

## CONTABILIDAD FORENSE, APLICADA POR EL DELITO DE ROBO, EN 10 EMPRESAS GASOLINERAS, EN EL SISTEMA PENAL ACUSATORIO EN GUANAJUATO, MÉXICO

### *FORENSIC ACCOUNTING, APPLIED FOR THE CRIME OF ROBBERY, IN 10 GAS STATION COMPANIES, IN THE ACCUSATORY PENAL SYSTEM IN GUANAJUATO, MEXICO*

**José Luis Pineda Ullua**

<https://orcid.org/0009-0007-5521-4902>  
Universidad del Centro del Bajío  
jpinedau@aic.pjgguanajuato.gob.mx

**Rafael Espinosa Mosqueda**

<https://orcid.org/0000-0002-1415-0355>  
Universidad de Guanajuato, México  
r.espinosa@ugto.mx

**Delfina Gámez Almaraz**

<https://orcid.org/0009-0003-9290-2035>  
Universidad del Centro del Bajío  
dgamez@guanajuato.gob.mx

**Héctor Fabián Gutiérrez Rangel**

<https://orcid.org/0000-0001-6970-723X>  
Universidad de Guanajuato, México  
fabiangr@ugto.mx

---

#### Resumen

La contabilidad forense permite estudiar los problemas planteados por las empresas al ser afectadas, por los delitos al patrimonio, los cuales se encuentran establecidos en los Códigos Penales. Estos tipos de delitos pueden ser realizados por los empleados, administradores, o personas externas; al ser afectadas las empresas por este tipo de delitos, el representante o apoderado legal, presentan una denuncia o querrela, ante el Ministerio Público, presentando el soporte documental o evidencia que respalden las pretensiones y la afectación económica al patrimonio de la empresa ofendida.



Artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional.

Estos tipos de delitos se llaman delitos al patrimonio o también delitos económicos ya que afectan el patrimonio de una empresa, o de un empresario. Para efecto de esta investigación, se aplicará la contabilidad forense en la problemática de diez empresas, con el giro comercial de compra venta de combustible de uso automotriz, localizadas dentro del territorio del Estado de Guanajuato, México; por el delito de robo por parte de los empleados responsables de las ventas diarias, por la omisión de los depósitos de efectivo, a las cuentas bancarias respectivas de cada empresa.

Para lo cual se desarrollarán cuatro fases y once etapas, tomando como evidencia el soporte documental aportado por los representantes o apoderados legales en la carpeta de investigación. La implementación de un buen control interno en este estudio de caso permitirá emitir información financiera confiable y transparente en los procesos operativos en la industria gasolinera.

**Palabras clave:** Contabilidad, Evidencia, Control Interno

### **Abstract**

*Forensic accounting allows for the study of problems faced by companies when they are affected by property crimes, which are defined in the Penal Codes. These types of crimes can be committed by employees, managers, or external individuals. When companies are affected by such crimes, the legal representative or attorney files a complaint with the Public Prosecutor's Office, presenting documentary support or evidence that substantiates the claims and the economic impact on the affected company's assets.*

*These types of crimes are referred to as property crimes or economic crimes, as they affect the assets of a company or an entrepreneur. For the purpose of this investigation, forensic accounting will be applied to the issues faced by ten companies engaged in the retail sale of automotive fuel, located within the territory of the State of Guanajuato, Mexico. The crimes involved are related to theft committed by employees responsible for daily sales, through the omission of cash deposits to the respective bank accounts of each company.*

*To this end, four phases and eleven stages will be developed, based on the documentary evidence provided by the legal representatives or attorneys in the investigation file. The implementation of effective internal control in this case study will enable the issuance of reliable and transparent financial information in the operational processes of the gas station industry.*

**Keywords:** Accounting, Evidence, Internal Control

## **INTRODUCCIÓN**

La situación actual de las empresas que carecen de un control interno eficiente, o donde es violentado, se ven afectadas en su patrimonio. Debido a que el control interno en una empresa, comprende métodos y procedimientos para la protección de activos, la fidelidad de registros contables, y que las operaciones se desarrollen eficazmente; Por lo que es de suma importancia establecer un control interno adecuado, "La empresa actual busca la eficacia y eficiencia para poder satisfacer las necesidades y expectativas de sus clientes" (Estupiñán Ricardo & Batista Hernández, 2018, pág. 10).

Para efectos de este estudio, se han seleccionado diez empresas, dedicadas a la comercialización de combustible de uso automotriz, que han presentado

denuncia o querrela ante el Ministerio Público, al verse afectadas en su patrimonio derivado del desvío de recursos en efectivo producto de sus ventas diarias, por no contar con un control interno que se adapte a sus necesidades, o que el mismo sea manipulado, de forma dolosa, a beneficio personal o de un tercero.

