

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



TRABAJO DE GRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN:

**“EL PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO EN UNA AUDITORÍA FORENSE EN LOS
CASOS DE DEFRAUDACIÓN DEL ESTADO”**

PRESENTADO POR:

CARLOS NICOLÁS BARQUERO FUNES

L10802-1994

GUILLERMO ANTONIO CRUZ SANTOS

L10802-1994

HAZEL NINETH MORÁN NÚÑEZ

L10802-1994

MAYO 2022

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector:	Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Vicerrector:	PhD. Raúl Ernesto Azcúnaga López
Secretario General:	Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Director de la Escuela de Contaduría Pública:	Lic. Gilberto Díaz Alfaro
Coordinador General de Proceso de Graduación:	Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Procesos de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Asesor:	Lic. Carlos Ernesto Ramírez
Tribunal Evaluador	Lic. Carlos Ernesto Ramírez Lic. Abraham De Jesús Ortega Chacón Lic. Jorge Luís Martínez Bonilla

MAYO 2022

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

“A Dios todopoderoso, no existen palabras suficientes para agradecerle por estar junto a mí el resto de mi vida y nunca desampararme a pesar de mis faltas, a mis padres por darme su amor, tiempo y paciencia que la vida me permita retribuirles un poco de todo lo que ellos han hecho en mi vida, a todos mis compañeros y a todos mis profesores que tuve la dicha de conocer durante esta etapa universitaria, sus enseñanzas tanto en lo profesional como en la vida siempre las llevaré conmigo”

Carlos Nicolás Barquero Funes

“En primer lugar quiero dar gracias a Dios por haberme brindado sabiduría, entendimiento; fuerzas para seguir y culminar mi carrera universitaria, en segundo lugar, agradezco a mi madre Cecilia Santos por apoyarme, por ser ese ejemplo de superación, a mis hermanos Moisés Cruz, Patricia Cruz y Gustavo Ramos por siempre apoyar mis decisiones; a mis mejores amigas Yesenia Álvarez, Xóchitl Salazar, Diana Flores, Julia Espinoza y Vanesa Ayala porque me han enseñado a no rendirme jamás; a la Unidad de Estudio Socioeconómico por otorgarme una beca remunerada, a mi mejor amigo Bryan Trejo y finalmente quiero agradecer Ivania Ramírez mi fuente de inspiración”

Guillermo Antonio Cruz Santos

“Agradezco primeramente a Dios por haberme brindado la perseverancia y sabiduría necesaria para culminar mis estudios universitarios y alcanzar mis objetivos académicos, a mis padres, hermana y a cada uno de mis familiares por brindarme su apoyo a lo largo de mi carrera universitaria; a mi prometido Oscar Hernández por estar a mi lado incondicionalmente, por motivarme siempre a seguir adelante y perseverar, así mismo le doy gracias a mis amigas y amigos en especial a Diana y Eneida por brindar su amistad sincera y estar a mi lado en cada uno de los momentos buenos y malos de mi vida”

Hazel Nineth Morán Núñez

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁG. No.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iv
CAPITULO I - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEORICO, CONCEPTUAL, TECNICO Y LEGAL	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2. AUDITORÍA FORENSE	2
1.2.1. Antecedentes	2
1.2.2. Características	3
1.2.3. Ámbitos de aplicación.	4
1.2.4. Fases de la auditoria forense	5
1.3. EL PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO	6
1.3.1. Habilidades duras	6
1.3.2. Habilidades blandas	7
1.3.3. Perfil del contador publico	8
1.4. DEFRAUDACIÓN DEL ESTADO	9
1.4.1. Fraude	9
1.4.2. La defraudación al Estado y la tipificación del delito	10
1.4.3. Retención y percepción de impuestos	10
1.5. MARCO CONCEPTUAL	14
1.6. MARCO TÉCNICO	15
1.6.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000	15
1.6.2. Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC)	16
1.6.3. Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC -1).	16
1.6.4. Norma Internacional de Auditoría (NIA)	17
1.7. MARCO LEGAL	19
1.7.1. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	19
1.7.2. Código de Comercio	20
1.7.3. Código Procesal Penal	20
1.7.4. Código Tributario	21

1.7.5. Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (AFI)	21
1.7.6. Ley de Ética Gubernamental	22
1.7.7. Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública	22
CAPITULO II - METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN	25
2.1. ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	25
2.1.1. Enfoque	25
2.1.2. Tipo de investigación	25
2.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	25
2.2.1. Espacial	25
2.2.2. Temporal	26
2.3. SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO	26
2.3.1. Unidad de análisis	26
2.3.2. Población y marco muestral	26
2.3.3. Variables e indicadores	27
2.4. TECNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	28
2.4.1. Técnicas	28
2.4.2. Instrumentos	28
2.5. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	29
2.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	30
2.7. DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	31
CAPITULO III - PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO PARA EJERCER UN ENCARGO EN LA AUDITORÍA FORENSE	34
3.1. PLANTEAMIENTO DEL CASO	34
3.2. ESTRUCTURA DEL PLAN SOLUCIÓN	35
3.3. BENEFICIOS Y LIMITACIONES	36
3.3.1. Beneficios	36
3.3.2. Limitaciones	36
3.4. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO	37
CONCLUSIONES	53
RECOMENDACIONES	54
BIBLIOGRAFÍA	55
ANEXOS	57

ÍNDICE DE TABLAS

CONTENIDO	PÁG. No.
Tabla 1: casos de defraudación al Estado en El Salvador	11
Tabla 2: resumen de delitos contra la hacienda pública	12
Tabla 3: resumen de las retenciones y percepción del impuesto	13
Tabla 4: personas que pueden ejercer la contaduría y la auditoría según artículo 2	23
Tabla 5: requisitos para ser autorizado como contador público según artículo 3	24
Tabla 6: operacionalización de variables	27
Tabla 7: cronograma de actividades	30
Tabla 8: perfil del contador público “requisitos generales”	38
Tabla 9: descripción de los requisitos generales	39
Tabla 10: perfil del contador público “competencias legales”	40
Tabla 11: primera parte de la descripción de las competencias legales	41
Tabla 12: segunda parte de la descripción de las competencias legales	42
Tabla 13: perfil del contador público “competencias técnicas”	43
Tabla 14: primera parte de la descripción de las competencias técnicas	44
Tabla 15: segunda parte de la descripción de las competencias técnicas	45
Tabla 16: perfil del contador público “habilidades duras y blandas”	50
Tabla 17: descripción de las habilidades duras	51
Tabla 18: descripción de las habilidades blandas	52

ÍNDICE DE FIGURAS

CONTENIDO	PÁG. No.
Figura 1: características de la auditoría forense	3
Figura 2: fases de la auditoría forense	5
Figura 3: modelo del triángulo del fraude	9
Figura 4: descripción del perfil del contador público	35
Figura 5: evaluación preliminar de riesgos	46
Figura 6: matriz de decisiones preliminares	48
Figura 7: mapa de calor de riesgos identificados	49

ÍNDICE DE ANEXOS

CONTENIDO

ANEXO 1: guía de preguntas dirigida a profesional

ANEXO 2: análisis e interpretación de datos procesados.

RESUMEN EJECUTIVO

Los casos de defraudación fiscal han presentado un aumento significativo en los últimos años dentro de nuestro país, incrementando tanto en su cuantía económica como en la complejidad de los procesos que se utilizaron para cometerlos, ante esta perspectiva es de vital importancia que los profesionales que desarrollen este tipo de trabajo cuenten con las competencias necesarias para desempeñarse apropiadamente y puedan cumplir con los objetivos que una labor de esta naturaleza demanda, al tratarse de un área altamente especializada y de la que no ha recibido la difusión oportuna es común que los profesionales de la contabilidad que busquen desempeñarse en ella, no tengan claridad sobre cuáles son las capacidades, aptitudes y cualidades que debe de poseer para desempeñarse como auditor forense en los casos de defraudación del Estado.

