputados.

- ✓ No ha mantenido unos registros contables adecuados y que cumplan los principios de contabilidad generalmente aceptados recogidos en el Plan General de Contabilidad. La sociedad realizó las siguientes operaciones:
 - .. Contabilizó activos ficticios al registrar como activo el crédito fiscal por bases imponibles negativas;
 - .. No contabilizó facturas de proveedores;
 - .. No registró acuerdos con proveedores que implicaban registrar bajas del Inmovilizado material y Existencias.
 - .. Contabilización incorrecta de ventas.
 - .. Saldos incorrectos de cuentas de activo y pasivo: ...
- ✓ La sociedad no ha aportado documentación (factura, rollo de tickets, extracto de máquina de las ventas realizadas,...) relativa a las ventas efectuadas en las tiendas. Por tanto, la sociedad no mantiene unos archivos que permita reprocesar las transacciones.
- ✓ Plan de cuentas adecuado al negocio. La sociedad mantiene una opacidad en el plan de cuentas muy grande y que dificulta el análisis contable. Un ejemplo es la cuentas de Inmovilizado. Todo el inmovilizado se encuentra registrado en una única cuenta, 229000 titulada Inmovilizado Material, resultando insuficiente para conocer la calidad de los bienes propiedad de la empresa así como el quantum de amortización anual y acumulada que soportan por tipo de bien.
- ✓ Las cuentas anuales que formulan los Administradores deben surgir de registros de contabilidad. Las cuentas anuales del ejercicio 2007 que formularon los Administradores y que se acompañan en el anexo nº 1 no coinciden con las que figuran en el libro mercantil de Balances. Desconocemos la razón.
- ✓ Mantenimiento de unos registros contables actualizados de la sociedad. En el expediente judicial se observa que la sociedad tenía (ver folio 13.000 del expediente judicial) unos registros contables desactualizados de las transacciones básicas de la sociedad (ventas, compras, pagos y cobros) y la contabilidad del año 2005 se hizo a finales de febrero o principios de marzo de 2006 (ver folios 7.180 del expediente judicial). Este proceder es indicativo de que la sociedad no mantenía registros contables, tenía abandonada la contabilidad y se procedió a realizarla cuando las circunstancias obligaron.
- ✓ Firma de un contrato de prestación de servicios entre partes vinculadas que defina de manera clara la razón de la facturación de servicios y su importe. El imputado no ha aportado ninguna documentación que permita reprocesar los honorarios que han facturado SOCIEDAD VINCULADA 1, S.L. y SOCIEDAD VINCULADA 2, S.A. a JAGKA.
- ✓ Presentar en la Hacienda Pública las liquidaciones de los tributos a los que está obligada la sociedad de manera correcta. De la lectura del expediente judicial se observa que el imputado presentó la declaración de I.V.A. del año 2005 de manera incorrecta (ver folio 1308 del expediente judicial) asumiendo para la sociedad un pasivo fiscal innecesario.
- ✓ Formular cuentas anuales que muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. He observado que el local adquirido por JAGKA el 22-09-2001 por 60.101,21 euros (equivalente a 10 millones de pesetas) fue amortizado por el 100% en el ejercicio 2001. No entendemos este proceder dado que los principios de contabilidad generalmente aceptados no lo permiten y la nota 4.c., titulada normas de valoración del inmovilizado material, y la 5.c., titulada activo inmovilizado material, del año 2001 no indican nada de esta superamortización o amortización acelerada (ver folios 111, 222 y 333 del expediente judicial). Por supuesto, esta sobre-amortización trae en consecuencia que las cuentas anuales del año 2001 no cumplen el principio de imagen fiel tanto por el lado del activo como del resultado y las amortizaciones registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ✓ Las cuentas anuales de JAGKA no indican que la sociedad forma parte de un grupo. Consideramos que la falta de esta información en la memoria de las cuentas anuales de JAGKA perjudica el concepto de imagen fiel que el administrador único manifestó en las cuentas anuales de los años 2000, 2001 y 2003 (no hemos tenido acceso a las del año 2002). Se debería haber incluido en la nota 2 de la memoria de las cuentas anuales un párrafo que expresase, por ejemplo, lo siguiente:
 - d) Cuentas anuales consolidadas.** JAGKA, S.L. se encuentra participada al 33% por Sociedad Matriz, S.A. y forma parte de su grupo. El grupo Matriz no formula cuentas anuales consolidadas por ... (motivo legal).

Con este párrafo, por lo menos, se hubiera dado pie a imaginar un presunto cobro de servicios a raíz de una centralización de los servicios centrales.

- ✓ Suspensión de pagos o quiebra: Alternativas a una crisis. El imputado D^o Imputado 1, Administrador Único de JAGKA, S.A., ha declarado lo siguiente (folio 123 y posteriores del expediente judicial):

- “que la sociedad no hizo jurídicamente nada”
- “que consulta a su familia y tomaron la declaración de cerrar”
- ...