La problemática en este tipo de empresas, se origina desde el momento que los empleados efectúan la venta en efectivo, y no reportan al departamento de finanzas la totalidad del efectivo cobrado por la venta diaria; por lo que el total de esa venta no corresponde a los depósitos bancarios localizados en el estado de cuenta de las empresas, generándose así la afectación a su patrimonio por concepto de robo del efectivo por parte de los empleados responsables en turno. Ante esta situación los empresarios se duelen de una afectación en su patrimonio por parte de sus trabajadores, por lo tanto para tratar de recuperar el faltante de su efectivo en primer instancia se trata de resolver de manera personal, que se llegue a un arreglo entre el dueño de la empresa afectada y sus trabajadores responsables, para tratar de recuperar el faltante de efectivo; de no llegar a una negociación, como última instancia se acude al Ministerio público autoridad responsable de perseguir los delitos, en el Estado, de acuerdo al Artículo 11 de la Constitución Política del Estado de Guanajuato. (Cámara de Diputados Congreso del Estado de Guanajuato, 2022, pág. 13); Con la finalidad de hacer justicia y recuperar el monto de la afectación del efectivo, que le pertenece a las empresas ofendidas.

## 1. Planteamiento del problema y objetivo general

Demostrar si la contabilidad forense permite coadyuvar a la problemática que enfrentan diez empresas, dedicadas a la comercialización de combustible de uso automotriz, establecidas dentro del Estado de Guanajuato, México. Las cuales han sido afectadas económicamente, por la omisión de los depósitos en efectivo derivados de los ingresos provenientes de las ventas de contado. Por lo que el representante o apoderado legal de cada empresa de acuerdo al Código Civil Federal Artículo 2554, (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 244) con poder general para pleitos y cobranzas, presenta una denuncia o querrela a la autoridad encargada de perseguir los delitos, según la Ley Orgánica de la Fiscalía General del Estado de Guanajuato (H. Congreso del Estado de Guanajuato, 2022, pág. 22) donde se da origen a la integración de una carpeta de investigación, ese escrito de denuncia o querrela, contiene entre otras cosas, los antecedentes, las pretensiones, los hechos, el tipo de delito, y el o los probables responsables, así como la forma de acreditar y soportar con documentales fuente lo manifestado.

De acuerdo con el Código Nacional de Procedimientos Penales, en su Artículo 130. La carga de la prueba le corresponde a quien acusa. (Cámara de

Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 36), de aquí se desprende el principio utilizado en el área penal, de quien afirma está obligado a probar, por lo tanto le corresponde a la administración de la empresa ofendida, a través de su representante legal o apoderado, incorporar y proporcionar toda la información necesaria a la carpeta de investigación, que soporte las pretensiones mencionadas en el escrito de denuncia o querrela.

Desde el punto de vista de los derechos humanos, según la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 8.- Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. (Organización de Estados Americanos, 2022, pág. 6). De aquí se desprende el principio de presunción de inocencia. Una vez aportada la documental a la carpeta de investigación, se solicita la intervención del área de la contabilidad forense, con la finalidad de que se determine el detrimento económico de las empresas afectadas.

### *Objetivo general*

Se aplicará la contabilidad forense, ante la problemática, por el delito de robo por parte de los empleados, en diez empresas establecidas en diferentes ciudades del Estado de Guanajuato, México. Dedicadas a la comercialización de combustible de uso automotriz (gasolina), ante esta situación se desarrollarán cuatro fases y once etapas, tomando como evidencia el soporte documental aportado por los representantes o apoderados legales de las empresas, al presentar la denuncia o querrela ante el Ministerio Público. Con el propósito de demostrar y acreditar, si existe una afectación económica en su patrimonio.

## **2. La Contabilidad forense**

Las ciencias forenses tienen que apoyar a la administración de justicia para tratar de cumplir con el objetivo del proceso penal, "Las ciencias forenses son el conjunto de disciplinas cuyo objeto común es el de la materialización de la prueba para efectos judiciales mediante una metodología científica" (Susano Pompeyo & López Orozco, 2014, pág. 12).

Por lo tanto se tiene que incorporar a las ciencias penales otras ciencias, que vengán a coadyuvar a las ciencias forenses, en este caso a la contabilidad.

De acuerdo a las Normas de Información financiera que regulan la profesión contable en México establecen en términos generales: "La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera". (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., 2020, pág. 5).

Una ciencia que viene apoyar a las ciencias forenses en los asuntos relacionados con los tribunales de impartición de justicia que surge de la contabilidad, es la contabilidad forense.

“La contabilidad forense es un campo de la contabilidad en crecimiento y en constante cambio con enormes oportunidades de progreso” (Zabihollah, 2019, pág. 1), los servicios de contabilidad forense, consultoría, asesor técnico, la valorización y el peritaje son gratificantes.

Una parte muy importante de la contabilidad forense es el peritaje contable, presentado ante la autoridad encargada de la investigación de los delitos económicos, y posteriormente presentada como prueba pericial en contabilidad forense ante tribunal de juicios orales.

“Los investigadores de la contabilidad forense pueden contribuir de forma significativa a la investigación de un delito financiero, siempre que puedan colaborar eficazmente con el personal de la empresa” (Golden, Skalak, Clayton, & Pill, 2011, pág. 114). Se hace necesario que la administración de la empresa, proporcione todas las evidencias necesarias para acreditar el delito, como en este caso que nos ocupa, un robo de empleado, todo lo relacionado con su control interno, documentos fuente, registros, pólizas contables, arqueos de caja, estados de cuenta, papeletas del traslado de valores, balanza de comprobación y balance general.