Motivado por la situación antes descrita, el presente trabajo busca identificar las principales áreas que debe de cubrir un contador público en su papel como auditor forense en los casos de defraudación del Estado, dentro de sus competencias profesionales, para que a partir de ellas se pueda establecer y describir el apropiado perfil que se debe de cumplir para desenvolverse en este tipo de trabajos.

La investigación se desarrolló utilizando un enfoque cualitativo el cual sirvió para identificar las áreas que deben de estar presentes dentro del perfil de un profesional que busque ser competente en los encargos de auditoría forense especializados en los casos de defraudación del Estado; para obtener las opiniones apropiadas se realizó una guía de preguntas la cual fue respondida por un auditor forense especializado en casos de defraudación fiscal.

A través de las respuestas adquiridas se establecieron los aspectos con los que el profesional debe contar de igual forma sirvió para identificar los retos, deficiencias y las perspectivas actuales y futuras de la profesión. Dichas respuestas fueron utilizadas y se complementaron con la investigación bibliográfica para realizar la propuesta de perfil propuesta en este trabajo.

A través de la realización de la investigación se pudo determinar que debido a la naturaleza particular de la auditoría forense en los casos de defraudación del Estado es de vital importancia que los profesionales que se desempeñen en esta área deben contar con un perfil apropiadamente definido ya que el contador público necesita tener claridad sobre el objetivo de su trabajo, así como saber cuáles son los procedimientos más apropiados a aplicar de acuerdo a las circunstancias particulares de cada encargo, de igual forma necesita profundizar en sus conocimientos de las áreas relacionadas con la auditoría forense tales como, derecho penal, legislación tributaria, casos y mecanismos de la defraudación fiscal entre otros e incluir todas aquellas habilidades complementarias a su formación académica y profesional, las cuales le permitan realizar su trabajo de manera más eficiente y a no dejar que la presión u otros factores influyan negativamente sobre el desarrollo de su trabajo, tales como inteligencia emocional, habilidades blandas y manejo de T.I.. Asimismo, otra de los resultados que se alcanzaron en este trabajo es que el área de defraudación del Estado debe otorgársela una mayor relevancia y difusión tanto en la formación académica de los profesionales como en el proceso de educación continuada esto relevante para esclarecer ciertos aspectos que la mayoría de contadores ajenos a este tipo de trabajos no tiene esclarecidos adecuadamente.

Dentro de las conclusiones alcanzadas en este trabajo se encuentran; que la formación académica, requisitos legales para ejercer la auditoría, conocimiento en normativa técnica y legal experiencia profesional, destreza en el uso de T.I. y el manejo oportuno de las habilidades blandas son las principales áreas que el contador público debe de cimentar en la formación de su perfil profesional como auditor forense que se desempeña en los casos de defraudación del Estado.

Igualmente se estableció que a pesar que la normativa técnica ,aprobada para el desarrollo de este tipo de trabajo en El Salvador, establece las cualidades fundamentales que el auditor debe cumplir, se requiere que el perfil de los auditores forenses de los casos de defraudación del estado sea definido de manera más específica dentro del ámbito local atendiendo a las necesidades de la realidad de nuestro país y no limitarse al marco de referencia general que establecen la normativa técnica internacional.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación abordara aspectos de la auditoría forense y la relación que posee con el contador público, teniendo en cuenta que hoy en día es indispensable que los profesionales diversifiquen sus áreas de trabajo y expandan sus conocimientos más allá de la auditoría financiera tradicional.

El profesional contable es una pieza fundamental en la resolución de un conflicto en la cual se deba esclarecer hechos o sucesos propiamente relacionada con la contabilidad, y es a partir de acá, que la investigación tratara sobre la elaboración y diseño de un perfil para el contador público en su papel como auditor forense para casos de defraudación del Estado, basado en las normas técnica y legales aplicables a la profesión con el propósito de ser una herramienta que permita mejorar su formación, facilitar la inducción en el mercado laboral y fortalecer la práctica contable.

En el capítulo I aborda generalidades relacionada con la auditoría forense y la defraudación al Estado, junto con el marco conceptual, técnico y legal aborda aspectos relacionada con un adecuado perfil del contador público.

En el capítulo II se detalla la metodología utilizada para la obtención de los resultados para lo cual se describe el enfoque y tipo de investigación, las unidades de análisis, determinación de población y muestra, variables e indicadores, técnica e instrumento que se utilizados, procesamiento y análisis de la información y por último se describe el diagnóstico de la investigación. En el capítulo III desarrolla la propuesta de un perfil del contador público encaminada a incentivar a los estudiantes y profesionales contables a ejercer y aceptar encargos en materia forense específicamente relacionada con la defraudación al Estado.

CAPITULO I - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEORICO, CONCEPTUAL, TECNICO Y LEGAL.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Con el paso del tiempo, el rol del profesional contable ha tomado mayor relevancia debido al incremento en los casos delictivos financieros en El Salvador, y, la problemática radica en que no se cuenta con un perfil del contador público en la cual describa las competencias, habilidades y experiencia laboral que debe poseer un auditor forense.

A la problemática, se le suma el avance progresivo en las Tecnologías de Información (TI); la cual ha causado un gran impacto en el ámbito laboral y en el diario vivir de los profesionales contables, quienes deben de estar a la vanguardia y estar en contante capacitación en el uso y manejo de estos. Sin duda, también ha causado un gran impacto en el comportamiento de los defraudadores y sus formar de causar daños en el patrimonio ajeno de las víctimas.

Por otro lado, los contadores públicos deben de enfrentarse a las reformas en las legislaciones salvadoreñas en materia de derecho mercantil, penal, tributario o fiscal y las posibles discrepancias al relacionarlas con las normas técnicas aplicables a la auditoria forense.

A partir de lo descrito anteriormente, surge la necesidad de crear un perfil del contador público con la finalidad de ser una guía orientativa para todos aquellos profesionales contables que deseen ejercer encargos en la rama de la auditoría forense orientada a la aceptación y esclarecimientos de casos de defraudación del Estado en El Salvador.

1.2. AUDITORÍA FORENSE.

1.2.1. Antecedentes.

La auditoría forense surge como respuesta a la necesidad de brindar apoyo en el esclarecimiento de delitos financieros, dentro del sector público como en el sector privado, debido al incremento tanto en complejidad como en cantidad de dichos encargos es necesario que el profesional que se desempeñó como auditor forense, en cualquiera de sus campos de aplicación, reúna las características necesarias dentro de su perfil que le permitan realizar competentemente su labor.

El rol que cumple la auditoría forense es de suma importancia ya que puede servir para prevenir, dilucidar y concluir sobre situaciones fraudulentas ya sea en perjuicio del sector público como del sector privado, lo que se puede traducir es identificar el cometimiento de dichos delitos, el impacto de los mismos y las consecuencias para los implicados.

Entre los casos más recientes en lo que la auditoría forense se ha implementado se puede mencionar: dentro del sector privado: caso CEL-ENEL (2000-2002), Caso de expresidente Elías Antonio Saca (2004-200), Caso del expresidente Mauricio Funes Cartagena (2009-2014) y dentro del sector privado podemos mencionar el caso de la empresa Modem Plastics (2013) entre otros.