Estas afirmaciones permiten inferir que en ningún momento se pensó en solicitar la declaración concursal para JAGKA y efectuar, con la ayuda del Juzgado de lo Mercantil que fuere competente, una liquidación de los activos sociales así como un reconocimiento de los acreedores que tenía la sociedad. A priori no importa si los acreedores cobran o no en un proceso concursal. La presentación ante un Juzgado de un procedimiento de insolvencia implica un cierre ordenado de la empresa. A título de ejemplo, el hecho de que la sociedad presentara expediente de insolvencia hubiera permitido a sus acreedores solicitar a la Agencia Tributaria la devolución de las cuotas de IVA repercutido facturadas a JAGKA.

Cada párrafo expuesto atenta, en mayor o menor medida, contra la presentación fiable de la información financiera, contra la eficacia y eficiencia de las operaciones o contra el elemental principio de que los activos sociales están debidamente protegidos. La sumatoria conceptual de varios párrafos es lo que nos permite manifestar en nuestro dictamen que el sistema de CI de JAGKA era débil.

CUÁNDO UTILIZAR LA CALIFICACIÓN POR CONTROL INTERNO Y DIFICULTADES EN SU APLICACIÓN PRÁCTICA

Una vez comenzado nuestro trabajo forense consideramos que debemos utilizar la calificación por Control Interno en nuestro Informe cuando se dan una o varias de las siguientes circunstancias:

a.- **Se cuestiona una operación básica de la empresa.** O sea, entendemos como Peritos que la problemática no es una o varias transacciones sino un ciclo de actividad en general: compras, ventas, pagos o cobros. El cuestionamiento judicial no está referido a transacciones individuales sino a ciclos de actividad completos (nota: hemos publicado un artículo referido a operaciones básicas que se puede leer en nuestra web www.grossman.es).

b.- **La información a la que accedemos es escasa.** En estos casos creemos que es fundamental validar el CI como herramienta para elaborar informes periciales. En base a nuestra experiencia como Firma forense hemos creado un concepto formulado al que denominamos “regla Grossman” y que consiste en aceptar como válido/correcto el siguiente enunciado: “Cuanto menos acceso tengamos a documentación, más obligación de un informe con pronunciamiento sobre CI será necesario”. Creemos que se convierte en una obligación dejando de ser una opción.

c.- **Los Administradores o personas equivalentes no cumplen (cumplieron) con sus obligaciones de salvaguarda de activos, los registros contables no son correctos o la actividad de la sociedad está sujeta a cuestionamiento.**

Por otro lado, las dificultades en la calificación por control interno a nuestro entender están básicamente relacionadas con cuatro aspectos (sin orden relacional):

- (i) El tiempo. Los Peritos accedemos después de 2, 3 ó 7 y 8 años después de la fecha de las operaciones sobre las que nos solicitan que nos pronunciemos. Este alejamiento de la fecha en que ocurrieron los acontecimientos hace que las personas responsables sean otras a las inicialmente situadas, los procedimientos de trabajo se modifiquen, los archivos se destruyan (aunque sea por prescripción legal) y, por tanto, la memoria administrativa se pierda.
- (ii) Inexistencia de un ambiente de Control Interno estructurado en las sociedades sujetas a revisión forense.
- (iii) La dificultad de entender el concepto de control interno. Aquellos Economistas Forenses que no hayan trabajado con este concepto se les hará difícil el poder pronunciarse sobre el tema y menos aún el detectar la existencia de problemas forenses de este tipo.
- (iv) Costes superiores. Los temas de CI requieren una especialización del conocimiento que eleva los costes internos de la Firma. Esta especialización requiere empleados con conocimientos por encima de los habituales, tiempos de trabajo superiores a los normales y la emisión de un Dictamen que necesita más tiempo de preparación y firma.

Para finalizar deseamos destacar que el hecho de que la información contable sujeta a control forense esté auditada no es indicativo ni limitativo para que nos pronunciemos sobre el CI de la sociedad. El único problema es que la existencia de un informe de auditoría nos obliga a trabajar más y mejor nuestro informe forense.

CONCLUSIÓN

Pensamos que lo expresado en el apartado Ejemplos de este artículo es muy común en los trabajos forenses, más de lo que en nuestra profesión creemos. Los sistemas de control interno de muchas Pymes son débiles y no soportan una revisión de carácter forense.

Desde Grossman proponemos que los Economistas Forenses nos pronunciemos en nuestros Dictámenes periciales, y en la medida que sea obligado, sobre el concepto de Control Interno, ya que consideramos que es inherente a nuestra profesión de Economistas.