El control interno desempeña un papel fundamental en la gestión empresarial al salvaguardar los activos, promover la eficiencia operativa y garantizar la fiabilidad de la información financiera según las Normas de Información Financiera. El control interno se fundamenta en una serie de principios básicos que sientan las bases para su implementación eficaz; uno de estos principios es el ambiente de control, que se refiere a la parte ética y al entorno laboral establecido por la alta dirección. En México, la Ley Sarbanes-Oxley (SOX, 2002) y las disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV, 2021) respaldan esta iniciativa, promoviendo la integridad, la transparencia y la rendición de cuentas en el ámbito empresarial mexicano.

La información y la comunicación desempeñan un papel crucial en el control interno. En México, se deben generar informes financieros confiables y oportunos, cumpliendo con las Normas de Información Financiera (NIF) y las disposiciones del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF). Además, es importante establecer canales de comunicación efectivos que permitan a los empleados informar posibles irregularidades o deficiencias en el control interno.

“La creciente complejidad de los negocios en un entorno litigioso ha aumentado la necesidad de la disciplina de la contabilidad forense (Singleton, Singleton, Bologna, & Lindquist, 2006, pág. 21). Por eso, es tan importante rea-

lizar esta investigación, ya que se requiere contar con herramientas e información en la contabilidad forense para tratar de prevenir los delitos económicos en este tipo de negociaciones.

La contabilidad forense aplica técnicas contables, investigaciones, derecho, y habilidades para la resolución de problemas financieros y no financieros, exigidos por los tribunales de justicia de acuerdo con (Zabihollah, 2019, pág. 2).

La contabilidad forense es una rama de la contabilidad, con sus propios propósitos, habilidades, requisitos y especializaciones.

“Los resultados de la investigación del contador forense tendrán un impacto en un individuo y/o una empresa en términos de su libertad o de un premio o pérdida financiera” (Singleton, Singleton, Bologna, & Lindquist, 2006, pág. 44).

La contabilidad atiende todos los aspectos de estados de resultados básicos, así como de operaciones de control, de orden y de registro de las empresas, pero de ahí se desprende un área especializada y reciente en México, denominada la contabilidad forense, que permite que el tratamiento dado al indicio o a la evidencia, en algún delito contra el patrimonio de la empresa, sea llevado a los tribunales de forma segura, objetiva, y garantizando que el indicio o evidencia no sea manipulado por nadie.

La contabilidad forense se considera muy importante para enfrentar a los delincuentes. Según (González Dalmau, 2011, pág. 37). “Esto debido a que personas a través de desplegar conductas delictuosas, realizan diversos delitos en contra de las empresas, esto provoca que se afecte el patrimonio de las mismas”.

“La contabilidad forense se integra de procedimientos utilizados para averiguar en lo financiero de un ente económico y presentar documental real a los tribunales” (Trinidad Martínez, 2017, pág. 448). Los encargados de la negociación, tienen que tratar de ser preventivos y poner candados o controles eficientes para evitar los delitos al patrimonio; y no ser solamente reactivos al momento de ocurrir el delito al patrimonio, y no saber realmente como gestionar o canalizar toda la información necesaria y requerida ante el Ministerio Público.

Es importante considerar el control interno de la empresa ofendida, “la evaluación de control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas, los presuntos involucrados que pueden ser de la misma organización o con terceros relacionados” (Márquez Arcila, 2018, pág. 20).

El dictamen pericial en contabilidad forense, se convierte en una de las pruebas en los tribunales, atendiendo a su naturaleza, que es de manera objetiva e imparcial, y que puede ser revisada y examinada por alguna otra persona especializada, ya que la información de la documental presentada habla por sí misma, acompañada de la opinión del experto, además pueden ser presentadas en los tribunales y se pueda revisar, así como se puedan reproducir, para

ver que efectivamente obedece a la naturaleza de la prueba, y que cumple con la parte del método científico, que puede ser reproducible, con la finalidad de comparar, y llegar al mismo resultado.

Por lo que se debe atender al principio de contradicción de la criminalística, al emitir un dictamen dos peritos sobre un mismo asunto, las conclusiones jamás podrán ser diferentes, y si eso pasará, podría ser por la deficiencia académica, los intereses personales, o la violación al código de ética del investigador forense, por lo tanto el perito que demuestre fácticamente el método científico, la ciencia, las técnicas los procedimientos utilizados, será quién tenga mayor credibilidad científica. (Lázaro Ruiz, 2017, pág. 372).

Los contadores forenses realizan procedimientos para reunir y evaluar pruebas suficientes, dan opiniones, realizan recomendaciones y las defiende ante los tribunales (Zabihollah, 2019, pág. 1). Esto quiere decir que tienen la obligación del desahogo de la prueba pericial en contabilidad forense ante los tribunales penales de juicios orales.

Es esta área de la contabilidad forense, la que también se perfila es luchar en contra de la delincuencia que comete este tipo de delitos, sobre todo en los delitos que se comenten en contra del patrimonio de las empresas; el contador forense es una persona muy especializada, que también debe tener capacitación, así como estar certificado para operar los juicios orales, ya que se abre un nuevo paradigma a partir del año 2018 en toda la República Mexicana, ante este nuevo sistema de justicia penal de oralidad.

El nuevo sistema de justicia penal acusatorio denominado juicios orales recientemente aplicado en México, permite que las ciencias forenses se adecuen a la nueva forma de la administración de justicia.

Derivado del decreto constitucional del 18 de junio del 2008, donde cambia el sistema de justicia tradicional, por el sistema de juicios orales.