1.2.2. Características.

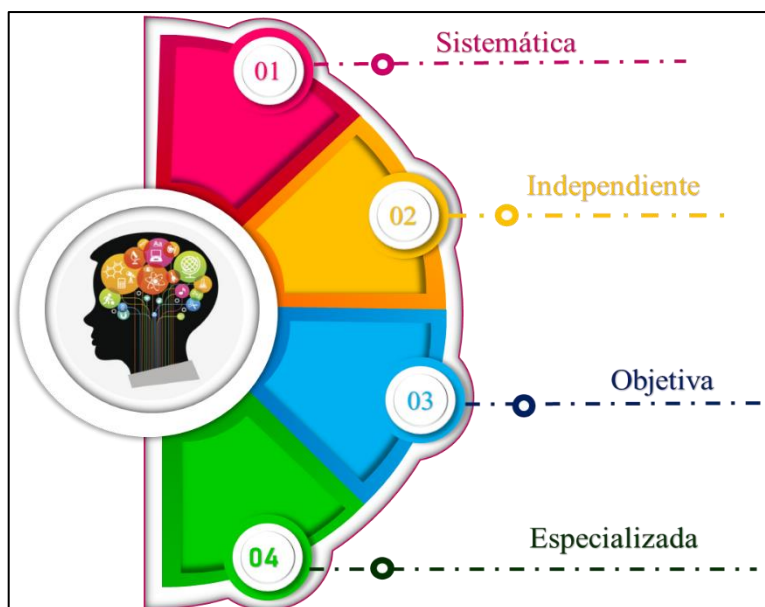


Figura 1: *características de la auditoría forense, particularidades que diferencian de otra auditoría, Vega, García y Arévalo (2004).*

- **Sistemática:** establece de qué forma se llevará a cabo cada aspecto de un encargo, la planificación del trabajo, la asignación de recursos, los procedimientos a ejecutar, la valoración de riesgos y las limitaciones en el alcance.
- **Independiente:** se desarrolla en completa independencia de los intereses en particular de las partes involucradas, buscando únicamente cumplir con los objetivos establecidos para el encargo.
- **Objetiva:** la auditoría forense se desarrolla de manera imparcial buscando cumplir con el objetivo planteados en el encargo.
- **Especializada:** es un área específica en la prevención, detección, investigación y análisis de la documentación relacionada al esclarecimiento de delitos financieros.

1.2.3. Ámbitos de aplicación.

La aplicación de la auditoría forense se puede dividir en dos grandes ámbitos, el no judicial denominado comúnmente auditoría forense y el judicial el cual recibe el nombre de peritaje contable.

Algunas áreas de trabajo son:

- Investigaciones crímenes corporativo: son aquellos trabajos en los que el auditor se dedica a esclarecer, las formas y mecanismos en que se cometió un fraude, la cuantía, daños y perjuicios ocasionados a las víctimas.
- Peritajes: el profesional actúa como apoyo en procesos judiciales dentro del cual coloca a disposición su conocimiento, experiencia y habilidades en el área contable- financiera en servicio de una de las partes involucradas.
- Reclamación de seguros: participación y asistencia del auditor forense en situaciones como valoración de condiciones del pago del seguro, determinación del monto ya sea por hurto o destrucción de productos, devastación de activo fijo, entre otros.
- Litigios comerciales: el profesional participa para solventar y aclarar disputas comerciales entre dos o más partes tales como; incumplimiento de cláusulas contractuales, uso indebido de signos comerciales, uso no permitido de marcas u otro tipo de propiedad intelectual, incumplimiento en pago por compra-venta de productos o servicios, entre otros.
- Arbitrajes: realización de un encargo para esclarecer una situación o controversia en particular en la que ambas partes se han puesto de acuerdo en optar por resolverlo internamente sin que se llegue a instancias judiciales.

1.2.4. Fases de la auditoría forense



Figura 2: *fases de la auditoría forense, metodología de la auditoría forense (Arcilla, 2018)*

- Evaluación preliminar: fase donde se evalúan los términos en que se va a desarrollar la auditoría forense (aceptación y continuidad del encargo), la valoración de riesgos y el control interno en el que se encuentra la organización.
- Planeación: fase donde se planifica el encargo con la finalidad de que se realice de forma eficaz, abarca la definición de los objetivos, el alcance de la auditoría, el criterio de materialidad, la determinación de procedimientos y técnicas adecuadas y la elaboración de programadas de la recolección de la información.
- Ejecución: en esta fase se ejecutan los procedimientos definidos en la fase de la planificación y consisten en la recopilación de la información, la cadena de custodia, evaluación de la evidencia y documentación de esta.
- Presentación del informe: informe escrito en el cual expresa la conclusión del profesional contable acerca de la evaluación y análisis de la información.

1.3. EL PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO.

1.3.1. Habilidades duras

Denominado también “hard skills” son las destrezas técnicas requeridas o adquiridas para desempeñar determinadas tareas o funciones dentro de una organización. Las habilidades duras se caracterizan por:

- Ser adquirida a través de la formación (estudios técnicos, universitarios, especializaciones, etc.) y la experiencia profesional.
- Se demuestran mediante certificaciones, títulos profesionales, referencias personales entre otros.

Ejemplos de habilidades duras:

- Informática u ofimática: es el manejo de programas de Office como Word, Excel, Power Point, entre otros.
- Formación académica: conjunto de conocimientos técnicos, universitarios, especializaciones, etc.
- Conocimientos legales y técnicos: en el ámbito contable, conocimientos en las normas internacionales y leyes y reglamentos aplicables al ejercicio de la contaduría pública,
- Idiomas extranjeros: manejo de uno o más idioma, como el inglés, alemán y otros.
- Habilidades lingüísticas: todo el conjunto de competencias relacionada al desarrollo de la expresión oral, escrita y lectora.

1.3.2. Habilidades blandas

Denominado “soft skills”, estas son competencias conductuales, es decir, se entiende como el resultado de una combinación de habilidades sociales, de comunicación, de forma de ser, de acercamiento a los demás, entre otras, que hacen a una persona relacionarse y comunicarse de manera efectiva con otros.

Ejemplos de habilidades blandas:

- Comunicación: proceso en el cual se intercambian opiniones, datos o información sobre un tema determinado a través del lenguaje verbal o no verbal.
- Creatividad: forma de pensar que permite correr riesgos y combinar ideas para sintetizar algo nuevo.
- Liderazgo: capacidad que tiene una persona de influir, motivar, organizar y llevar a cabo acciones para lograr objetivos.
- Habilidades de resolución de problemas: la eficacia y agilidad de encontrar soluciones a los problemas surgidos.
- Capacidad de trabajar en equipo: todos los miembros de un proyecto consignan un objetivo común.
- Gestión del tiempo: es el proceso para la realización de la tarea en un tiempo establecido.
- Persuasión: habilidad de hacer negocios.
- Autoconocimiento: habilidad de autoconocerse, descubrir los puntos fuertes, sus cualidades, defectos y características propias.

1.3.3. Perfil del contador publico

Como se dijo antes, el rol del contador público ha evolucionado con el paso del tiempo, y ante ello, el periodista y politólogo Andrés Oppenheimer en su libro *¡Sálvese quien pueda!*, confirma que la labor de los contadores públicos no solo debe estar enfocada en ejercer la profesión contable y auditora en términos financieros y fiscales, sino más bien, debe estar orientada en ofrecer servicios complementarios propiamente manejada por abogados. (Oppenheimer, 2018)

En ese contexto, el contador del siglo XXI debe contar con el nivel académico adecuado con habilidades técnicas, emocionales, intelectuales, de comunicación, con aptitudes de moral y ética, a la vanguardia de las nuevas tecnologías de información, experto en la normativa técnica internacional aplicable a la auditoria forense y relacionarlas con las leyes y reglamentos vigentes en El Salvador.

Algunas competencias que debe conocer el contador público son:

- Conocimiento de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).
- Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000)
- Conocimiento de las NIA (Normas Internacionales de Auditoría)
- La implementación de las T.I. (Las Tecnologías de la Información).
- Inteligencia emocional
- Inteligencia lingüística – verbal
- Prevención de los delitos contra la Hacienda Pública.
- Consultoría en procesos judiciales sobre delitos fiscales.

1.4. DEFRAUDACIÓN DEL ESTADO

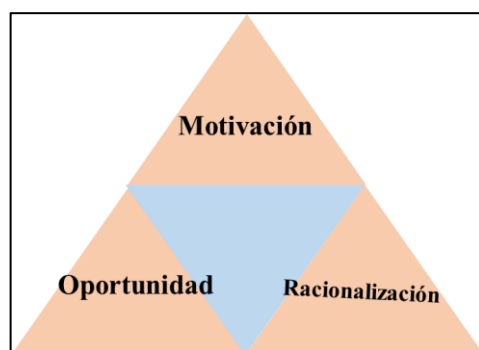


Figura 3: modelo del triángulo del fraude, como una persona puede llegar a cometer fraude laboral. Klus (2019)

1.4.1. Fraude.

Se define como un delito internacional en el cual el delincuente daña el patrimonio ajeno valiéndose de engaños o aprovechándose del error de la víctima con el propósito de obtener un lucro. (Córdoba, 2018)

El criminólogo, Donald Cressey estudió el comportamiento de los defraudadores describiéndolo en tres etapas al cual denomino “triángulo del fraude”. (ver figura 1) (Klus, 2019).

A continuación, se explica cada una de la característica:

- **Motivación:** son los factores que pueden desencadenar a una razón concreta para cometer los fraudes.
- **Oportunidad:** se refiere a las circunstancias en las que el defraudador tiene la capacidad de aprovechar las deficiencias existentes en los controles internos en una entidad y de esta manera perpetrar el fraude.
- **Racionalización:** las personas que justifican sus actos fraudulentos olvidándose por completo de la ética y valores

1.4.2. La defraudación al Estado y la tipificación del delito

La defraudación fiscal es la intención deliberada de dañar al fisco con el objetivo de realizar actos o maniobras que tienden en sustraer, en su totalidad o solamente una parte, la obligación de pagar tributos. Ver **Tabla 1**

El impacto de la defraudación fiscal es el desfinanciamiento del gasto público y el aumento del endeudamiento por parte de Estado, sin contar el número de personas que se ven afectadas por programas sociales que no poseen los fondos suficientes para ser ejecutados.

La tipificación del delito en El Salvador, se encuentra regulado en el Código Penal en sus artículos del 249-A al 251, buscando frenar las conductas irracionales de los contribuyentes hacia la correcta tributación del impuesto. Ver **Tabla 2**.

La apropiación indebida de retenciones es uno de los delitos más comunes en El Salvador y es la acción que desencadena más hechos fraudulentos ante la Administración Tributaria debido al ocultamiento de la no entrega del impuesto retenido.

1.4.3. Retención y percepción de impuestos

Las retenciones y percepciones de impuesto son el acto administrativo por medio del cual los sujetos pasivos denominados agentes de retención, conservan obligatoriamente y conforme a los parámetros de las leyes respectivas, un cierto porcentaje de los ingresos que, con calidad impositiva, obtiene el sujeto de retención, para que se abone al Fisco a cuenta de tributos, que le corresponde a esta última, pagar al Estado. En la **Tabla 3** muestra el detalle de las retenciones y percepciones reguladas en el Código Tributario y Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 1: casos de defraudación al Estado en El Salvador

Noticia	Modalidad del delito	Monto de la defraudación
- Ex alcalde capitalino Ernesto Muyshondt fue acusado ante el juzgado décimo de paz de San Salvador por el delito de defraudación al fisco en el periodo fiscal de 2018 en relación al impuesto sobre la renta retenida por la empresa Agropecuaria Montegrande S. A. de C. V. (Duran, 2021) .	Apropiación indebida de retenciones	\$ 21,000.00 + intereses + multa
2. José Miguel Antonio Menéndez Avelar conocido como “Mecafé” enfrento un proceso penal por presentar información falsa para no pagar impuestos. (Hernández, La Prensa Gráfica, 2019)	Evasión de impuestos	\$ 277,537.48
3. Defraudación al fisco, así catalogo el delito el juzgado de paz en contra de dos representantes legales de las empresas, AUTOCONSA, S.A. DE C.V. en el periodo fiscal de diciembre de 2014 a diciembre de 2015 y GRUPO MY, S.A. DE C.V. desde enero a diciembre de 2015. (López, 2021)	Apropiación indebida de retenciones	\$ 100,000.00 y \$ 34, 497.00
4. Se acusó a José Ciro Granados Reyes y a Jorge Hernández por el delito de defraudación al fisco correspondiente al impuesto sobre la renta retenida por la empresa Sociedad La Página S. A. durante el periodo de octubre 2014 y diciembre de 2015 (Hernández, La Prensa Gráfica, 2019)	Apropiación indebida de retenciones	\$ 51,908.17
5. Fue arrestado Rafael Alberto Villacorta, representante legal del Club Deportivo FAS por no cancelar el impuesto renta en el periodo fiscal 2012 y 2013 retenido a los jugadores del equipo. (Castaneda, 2017)	Apropiación indebida de retenciones	\$ 83,373.00

Nota: información retomada por los periódicos del El Salvador, Fiscalía General de la República.

Tabla 2: resumen de delitos contra la hacienda pública.

Tipo de delito	En que consiste	Penas	Asidero Legal
Evasión de impuestos	Omitir declarar hechos generadores o declarar conceptos inexistentes (como lo pueden ser costos, gastos compras); con el propósito de evadir el pago de impuestos, usando para ello diversos medios	ISR entre ¢ 300,00 a ¢500,00; prisión de 4 a 6 años ISR > ¢500,00; prisión de 6 a 8 años Impuestos declarados de forma mensual entre ¢ 100,00 y ¢ 300,00; prisión de 4 a 6 años. Impuestos declarados de forma mensual > ¢ 300,00; prisión de 6 a 8 años	Artículo 249-A Código Penal
Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias	Aquel que se encuentre designado o tenga la obligación legal para retener o percibir impuestos y no lo entere al fisco en el plazo legal establecido	Sumas apropiadas > ¢ 25,000 por mes; prisión de 4 a 6 años	Artículo 250 Código Penal
Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos	Obtener algún provecho económico para sí o para otro, al cual no tiene derecho y en perjuicio del fisco a través de reintegros, devoluciones, compensaciones o accertamientos indebidos	Defraudación > ¢ 25,000; Prisión de 4 a 6 años Y prisión de 6 a 8 años si los documentos se obtuvieran de las formas en que establece el párrafo 2 del artículo 250-A	Artículo 250-A Código Penal
La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores	Proponer o conspirar para el cometimiento de cualquiera de los delitos antes mencionados	Prisión de 2 a 4 años. Si es un funcionario o empleado público; prisión de 4 a 6 años	Artículo 251 Código Penal

Nota: descripción de las principales características, tipificación y penas por los delitos en contra de la Hacienda Publica

Tabla 3: resumen de las retenciones y percepción del impuesto

Impuesto	Categoría	Tipos	Porcentaje	Base Legal
Renta	Retención	• Retención por servicios de carácter permanente	(Tablas de Retención)	Art. 155 C.T.
		• Retención por prestación de servicios	10%	Art. 156 C.T.
		• Retención por transferencia de intangibles	10% o 5%	Art. 156-A C.T.
		• Retención por juicios ejecutivos	10%	Art. 157 C.T.
		• Retención a sujetos no domiciliados	20%	Art. 158 C.T.
		• Retención a sujetos no domiciliados en paraísos fiscales	25%	Art. 158-A C.T.
		• Retención sobre depósitos y títulos valores	10%	Art. 159 C.T.
		• Retención sobre premios	15%	
		• Retención por pago de utilidades	5%	Art. 160 C.T.
		• Retención en caso especial	5%	Art. 72 LISR
		• Retención por disminución de capital	5%	Art. 73 LISR
		• Retención por préstamos	5%	Art. 74 LISR
		IVA	Retención	• Transferencia de bienes muebles y prestación de servicios por personas no domiciliadas
• Por operaciones =>\$100.00	1% o			Art. 162 C.T.
• Cuando sea destinados como premios en la realización de la lotería fiscal.	13%			Art. 162 C.T.
• En juicios ejecutivos	13%			Art. 162-B C.T.
	Percepción	Por operaciones =>\$100.00	1%	Art. 163 C.T.

Nota: descripción de las diferentes modalidades de retención del impuesto según Código Tributario y LISR.