Una parte importante a considerar es el Derecho Penal, definido como la “Facultad del Estado para prohibir las conductas consideradas como delitos e imponer las sanciones penales a quienes las realizan” (Díaz Aranda, 2014, pág. 3).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Artículo 20. Nos menciona las características que debe de tener el procedimiento penal en toda la República Mexicana, el cual será acusatorio y oral, también menciona la finalidad de esclarecer los hechos, dar protección al inocente, castigar al culpable y que los daños ocasionados se reparen, (Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 22).

El Código de Ética Profesional del Contador Público, Que atiende a los principios de Integridad, Objetividad, Diligencia y Competencia Profesional, Confidencialidad, y Comportamiento Profesional. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020, pág. 61).

Atendiendo también a la reglamentación que regula el proceder del Contador Público tendrá que obedecer a las normas de auditoría, relacionadas al testigo experto, que es el nombre que se le da a quien desahoga una prueba en tribunales de juicios orales.

Las Normas de Auditoría para Atestiguar, Normas Personales y Generales, Normas de Ejecución de Trabajo, Normas de Información Financiera. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, págs. 1157-1161).

Menciona la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Artículo 21. “La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 25).

En el mismo sentido, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Guanajuato, se alinea a la Constitución Federal y mencionado lo siguiente: Artículo 11 la investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público, y contará para su auxilio con un cuerpo pericial. (Cámara de Diputados Congreso del Estado de Guanajuato, 2022, pág. 13).

Este artículo le da la facultad legal a los peritos auxiliares del Ministerio Público en las investigaciones relacionadas con los delitos económicos cometidos en contra de las empresas dentro del Estado de Guanajuato.

El delito económico se refiere a cualquier delito no violento que da como resultado una afectación en el patrimonio de una empresa o entidad del estado” (Bruges Gnecco & Bolaño Meza, 2018, pág. 36). El Código Penal del Estado de Guanajuato tiene su ámbito espacial de validez, dentro de la Circunscripción territorial del Estado de Guanajuato, señala; Artículo 191.- Robo: “A quien se apodere de una cosa mueble y ajena, sin consentimiento de quien legítimamente pueda disponer de ella...” (Cámara de Diputados Congreso del Estado de Guanajuato, 2022, pág. 42).

Se establece un principio fundamental que se aplica dentro del derecho penal en el Código Nacional de Procedimientos Penales Artículo 130. Carga de la prueba.- La carga de la prueba para demostrar la culpabilidad corresponde a la parte acusadora, conforme lo establezca el tipo penal. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 36), en otras palabras quiere decir que no bastara solo con el dicho de una persona o de un testigo para acusar a una persona ante una autoridad, será necesaria que se ofrezcan las pruebas contundentes, de tal manera que se pueda convencer primero al Ministerio Público quien es el representante social de la ofendida, y después a un juez o tribunal en el área penal.

Dentro de las obligaciones que tiene la autoridad que se encarga de perseguir e investigar los delitos, están dentro del Código Nacional de Procedimientos Penales. Artículo 131. Iniciar la investigación, recolectar indicios y medios de pruebas para las resoluciones, recabar elementos que determinen el daño

causado por el delito y la cuantificación para su reparación, Así como solicitar documentales y requerir los peritajes para obtener los medios de prueba. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, págs. 36-37).

Para este tipo de problemas la prueba idónea es la pericial contable, la cual está a cargo por el perito contable quien es el experto que debe aportar sus conocimientos científicos, artísticos o prácticos para que el juez pueda apreciar los hechos. (Balagué Doménech, 2018, pág. 42)

### *Pasos a seguir para desarrollar una contabilidad forense*

Primera fase planeación con 4 etapas: 1.- Lectura de carpeta de investigación; 2.-Análisis de escrito de denuncia o querrela; 3.- Identificación del problema de investigación; 4.- Delimitación y alcance del problema.

Segunda fase organización con 3 etapas: 5.- Identificación del tipo de delito; 6.- Identificación del causante del delito; 7.- Análisis del soporte documental.

Tercera fase ejecución con 2 etapas: 8.- Extracción de información; 9.- Elaboración de Dictamen Pericial.

Cuarta fase resultados con 2 etapas: 10.- Determinación del detrimento patrimonial; 11.- Entrega del Dictamen pericial al Ministerio Público.

Para que el contador forense pueda emitir un dictamen pericial contable, es necesario que tenga la evidencia necesaria y suficiente de tal manera que pueda tener seguridad razonable para poder emitir su dictamen. Lo faculta para disponer de la información entre ellas la evidencia, el Código Nacional de Procedimientos penales: Artículo 272. Se practicarán peritajes para investigar el hecho, y el perito tendrá la obligación de acudir a la audiencia de juicio oral; y Artículo 273. Los peritos tendrán acceso a los indicios en todo momento para la realización de su dictamen pericial. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2022, pág. 82).

### **3. Metodología**

En este trabajo de investigación, se utilizará un método cualitativo, con diseño no experimental, transversal, por el método de casos, ya que se pretende seleccionar diez gasolineras con querrela o denuncia penal en trámite ante el Ministerio Público, en esta entidad federativa de Guanajuato. (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014, pág. 7). Mencionan que el “enfoque cualitativo utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación” y por otra parte, el “diseño cualitativo: Es un diseño flexible a partir de información cualitativa, que no implica un manejo estadístico riguroso, ya que su estructura se orienta más al proceso que a la obtención de resultados.” (Monje Álvarez, 2022, pág. 109).