1.5. MARCO CONCEPTUAL.

- Auditoría forense: es el uso de técnicas de investigación criminalistas, integradas con la contabilidad, lo financiero, administrativos, cultural, social, salud, ambiental, tecnológicos entre otros conocimientos jurídico- procesal, y con habilidades en finanzas y negocios para mostrar los resultados de información y el dictaminar con evidencias y pruebas en los tribunales apropiados para la administración de justicias sirviendo como perito auxiliar de la misma. (Vivas, 2015)
- Defraudación: acción y efecto de defraudar, especialmente en el pago de impuestos o contribuciones. (Real Academia Española, 2021)
- Estado: el Estado es una forma de organización política que cuenta con poder administrativo y soberano sobre una determinada zona geográfica. (Economipedia. Copyright, 2021).
- Delito: es una infracción o una conducta que va en contra al ordenamiento jurídico de la sociedad y será castigada con la correspondiente pena o sanción. (Conceptos juridicos, s.f.)
- Perfil: es una variedad o conjuntos de aspecto particulares, o un costado, que se presentan en una cosa, persona o conjunto determinado, describiendo o delimitando linealmente si es representado en plano físico, las cualidades o rasgos propios del objeto, persona o el conjunto determinado, palabra en sí que denomina los complementos y detalles que determina la perfección de lo que se aprecia. (Conceptos Definición , 2021)

1.6. MARCO TÉCNICO

1.6.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000

Párrafo 4. Establece que el profesional debe cumplir con los requerimientos de ética e independencia párrafos 37 al 39 indica la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas que el auditor debe aplicar en el desarrollo de un encargo de aseguramiento.

Párrafo 20. Menciona que el profesional ejerciente deberá de cumplir con la parte A y B del código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sea igual de exigentes, así mismo dicho párrafo hace referencia al apartado A60 de la normativa el cual establece que el profesional contable que utilice esta NIEA realizara sus encargos bajo ciertas medidas que garanticen la calidad del trabajo. Estas medidas son:

- El profesional tenga las competencias, la formación y experiencia necesarias para la aceptación del encargo.
- El profesional deberá de aplicar políticas y procedimientos de control de calidad (NIIC 1)
- Un Código de ética exhaustivo, así como requerimientos de independencia detallados, basados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

1.6.2. Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC)

El principal objetivo del código es ser una guía que establezca la conducta a implementar por los profesionales contables estableciendo una lista de principios fundamentales que deben de ser aplicados por estos, los cuales son: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

Así mismo la parte 3 del presente código menciona requerimientos y guías de aplicación para los profesionales en ejercicio, describiendo hechos circunstancias, actividades, con las que se podría encontrar el profesional que originen o generen amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales y cuáles son las posibles acciones a tomar frente a esas amenazas.

La parte 4B del código está relacionado con las normas de independencias específicamente a la independencia que se debe de tener en los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría este describe el comportamiento que debe de tener el profesional de la contabilidad cuando sea contratado para realizar este trabajo y como debe de asegurarse que su independencia no este comprometida o se ve amenazada y si es así cuales son las acciones que debe de ejecutar para disminuir o anular el riesgo.

1.6.3. Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC -1).

La norma hace referencia a la responsabilidad que tienen las firmas de tener un sistema de calidad para las auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y de otros servicios.

Los párrafos 20-25 de la presente norma establecen cuales son los requerimientos éticos relevante, así como políticas y requerimiento necesarios para garantizar la calidad del trabajo, lo que formar parte fundamental del perfil del profesional. Así mismo los párrafos 32-47 mencionan

el desempeño del trabajo que se debe de ejecutar y sea con la calidad adecuada para aumentar el grado de seguridad.

1.6.4. Norma Internacional de Auditoría (NIA)

Esta normativa técnica forma parte fundamental del encargo de auditoría, así como también es utilizada como guía o complemento para los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría de estados financieros.

NIA 200. “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”

En el párrafo 6 de la presente NIA menciona el concepto de importancia relativa y como este debe de ser aplicada por el auditor tanto la planificación como la ejecución de toda la auditoría por tanto es de gran importancia que los auditores tengan una mentalidad analítica para poder determinar qué aspectos son importante durante un encargo específico.

El párrafo 7 de NIA 200 establece que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría.

NIA 220. “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”.

Esta norma de auditoría está relacionada directamente con NICC-1 la cual debe de ser aplica a cualquier encargo de auditoría a demás si bien no es aplicable a los encargos de aseguramiento sirve como guía y como complemento a los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría de estados financieros.

El párrafo 1 de la presente norma trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados

financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo.

NIA 265. “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”.

Es de vital importancia que un profesional contable tenga habilidades de comunicación pues sin importar el tipo de encargo que realice en una auditoría deberá de comunicar adecuadamente los resultados obtenidos a la persona o personas adecuadas.

El párrafo 5 de la NIA 265 establece el objetivo del auditor, el cual es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos. Aplica también a otros tipos de auditoría puesto que el auditor siempre tendrá el objetivo de comunicar a los interesados los hallazgos detectados. Este a su vez, a través de su conocimiento y experiencia determinará qué información debe de ser comunicada de acuerdo al tipo de encargo que esté realizando.

El Párrafo 9 indica que el auditor debe comunicar a los responsables por escrito y oportunamente las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

1.7. MARCO LEGAL

1.7.1. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

Entro en vigencia el 01 de abril del año 2000 mediante decreto legislativo No.828. El objeto es regular el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, la función de la fe pública auditora, los derechos y las obligaciones de las personas naturales o jurídicas que la ejerzan.

En relación con lo anterior, el perfil del contador público está orientado en primer lugar, saber quiénes pueden ejercer la profesión y los requisitos que debe poseer. Ver *Tabla 4* y *Tabla 5*. Además, de estar autorizado por “*Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría*” debe ser competente en las normativas nacionales e internacionales aprobadas. El 18 de marzo de 2021 mediante resolución No.462, el “*Consejo*” adopto y ratifico lo siguiente:

- a. El Manual de Control de Calidad, Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Revisión (NIER), Trabajos de Aseguramiento (NIEA), a excepción del apartado 8 (a), y Declaraciones de servicios Relacionados (NISR)
- b. Las Normas Internacionales de Información financiera para Pequeñas y Medianas entidades (NIIF para las PYMES) versión 2015.
- c. Ratifica la adopción de las Normas Internacionales de Información financiera en su versión completa (NIIF), versión en español 2020.
- d. La adopción del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC), versión en español 2018.
- e. La norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de obligaciones Tributarias (NACOT) 2018 y la Norma de Educación Continuada emitida por el Consejo.

Por último, el contador público debe cumplir con las 40 horas de educación continuada, requisito indispensable año con año para renovar las credenciales, de lo contrario el Consejo infraccionara o sancionara al profesional contable.

1.7.2. Código de Comercio

El rol del contador público según el artículo 289, 290 y 291 del código de comercio radica en ser un ente vigilante de las sociedades anónimas, es decir, debe realizar diversas pruebas con la finalidad de identificar y corregir irregularidades en la entidad. Por tanto, requiere que el profesional sea una persona autorizada por el “*Consejo*”, sea experto en la materia contable y auditora con criterios en base a normas internacionales y cumpla con las obligaciones establecidas en las leyes vigentes en El Salvador.

1.7.3. Código Procesal Penal

En la rama del derecho penal, específicamente en los artículos 226, 227, 228, 229 y 230 del Código Procesal Penal en relación con el perfil del contador público, requiere que el profesional contable sea:

- Una persona competente en cuanto a normativas y leyes aplicables a la rama de auditoría forense y al delito al que se le imputa.
- Ponga en práctica su juicio y escepticismo profesional acompañado de habilidades y técnicas para la realización de encargo en materia penal.
- Sean personas mayores de edad y no posea alguna incapacidad mental o tengan motivos de impedimento para abstenerse de declarar como testigos o hayan sido citados como tales y los inhabilitados para ejercer la profesión.

La finalidad es explicar áreas donde la personería jurídica u otros especialistas no comprenden cuestiones contables que ayudaran a descubrir o valorar un elemento de prueba en relación con las leyes y normativas técnicas nacionales e internacionales adoptadas y vigentes en El Salvador.

1.7.4. Código Tributario

El papel del profesional contable, nace cuando el sujeto pasivo está obligado a llevar contabilidad formal y registros especiales según artículos 139, 140, 141 y 142. El primer perfil del contador público surge debido a la necesidad de contar con un experto que satisfaga la obligación impuesta por la Administración tributaria.