El enfoque de la investigación es por el método de casos, por lo tanto es con enfoque cualitativo, tipo de alcance documental. El diseño de la investigación es documental, ya que se analizara la información que obra en la carpeta de investigación, aportada por la administración de diez gasolineras, las cuales tienen una querrela o denuncia penal en trámite ante el Ministerio Público.

### *El alcance de la investigación*

“Los estudios descriptivos buscan especificar propiedades y características importantes de cualquier fenómeno que se analice. Describe tendencias de un grupo o población.”, Por lo tanto esta investigación es explicativa. (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014, pág. 92). En este sentido, una vez analizados los expedientes la contabilidad forense aplica herramientas poder describir los casos estudiados y de esta forma contar con mayor claridad y emitir un dictamen más objetivo.

### *El tipo de investigación*

El tipo de investigación es transversal, ya que se tomarán diez diferentes empresas gasolineras, del Estado de Guanajuato, que han presentado una querrela o denuncia penal ante el Ministerio Público, por el delito de robo de empleado, en contra de su patrimonio.

### *Procedimiento*

Pasos a seguir para desarrollar una contabilidad forense:

- **Primera fase planeación con 4 etapas:**

- 1.- Lectura de carpeta de investigación;
- 2.- Análisis de escrito de denuncia o querrela
- 3.- Identificación del problema de investigación;
- 4.- Delimitación y alcance del problema.

Durante algunos días del mes de mayo del 2022, se dio lectura a las carpetas de investigación, iniciando con el escrito de denuncia o querrela presentado por el apoderado o representante legal de las empresas ofendidas, se revisó que se contara con poder general para pelitos y cobranzas y que obrara en escritura pública, de la denuncia o querrela se analizan las pretensiones del representante legal de cada empresa gasolinera ofendida, ofendida, se realizó el estudio de la problemática de la empresa, estableciendo el planteamiento del problema y su limitación o período donde transcurrió el ilícito, se examinó también a quien se responsabilizaba del delito, resultando que el periodo del robo corresponden a un mes completo para cada gasolinera, en diferentes años, 2 empresas gasolineras fueron afectadas en el año 2019, y 8 gasolineras en el año 2020. Las documentales examinadas obran dentro de 10 carpetas de investigación, I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X.

- **Segunda fase organización con 3 etapas:**

- 5.- Identificación del tipo de delito: del escrito de denuncia o querrela se desprende el robo de empleado tipificado en el Código Penal para el Estado de Guanajuato, por disponer un trabajador del efectivo producto de la venta de combustible diaria, y no depositarlo correctamente en la cuenta bancaria de las gasolineras.
- 6.- Identificación del causante del delito: Las empresas gasolineras están presentando su denuncia o querrela en contra de la persona responsable de realizar los depósitos bancarios de manera incorrecta, o de forma parcial.
- 7.- Análisis del soporte documental: de la carpeta de investigación se desprende documental administrativa: El giro de la empresa, el control interno, políticas contables, manual de procedimientos; documental legal: poder general para pleitos y cobranzas, representación jurídica, alta de la gasolinera ante el Servicio de Administración Tributaria, contrato de relación laboral gasolinera y trabajador, alta del trabajador ante el seguro social y como trabajador de la empresa; documental administrativa y contable: reporte de las bombas por inventarios de combustible, cortes de los despachadores de combustibles, reporte de ventas diarias, registro contable, depósitos a cuenta bancaria, balanza de comprobación y balance general.

- **Tercera fase ejecución con 2 etapas:**

- 8.- Extracción de información.- de diversa documental atendiendo al control interno de las empresas afectadas, como el control volumétrico de las bombas de gasolina, el sistema del registro de venta de combustible diaria, la entrega de reporte de ventas de los despachadores por turnos, el control de venta diaria de combustible, hay suficiente evidencia para obtener el monto de la venta total de cada día en un período de un mes. Por otra parte, obran los estados de cuenta de cada empresa afectada, en el mes sujeto de investigación, de cada una de las empresas gasolineras;
- 9.- elaboración de dictamen pericial.- se realizó un dictamen pericial por cada empresa ofendida, el cual contiene dentro de su contenido: autoridad a quien va dirigido, preámbulo, fundamentación en base a Código de Ética de Contadores Públicos, Normas de Auditoría para atestiguar, Normas Personales y Generales, Normas de Ejecución de Trabajo, Normas de Información Financiera, el método de estudio, las técnicas de auditoría utilizadas, el estudio realizado, el procedimiento, resultados y conclusiones.

Se revisaron los originales de los registros de las lecturas de entradas y salida de combustible por despachador, con las diferencias de inventario final

menos inventario inicial, para obtener los litros consumidos; esos litros consumidos en teoría son los litros vendidos, que se multiplican por el precio de venta del combustible, esto en cada uno de los dispensarios y de los diferentes turnos, así como de los reportes de las bombas de combustible, obteniendo de la sumatoria de cada dispensario el total de ventas de contado, se toma el total de la venta tanto de contado, menos los documentos pagados por tarjetas y vales; esto da como resultado la venta total del día por solo efectivo, que debería de ser la misma que se deposita en la cuenta bancaria de la gasolinera, que normalmente aparece reflejado en el estado de cuenta uno o varios días después, en la cuenta de banco de cada gasolinera correspondiente.