En el ejercicio de la auditoría, en el artículo 137 del código tributario y el 58 de su reglamento, establece que deberá ser realizada por un “*licenciado en contaduría pública o Contadores Públicos Certificados*”. El perfil en esta área de trabajo se resume en:

- Según artículo 149-C literal a), el contador público debe cumplir los requisitos técnicos y leyes tributarias,
- Tener independencia de criterio ante el sujeto pasivo que lo nombro,
- Cumplir con el Código de Ética Profesional de los Contadores Públicos,
- Estar acreditado ante el Consejo y aplicar las normas técnicas siempre y cuando no contradiga las normas tributarias.

1.7.5. Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (AFI)

Tiene como principal objetivo normar y armonizar la gestión financiera del sector público, así mismo pretende establecer un sistema de administración financiera integrado que comprenda los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Inversión y Crédito público y Contabilidad

gubernamental. La Ley AFI le es aplicable a todas aquellas instituciones que recibe ingresos financieros por parte del Estado, tales como: las municipalidades, ministerios públicos (educación, hacienda, salud, ente otros), hospitales públicos, seguro social, así como las instituciones samí autónomas (Universidad de El Salvador).

1.7.6. Ley de Ética Gubernamental

Esta ley está relacionada directamente a todo profesional contable que trabaje directamente con instituciones del Estado esto debido a que ya que según el art 2 de la presente ley esta le será aplícale a todos los servidores públicos, permanentes o temporales, remunerados o ad-honorem, que ejerzan su cargo por elección, nombramiento o contrato, que presten servicio en la administración pública, dentro o fuera del territorio nacional. Por el perfil de los profesionales deberá de estar integrado por cada uno de los principios de ética pública

1.7.7. Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

El papel del profesional contable es en saber el objeto de la ley de adquisiciones y contrataciones de la administración pública.

Tabla 4: *personas que pueden ejercer la contaduría y la auditoría según artículo 2*

Profesional	Requisitos
Contaduría	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los que tuvieren título de licenciado en contaduría pública conferido por alguna de las universidades autorizadas en El Salvador. 2. Los que hubieren obtenido en universidades extranjeras, títulos similares al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizado según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente. 3. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley. 4. Los que tuvieren título de contador, tenedores de libros, bachilleres en comercio y administración, bachilleres en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría.
Auditoría	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los que tuvieren título de licenciado en contaduría pública conferido por alguna de las universidades autorizadas en El Salvador. 2. Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados (CPC) 3. Los que hubieren obtenido en universidades extranjeras, títulos similares al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizado según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente. 4. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.

Nota: requisitos exigidos por la ley a las personas que deseen ejercer la profesión de contaduría o de auditoría

Tabla 5: *requisitos para ser autorizado como contador público según artículo 3*

Personas	Requisitos
Naturales	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ser de nacionalidad salvadoreña. 2. Ser honradez notoria y competencia suficiente. 3. No haber sido declarado en quiebra ni suspensión de pagos. 4. Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano. 5. Estar autorizado por el consejo. 6. Experiencia de práctica profesional de por lo menos de un año para contadores sin grado de licenciatura, tenedores de libros, bachilleres en comercio y administración, bachilleres en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría. 7. y para auditores acreditar dos años de experiencia.
Jurídicas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estar constituido bajo código de comercio. 2. La finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas. 3. La nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña. 4. Uno de los socios, accionistas o asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural. 5. Los socios, accionistas o asociados y administradores sean de honradez notoria. 6. La representación legal de la misma, así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan solo quienes estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública. 7. Estar autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública.

Nota: requisitos que la persona natural o jurídica debe cumplir para poder ser autorizado como contador público en El Salvador, de acuerdo a la ley

CAPITULO II - METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN.

2.1. ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN.

2.1.1. Enfoque.

Para el desarrollo de la investigación fue necesario emplear un enfoque cualitativo, puesto que a través de él se pudo observar, recolectar y detallar la información requerida para cumplir con los objetivos. Los datos fueron obtenidos a través de la entrevista realizada a un auditor forense y las diversas fuentes bibliográficas permitiendo que la información teórica documental se complemente con la ayuda de una perspectiva practica testimonial, brindando un panorama más amplio sobre el perfil del contador público para ejercer casos de defraudación de Estado.

2.1.2. Tipo de investigación.

La investigación fue descriptiva, debido a que la finalidad era detallar las características que debe poseer un contador público para ejercer la auditoría forense y su vez, describir los retos a los que se enfrentan los profesionales e identificar las áreas de formación que deben fortalecer para aceptar encargo enfocados en la resolución de conflictos relacionados a casos de defraudación del Estado.

2.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL.

2.2.1. Espacial.

La investigación se centró en la entidad AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. dirección Final Paseo General Escalón, calle Arturo Ambrogi #109-303 Colonia Escalón, municipio San Salvador Departamento de San Salvador.

2.2.2. Temporal.

La investigación inicio el 02 de septiembre de 2019, fecha en la cual fue publicada la resolución N°193 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría dentro del cual reconoce el uso de la NIEA 3000 en los peritajes para fines judiciales y finalizará en el mes de marzo de 2022.

2.3. SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO.

2.3.1. Unidad de análisis.

Para el desarrollo de la investigación se identificó como unidad de análisis al auditor forense independiente socio principal de AFE INTERNACIONAL, S.A DE C.V quien brindó su opinión personal sobre la temática desarrollada en el presente trabajo.

2.3.2. Población y marco muestral.

La población establecida para la investigación fue AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V., Institución que se dedica dentro de su portafolio de servicios la auditoría forense, es por ello, que no fue necesario calcular una muestra.

2.3.3. Variables e indicadores.

Tabla 6: operacionalización de variables

Variable	Tipo de Variable	Definición conceptual	Indicadores	Instrumento
Propuesta de un perfil de Contador publico	Dependiente	La creación de un perfil del contador público para casos de defraudación del Estado específicamente en el delito de apropiación indebida de retenciones y percepciones tributarias.	Gremial de Contadores, cumplimiento de leyes y reglamentos.	Entrevista
Características de un contador público especializado en auditoría forense	Independiente	Las competencias, habilidades y actitudes para ejercer encargos en la rama de auditoría forense.	Mercado laboral, experto en materia de tributos.	Entrevista

Nota: operacionalización de variables que intervienen en la investigación, realizada por equipo de trabajo de acuerdo a los lineamientos previamente establecidos

2.4. TECNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS.

2.4.1. Técnicas.

- Entrevista

Se utilizó la entrevista como técnica para recopilar la información, se abordaron aspectos sobre la **opinión propia de la perspectiva individual del** profesional forense perteneciente a la entidad AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V., el impacto de factores externos y las áreas que deben ser las más relevantes en la preparación de los profesionales (ver anexo N°2).

- Sistematización bibliográfica

Se recurrió a diversas fuentes bibliográficas tales como: libros, revistas, sitios web, tesis universitarias y otros con la finalidad de relacionar la temática con las características, competencias y formación que debe de poseer el profesional de contaduría pública en su papel como auditor forense para casos de defraudación del Estado.

2.4.2. Instrumentos.

- Guía de preguntas

Se realizó una guía de preguntas dirigida al auditor forense perteneciente a la entidad AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. Dicha guía se estructuró mediante un listado de preguntas abiertas donde se solicitó al entrevistado que respondiera de acuerdo a su **propia opinión reflejando su perspectiva profesional individual y no la postura de la firma** sobre la situación en cuestión, con la finalidad de establecer el criterio del perfil del contador público en auditoría forense. (Ver anexo 1).

2.5. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN.

La información fue recopilada mediante las técnicas y el instrumento descritos anteriormente, realizando la entrevista al profesional de la firma AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. El procesamiento se realizó de la siguiente manera; se transcribieron las respuestas proporcionadas, continuando con el análisis de las mismas prestando especial atención a los puntos que a criterio del entrevistado, consideraba más relevante que un auditor forense debe de poseer dentro de su perfil para ejercer encargos en caso de defraudación del Estado y finalmente se concluyó plasmando el análisis de la información auxiliándonos del software de editor de texto Microsoft Word (ver anexo 2)

2.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Tabla 7: cronograma de actividades.

AÑO		2021										2022			
MES	ACTIVIDADES	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR		
ANTEPROYECTO DE INVESTIGACIÓN															
	Elaboración del anteproyecto de investigación		■	■	■	■									
	Presentación del anteproyecto de investigación			■											
	Aprobación del anteproyecto de investigación				■										
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL															
	Elaboración del Marco teórico				■	■	■								
	Elaboración del marco conceptual					■									
	Elaboración del marco técnico					■	■	■							
	Elaboración del marco legal						■	■	■						
	Presentación del capítulo I							■							
	Aprobación del capítulo I								■	■	■	■			
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN															
	Enfoque y tipo de Investigación								■	■	■	■			
	Diseño de la entrevista									■					
	Recolección de la información										■				
	Procesamiento de la información											■			
	Presentación de los resultados												■		
	Aprobación del capítulo II												■		
CAPÍTULO III: PROPUESTA DE SOLUCIÓN															
	Planteamiento del Caso												■		
	Estructura del plan solución												■		
	Beneficios y limitaciones												■		
	Elaboración de la propuesta												■		
	Aprobación del capítulo III												■		
	Elaboración de las conclusiones												■		
	Elaboración de las recomendaciones												■		
	Elaboración de la bibliografía												■		
	Elaboración de los anexos												■		
	Entrega final del documento												■		
	Realización de correcciones finales												■		
	Programación de la defensa del trabajo de investigación												■		

Nota: descripción de las actividades desarrolladas en el trabajo de investigación.

2.7. DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

La formación académica es una de las partes más fundamentales dentro del perfil del profesional contable y particularmente para los auditores forenses para ejercer en los casos de defraudación del Estado, cobra una relevancia notoria, ya que al tratarse de un trabajo altamente especializado se requiere que el profesional posea conocimientos sólidos de las normativas técnicas, legales y financieras sobre la que fundamentara su trabajo, la formación en las áreas antes mencionadas no se logra inmediatamente en el corto plazo sino que es un proceso de aprendizaje y mejora continua.

La formación profesional es un aspecto que cada contador público desarrolla en el transcurso de su carrera, viéndose influenciado por factores que impactan subjetivamente el carácter y la forma de trabajar de cada profesional, sin embargo, debido a la propia naturaleza del tipo de trabajo como lo es una auditoría forense en los casos de defraudación del Estado, es menester identificar los retos que se le presentan al profesional cuando inicia su labor como auditor forense, dentro estas situaciones se puede mencionar la comprensión sobre el objetivo del trabajo encomendado ya que de ello depende que los puntos periciales sean realizados adecuadamente y no realizar un trabajo que no corresponda a su sitio; asimismo el profesional debe de identificar las deficiencias que pueda presentar y tomar acciones para corregirlas de esa manera no dañar su trabajo ni su prestigio profesional.

A pesar de que en nuestro país se encuentra definidos las condiciones legales para poder ejercer la auditoría y de igual forma reconociendo que dentro de la normativa técnica se establecen las características fundamentales, y en casos puntuales de acuerdo al tipo de labor, también se definen las específicas, hay que mencionar que en las leyes de nuestro país si bien establecen

ciertos criterios que el auditor debe cumplir en este tipo de casos, no se detalla el perfil específico con el que dichos profesionales deben contar.

Debido a que la auditoría forense enfocada en los casos de defraudación fiscal es un área estrechamente vinculada como lo son el derecho, tributo, examen pericial es apropiado que el profesional tenga un considerable grado de conocimiento de estos campos, no necesariamente de obtener un grado académica en estas áreas, sino de tener claridad de como las aplicara dentro de su trabajo.

Habilidades complementarias dentro del perfil del profesional de la contabilidad que ejerza como auditor forense en los casos de defraudación del Estado. El perfil del contador público que se desempeñe como auditor forense en los casos de defraudación del Estado debe ser integro, es decir que no abarque únicamente el área de formación académica y la experiencia profesional, sino que debe complementarse con las demás competencias que le permitan lograr ser un profesional en todos los sentidos del desempeño de sus labores.

La primera que se debe mencionar es la ética con el que el profesional desarrolle su trabajo ya que de ella depende garantizar la credibilidad y objetividad de su labor, en este sentido la ética sirve de complemento a todos los controles de calidad del trabajo del profesional ya que a través de ella se garantiza que el auditor ha actuado con completa independencia, objetividad y honestidad, por tal motivo es que dentro del perfil del contador público la ética pasa de ser vista un accesorio de la moral del profesional y pasa ser un generador de valor de su trabajo.

Por el tipo de trabajo que es una auditoría forense en los casos de defraudación del Estado es necesario que el profesional desarrolle y se capacite a sí mismo en ciertas habilidades que le faciliten su labor, a este tipo de competencias se conocen bajo el nombre de habilidades duras,

dentro de las cuales podemos mencionar el poder trabajar en equipo, manejar situaciones bajo estrés, mantener la diligencia profesional en momentos de presión, manejo del lenguaje corporal, entre otros. La importancia de todas estas destrezas se debe a que más allá de su valor académico o profesional, logran mantener enfocado al profesional en cumplir el objetivo de su trabajo y no dejando que factores internos como externos influyan sobre sus decisiones.

CAPITULO III - PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO PARA EJERCER UN ENCARGO EN LA AUDITORÍA FORENSE.

3.1. PLANTEAMIENTO DEL CASO

En la última década en El Salvador, los casos de corrupción han ido al alza y las técnicas para defraudar al Estado ha ido evolucionado con el paso del tiempo, sumando el avance progresivo de las tecnologías de información (TI) y los cambios constantes en las normas técnicas y reformas en las leyes salvadoreñas ha hecho que ejercicio de la contaduría pública se diversifique.

Ahora bien, el problema radica en que muchos contadores públicos se les hace difícil dejar su zona de confort, otro sector de profesionales comenta que desconocen los requisitos, normativas técnicas y leyes aplicables al ejercicio de la contaduría para ejercer la auditoría forense en nuestro país. No obstante, son pocos los que han considerado ejercer la profesión.

Es por ello, que se ha diseñado una propuesta de perfil del contador público para incentivar a que más expertos se animen en ofrecer servicios de auditoría en la rama forense, es decir, ejerzan la profesión para identificar y resolver casos de defraudación de Estado.

Todo lo anterior, se llevará a cabo a través de la descripción de características, cualidades, habilidades, competencias y requisitos establecidos en la ley reguladora del ejercicio de la contaduría u otras leyes o normativas técnicas complementarias a la profesión contable. Además, se va a sugerir áreas de formación humana con la finalidad de especializar académicamente a los futuros nuevos auditores forenses.

3.2. ESTRUCTURA DEL PLAN SOLUCIÓN

La estructura del diseño de un perfil del contador público para ejercer una auditoría forense para casos de defraudación del Estado, (ver figura 2)



Figura 4: descripción de las competencias que deben estar presentes en el perfil del contador público que ejerza como auditor en casos de defraudación del Estado

3.3. BENEFICIOS Y LIMITACIONES

La propuesta realizada sobre un perfil del contador público en su papel como auditor forense para casos de defraudación del Estado persigue ser una guía que facilite la identificación los requisitos multidisciplinarios que el profesional contable debe de poseer, determinándose los siguientes beneficios y limitaciones.

3.3.1. Beneficios

- Describir los principales requisitos para comenzar a ejercer la auditoría forense.
- Otorgar una guía que facilite determinar el nivel de preparación para ejercer la auditoría forense para casos de defraudación del Estado.
- Esclarecer las incertidumbres relacionadas a las competencias que debe tener un contador público racionada a la auditoría forense.

3.3.2. Limitaciones

- Discrepancia entre la norma técnica con las leyes aplicables al ejercicio de la contaduría pública y al trabajo de la auditoría forense.
- El costo adicional en la formación continua de los contadores públicos en aplicar en un diplomado, maestría o doctorado en materia de auditoría forense.
- No hay incentivos en los cuales motiven a los contadores públicos para ejercer la auditoría forense.