Ya que, por control interno ideal, lo correcto sería que se depositara el total de la venta diaria, y se reflejara exactamente esa misma cantidad en el estado de cuenta, ese mismo día o al día siguiente a más tardar, con la excepción que cuando el corte es en el día viernes, el día sábado no se puede depositar, por no estar abiertas las instituciones bancarias, haciéndose el depósito a más tardes dos días después, del día sábado y domingo.

Debido a que de la documental revisada se observa un deficiente control administrativo en la información, contable, e integración de las ventas, de manera que algunos depósitos se encuentra localizados días después, sin un buen orden, buen control, o correcta integración de los depósitos, se aplica la contabilidad forense, examinando únicamente como evidencia el soporte documental que acredite las ventas diarias, que servirán de base para poder determinar los montos, esto como la única forma de tratar de darle solución a esta problemática, del desfaseamiento y la incorrección de los montos depositados, ya sea porque no se depositaron las cantidades de efectivo, o fueron depositados de más, o fueron depositados en cantidades menores, o fueron depositadas de manera incorrecta.

Es con la aplicación de un cotejo; por una parte acreditar los montos de las ventas diarias que reporta la gasolinera ofendida en su soportes documentales, y en sus registros contables de ventas diarias, ese monto diario cotejarlo para que corresponda la cantidad, o sea exactamente la misma, con los depósitos de la cuenta de banco de cada gasolinera en particular.

Para este trabajo de investigación la contabilidad forense, se aplicó en períodos mensuales de cada empresa, donde se cotejan día a día las ventas diarias de combustible en efectivo, contra el depósito de efectivo en el estado de cuenta, en cada gasolinera y esta información se procesó en una hoja de trabajo, en un período de un mes de calendario completo.

- **Cuarta fase resultados con 2 etapas:**

- 10.- Determinación del detrimento patrimonial

**Tabla 1.** Resumen de los resultados de las diferencias mensuales entre el total de ventas cotejado contra los depósitos en estados de cuenta de cada empresa

Gasolineras	Mes del monto a depositar	Monto de depósitos en el mes	Diferencias
Gasolinera número 1	Enero 2020		
Total	\$3,166,980.57	\$3,167,024.95	(\$44.38)
Gasolinera número 2	Febrero 2020		
Total	\$2,739,805.84	\$2,739,742.65	\$63.19
Gasolinera número 3	Abril 2020		
	\$1,050,540.05	\$1,014,618.87	\$35,921.18
Otros depósitos		\$241,758.31	
Total	\$1,050,540.05	\$1,256,377.18	(\$205,837.13)
Gasolinera número 4	Mayo 2020		
	\$1,140,059.79	\$851,258.12	\$288,801.67
Otros depósitos		\$278,473.75	
Total	\$1,140,059.79	\$1,129,731.87	\$10,327.92
Gasolinera número 5	Noviembre 2019		
	\$1,556,250.67	\$1,512,178.15	\$44,072.52
Otros depósitos		\$196,264.19	
Total	\$1,556,250.67	\$1,708,442.34	(\$152,191.67)
Gasolinera número 6	Diciembre 2019		
	\$1,682,719.00	\$1,596,086.92	\$86,632.08
Otros depósitos		\$31,332.50	
Total	\$1,682,719.00	\$1,627,419.42	\$55,299.58
Gasolinera número 7	Enero 2020		
	\$1,816,473.36	\$1,740,402.75	\$76,070.61
Otros depósitos		\$11,586.99	
Total	\$1,816,473.36	\$1,751,989.74	\$64,483.62
Gasolinera número 8	Febrero 2020		
	\$1,427,401.88	\$1,426,780.73	\$621.15
Otros depósitos		\$5,612.33	
Total	\$1,427,401.88	\$1,432,393.06	(\$4,991.18)
Gasolinera número 9	Marzo 2020		
	\$1,479,405.51	\$1,141,235.31	\$338,170.20
Otros depósitos		\$204,155.51	
Total	\$1,479,405.51	\$1,345,390.82	\$134,014.69
<b>Gasolinera número 10</b>	Octubre 2020		
	\$2,726,662.40	\$2,721,662.88	\$4,999.52
Otros depósitos		\$938,336.98	
Total	\$2,726,662.40	\$3,659,999.86	(\$933,337.46)

Nota en esta tabla se muestra las diferencias de más o de menos que resulta del cotejo.

Fuente: Elaboración personal

#### 4. Resultados y discusión

Diferencias entre las ventas diarias, por un período de un mes, en cada gasolinera que equivale al monto a depositar, confrontado con los depósitos por ventas de combustible reflejados en el estado de cuenta de cada mes, los cuales la gasolinera si los tiene identificados, resultando de este primer cotejo lo depositado de más o lo depositado de menos, como se muestra en la tabla.

En un segundo proceso se consideran los depósitos que obran en estado de cuenta, los cuales la empresa no tiene identificados, a que ventas ni a qué día corresponden, sin embargo entraron por depósitos de venta de combustible, por eso se consideran como depósitos pidiendo a la administración de cada gasolinera que se realice la aclaración correspondiente de los mismos.

Sin embargo, si se consideran esos depósitos para sumarlos a los ya identificados del mes, y ese nuevo monto resultante, se confronta con el total a depositar de las ventas mensuales, resulta una diferencia mayor depositada de más o depositada de menos. Por lo tanto ante esta situación, se le requiere a la administración de las empresas gasolineras que realicen la identificación y la integración de los otros depósitos, para poder hacer el pronunciamiento respectivo relacionado al robo de empleado, y a un monto determinado.

**Tabla 2.** Resumen de otros depósitos localizados en los estados de cuenta en cada mes, por ventas de combustible, de los cuales no están identificados ni integrados dentro de la información proporcionada

	Depositado de más	Depositado de menos	Otros depósitos en el estado de cuenta	Depositado de más	Depositado de menos
GASOLINERA 1	(\$44.38)				
GASOLINERA 2		\$63.19			
GASOLINERA 3		\$35,921.18	\$241,758.31	(\$205,837.13)	
GASOLINERA 4		\$288,801.67	\$278,473.75		\$10,327.92
GASOLINERA 5		\$44,072.52	\$196,264.19	(\$152,191.67)	
GASOLINERA 6		\$86,632.08	\$31,332.50		\$55,299.58
GASOLINERA 7		\$76,070.61	\$11,586.99		\$64,483.62
GASOLINERA 8		\$621.15	\$5,612.33	(\$4,991.18)	
GASOLINERA 9		\$338,170.20	\$204,155.51		\$134,014.69
GASOLINERA 10		\$4,999.52	\$938,336.98	(\$933,337.46)	

Nota en esta tabla se pueden apreciar las diferencias finales de cada gasolinera depositados de más o depositados de menos.

Fuente: Elaboración personal

Al revisar estos depósitos en los estados de cuenta, que proceden de ventas de combustible, y al no tener control ni registro la empresa ofendida, se des-

prende que no hay supervisión, que el control interno que llevan no es efectivo, o que de forma dolosa el responsable del delito se aprovecha de la situación, para violentar el control interno, ocasionándole un desorden y descontrol en los depósitos de efectivo por venta de combustible a este tipo de empresas.

**11.- Entrega del Dictamen pericial al Ministerio Público.-** Una vez terminado cada dictamen pericial, se entrega a la autoridad correspondiente para que continúe en la investigación del delito de robo de empleado, con esta etapa se concluye con la aplicación de la contabilidad forense para estos problemas que sufren las 10 empresas gasolineras de este estudio en el Estado de Guanajuato, México.

## CONCLUSIONES

El hecho de tener ventas en efectivo, donde se les confía el dinero a los despachadores, es importante que se supervise adecuadamente y de manera continua, lo siguiente: El reporte del sistema de los inventarios, el reporte de las ventas del combustible de las bombas despachadoras de combustible, el reporte de entrega de turno del despachador, el acumulado de los turnos y despachadores, por venta acumulada del día, el registro contable de la venta del efectivo del día, el papeleta, o el depósito de la venta del combustible, el cual se verá depositado en el estado de cuenta al día siguiente, o cuando se atraviesa día inhábil, al siguiente día hábil. La mala costumbre de no revisar constantemente el control interno de operación de este tipo de empresas gasolineras, en el que los despachadores manejan el efectivo total de la venta de combustible en su período, les permitirá sustraer dinero de la venta de días anteriores que no han sido revisados y autorizados como correctos, resultando lo que se le llama coloquialmente en México un jineteo de efectivo, de tal manera como se demuestra del resultado de las empresas numeradas como de la 3 a la 10, donde hay depósitos en efectivo durante un mes, que ni siquiera están integrados ni registrados, y por lo tanto no se puede precisar a qué venta del día corresponden, por no realizar una constante revisión y monitoreo de las ventas diarias reflejados en los estados de cuenta de cada empresa en particular.

Es este caso de estudio, se recomienda realizar auditorías internas periódicas llevadas a cabo por profesionales independientes, para evaluar y mejorar el sistema de control interno. Estas auditorías ayudan a identificar deficiencias y áreas de mejora, fortaleciendo su control interno. Con un control interno eficiente y supervisado correctamente, llevado a cabo metódicamente tendrá que llegar a resultados precisos o exactos, no teniendo ninguna diferencia. Sin duda la contabilidad forense permitió dar a conocer la falta de un control interno eficiente, la implementación efectiva de los principios fundamentales del control interno, como el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las acti-

vidades de control, la información y comunicación y la supervisión y monitoreo en los procesos de la industria gasolinera, contribuirá a contar con una sólida y transparente información financiera y evitará fraudes y robos por parte de los trabajadores.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Balagué Doménech, J. (2018). *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso-administrativo y penal*. Madrid: Wolters Kluwer España, S. A.
- Bruges Gnecco, A., & Bolaño Meza, J. (13 de Noviembre de 2018). *UNIVERSIDAD COOPERATIVA DE COLOMBIA*. Obtenido de La Importancia de la Auditoria Forense en la Detección del Fraude Empresarial: [https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/8471/1/2018\\_importancia\\_auditoria\\_forense.pdf](https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/8471/1/2018_importancia_auditoria_forense.pdf)
- Cámara de Diputados Congreso del Estado de Guanajuato. (05 de Julio de 2022). *CÓDIGO PENAL DEL ESTADO DE GUANAJUATO*. Obtenido de Ley publicada originalmente el 02 de noviembre del 2001: <https://www.congresogto.gob.mx/codigos>
- Cámara de Diputados Congreso del Estado de Guanajuato. (05 de Julio de 2022). *Constitución Política del Estado de Guanajuato*. Obtenido de Ley originalmente publicada 18 de octubre de 1917: <https://www.congresogto.gob.mx/constitucion-politica-del-estado-de-guanajuato>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (12 de julio de 2022). *CÓDIGO CIVIL FEDERAL*. Obtenido de ley publicada originalmente el 31 de Agosto de 1928: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (05 de Julio de 2022). *CÓDIGO NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES*. Obtenido de Ley publicada originalmente el 05 de marzo del 2014: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (01 de Julio de 2022). *CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*. Obtenido de Ley publicada originalmente el 05 de febrero de 1917: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C. (2020). *NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores. (2021). *Norma de Control Interno para las Entidades Financieras*.
- Díaz Aranda, E. (2014). *LECCIONES DE DERECHO PENAL PARA EL NUEVO SISTEMA DE JUSTICIA EN MÉXICO*. Obtenido de Intituto de Investigaciones

- Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3805/7.pdf>
- Estupiñán Ricardo, J., & Batista Hernández, N. (Septiembre de 2018). *ResearchGate*. Obtenido de Gestión empresarial y posmodernidad: [https://www.researchgate.net/publication/339630971\\_Gestion\\_Empresarial\\_y\\_Posmodernidad/link/5e5d9efd92851cefa1d69fd5/download](https://www.researchgate.net/publication/339630971_Gestion_Empresarial_y_Posmodernidad/link/5e5d9efd92851cefa1d69fd5/download)
- Estupiñán, Gaitán, R. (2011). *Control interno y fraudes*. Bogotá: Ecoediciones.
- Golden, T. W., Skalak, S. L., Clayton, M. M., & Pill, J. S. (2011). *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (Second Edition ed.). New Jersey: Wiley.
- González Dalmau, L. Á. (2011). *Universidad de Granma, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. Obtenido de El derecho en la aplicación de la contabilidad forense: <https://docplayer.es/12080771-universidad-de-granma-el-derecho-en-la-aplicacion-de-la-contabilidad>
- H. Congreso del Estado de Guanajuato. (12 de Julio de 2022). *LEY ORGÁNICA DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO DE GUANAJUATO*. Obtenido de Ley publicada originalmente el 15 de febrero del 2019: <https://www.congresogto.gob.mx/leyes>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill, Sexta Edición.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2020). *Normas de Auditoría para Atestiguar, Revisión y otros servicios relacionados*. El Código de Ética Profesional para Contadores Públicos. México.: IMCP.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). *Normas de Auditoría para Atestiguar, Boletín 7010*. México: IMCP.
- Lázaro Ruiz, E. (2017). *El perito en el sistema penal acusatorio*. México: Flores.
- Ley Sarbanes-Oxley (SOX) (2002).
- Márquez Arcila, R. (2018). *Auditoría Forense*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Monje Álvarez, C. A. (05 de Julio de 2022). *Metodología de la investigación cuantitativa y cualitativa, Guía didáctica*. Obtenido de Universidad sur colombiana, Facultad de ciencias sociales y humanas, programa de comunicación social y periodismo (2011): <https://www.uv.mx/rmipe/files/2017/02/Guia-didactica-metodologia-de-la-investigacion.pdf>
- Organización de Estados Americanos. (13 de Julio de 2022). *Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica*. Obtenido de Convención originalmente publicada el 7 al 22 de noviembre del 1969: [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (2006). *Fraud Auditing And Forensic Accounting* (Tercera ed.). Wiley.

Susano Pompeyo, M., & López Orozco, R. (2014). La Intervención del Perito en el Sistema Penal Acusatorio. *NOVA IUSTITIA*, 8-18.

Trinidad Martínez, M. (Junio de 2017). *Congreso Virtual Internacional Desarrollo Económico, Social y Empresarial en Iberoamérica*. Obtenido de Contabilidad forense como técnica para la lucha contra el fraude (p.448-462): <http://www.eumed.net/libros-gratis/actas/2017/desar>

Zabihollah, R. (2019). *Forensic Accounting and Financial Statement Fraud, Volume I Fundamentals of Forensic Accounting*. New York: Business Expert Press.

## CONFLICTO DE INTERESES

Los autores se responsabilizan con el contenido del artículo y declaran no tener asociación personal o comercial que pueda generar conflictos de interés en relación con este. Además, certifican que todos los datos presentados son libres de derecho de autor, o con derechos declarados y, por lo tanto, asumen cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de toda responsabilidad a la revista *Ekotemas*.

## CONTRIBUCIÓN AUTORAL

**JOSÉ LUIS PINEDA ULLUA:** Diseño y análisis de los fundamentos teóricos, y redacción del artículo. Ejecución práctica de las fases de la contabilidad forense aplicada a diez empresas gasolineras, y las recomendaciones.

**RAFAEL ESPINOSA MOSQUEDA:** Elaboró el procedimiento metodológico empleado en la investigación, realizó las revisiones pertinentes al presente trabajo, así como contribuir a las conclusiones y recomendaciones.

**DELFINA GÁMEZ ALMARAZ:** Trabajó en la redacción del marco teórico, y en el análisis del marco jurídico del presente artículo.

**HÉCTOR FABIÁN GUTIÉRREZ RANGEL:** Trabajó en la redacción y revisión del artículo.