3.4. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO



Propuesta del perfil de un contador público para ejercer un encargo de auditoría forense para casos de defraudación del Estado



Tabla: 8 perfil del contador público “requisitos generales”



Requisitos generales

- Formación académica
- Requisitos dictados por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría
- Trayectoria profesional
- Idioma

Objetivo general:

- Definir la calidad habilitante para ejercer la auditoria forense mediante la descripción de las áreas de formación académica y la experiencia profesional.

Objetivos específicos:

- Identificar el grado académico y los requisitos esenciales dictados por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría para ejercer la auditoria en El salvador.
- Mostrar los beneficios del tener experiencia profesional en todas las áreas de la contaduría pública.
- Enlistar otras áreas de formación académica que son aplicables en el ejercicio de la auditoria forense.

Nota: descripción de la primera parte del perfil del contador público

Tabla 9: descripción de los requisitos generales

Requisito	Descripción	Beneficio
Formación académica	La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Procesal Penal establece que únicamente pueden ejercer la profesión contable auditora los que poseen el grado de Licenciatura en contaduría pública	<ul style="list-style-type: none"> - Estatus de experto en el área contable-financiero - Conocimientos técnicos y legales
Requisitos dictados por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	<p>Según el art. 3, establece los siguientes requisitos para ejercer la auditoría:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ser de nacionalidad salvadoreña. 2. Ser honradez notoria y competencia suficiente. 3. No haber sido declarado en quiebra ni suspensión de pagos. 4. Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano. 5. Estar autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. 6. Experiencia de práctica profesional para auditores es el acreditar dos años de experiencia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Orientación en relación al nivel académico para ejercer la auditoría. - Experiencia profesional requerida - Tener las competencias y habilidades suficientes para ejercer la profesión.
Trayectoria profesional	Si bien la ley establece dos años de experiencia laboral, al diseño de esta propuesta, se establece una trayectoria de 8 años ejerciendo la profesión en todas sus áreas de trabajo, es decir, dos años ejerciendo la como contador de una empresa, dos años ejerciendo la auditoría financiera, dos años ejerciendo la auditoría fiscal y dos años ejerciendo como colaborador en una auditoría forense.	<ul style="list-style-type: none"> - Madurez laboral. - Experiencia laboral. - Aplicación de procedimientos y técnicas de auditoría. - Comprensión en el manejo y uso de softwares contables y de auditoría.
Idioma	Curso de idiomas como el inglés, alemán entre otros.	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicarse con personas que no residen en El Salvador. - Experiencia laboral - Aspirar a cargos más importantes en materia de auditoría forense

Nota: descripción de los requisitos generales del perfil del contador público

Tabla 10: perfil del contador público “competencias legales”



Conocimientos legales

1. Derecho Tributario
2. Derecho Penal
3. Derecho Administrativo

Objetivo general:

- Plantear las competencias en legislación salvadoreña aplicable al ejercicio de la auditoría forense y a casos de defraudación de Estado.

Objetivos específicos:

- Identificar el propósito, estructura y ámbito de aplicación de cada normativa legal.
- Aplicar la ley de acuerdo a las circunstancias de cada caso.
- Relacionar las leyes con respecto a otras, con el propósito de establecer un panorama más amplio de las regulaciones legales involucradas en cada caso.

Nota: descripción de la segunda parte del perfil del contador público

Tabla 11: primera parte de la descripción de las competencias legales

Derecho	Leyes	Competencias del contador público
	Código Tributario y Reglamento de Aplicación de Código Tributario	Saber de: <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones formales, por ejemplo, presentar la declaración F-07, F-14 dentro de 10 día hábiles siguientes del mes calendario. - Obligación sustantiva que es la de pagar el impuesto. - Retención y percepción del 1%, el anticipo a cuenta del 2% del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. - Presentación del dictamen e informe fiscal - Y otros.
Tributario	Ley de Impuesto Sobre la Renta y Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta	Saber de: <ul style="list-style-type: none"> - Hecho generador, las rentas gravadas, no gravadas y exentas. - Ganancia de capital - Costos y gastos deducibles y no deducibles. - Depreciación - Amortización de programas informáticos y otros.
	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicio y Reglamento Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicio	Saber de: <ul style="list-style-type: none"> - Hecho generador (momentos en que se causa el impuesto). - Autoconsumo. - Proporcionalidad del crédito fiscal - Créditos fiscales deducibles y no deducibles entre otros.
Administrativo	Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	<ul style="list-style-type: none"> - Los autorizados para ejercer la contaduría y la auditoría. - Requisitos para ser autorizados como auditor - Certificación y credencial - Atribuciones del contador público - Prohibiciones entre otros.

Nota: descripción de las competencias legales que debe conocer el contador público.

Tabla 12: segunda parte de la descripción de las competencias legales

Derecho	Leyes	Competencias del contador público
Administrativo	Ley de Ética Gubernamental	Los obligados
	Ley de Adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública (LACAP)	Regular las adquisiciones y contrataciones de obras bienes y servicios que deben celebrar las instituciones de la Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines.
	Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (AFI)	Conocer de: <ul style="list-style-type: none"> - Gestión financiera del sector publico - La integración del Sistema de Administración Financiera - El responsable de las finanzas publicas - Aprobación, ejecución y cierre del presupuesto - Entre otros.
Penal	Código Penal	Saber de: <ul style="list-style-type: none"> - Tipificación del delito de defraudación al Fisco
	Código Procesal Penal	Saber de: <ul style="list-style-type: none"> - Procesos Judiciales: audiencia inicial, audiencia preliminar o de instrucción y vista pública. - Prueba pericial: característica, finalidad y libertad probatoria. - Cadena de custodia: control, personas que intervienen - Dictamen - Impedimentos para ejercer la profesión Art. 66 CPP

Nota: descripción de las competencias legales que debe conocer el contador público.

Es recomendable que el profesional posea formación adicional que le permita desempeñar los encargos; alguna de las áreas relacionadas con la defraudación del Estado como, por ejemplo: Evasión y elusión fiscal, identificación y proceso de delitos contra la Hacienda Pública y prevención de los delitos contra la Hacienda Pública.

Tabla 13: perfil del contador público “competencias técnicas”



Conocimientos técnicos

1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000)
2. Normas Internacionales de Auditorías (NIA´S)
3. Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC)
4. Norma Internacional de Gestión de Calidad I y II

Objetivo general:

- Conocer las generalidades de las normas técnicas aplicables al ejercicio de la auditoría forense.

Objetivos específicos:

- Enlistar las normas técnicas aplicables al ejercicio de la contaduría pública en el ámbito de la auditoría forense.
- Identificar el ámbito de aplicación de cada normativa técnica aplicable a las auditorías forenses.
- Explicar las competencias que deben tener los contadores públicos en relación a las normativas técnicas.

Nota: descripción de la tercera parte del perfil del contador público

Tabla 14: primera parte de la descripción de las competencias técnicas

Norma Técnica	Ámbito de Aplicación	Competencias de contador público
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000)	Norma que regula las actuaciones del profesional contable y el ejercicio de la auditoría forense en El Salvador.	<p>Saber las etapas de la auditoría forense, las cuales son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Evaluación Preliminar:</i> el auditor evalúa las competencias y habilidades para aceptar el encargo, analiza las limitaciones en el alcance, estudia el entorno de los sujetos implicados para poder mitigar riesgos futuros, así mismo determina si se necesitara el apoyo de algún equipo y quienes serán las personas asignadas. - <i>Planeación de la auditoría:</i> se evalúan los riesgos, se definen los objetivos, los criterios de la materialidad, determina el alcance de la auditoría forense, crea los programas y determina los procedimientos y técnicas a aplicar. - <i>Ejecución de la auditoría:</i> el auditor ejecuta los procedimientos que se definieron en la etapa anterior mediante el desarrollo de los programas de auditoría, acá se recopilación y evaluación de la evidencia, así mismo se documenta. - <i>Informe (Dictamen):</i> etapa el auditor presenta por medio de un informe las conclusiones y resultados obtenidos durante la ejecución de la auditoría. - <i>Monitoreo:</i> el propósito es asegurar que los resultados obtenidos durante la auditoria forense han sido considerados y que sean presentados de manera oportuna.
Normas Internacionales de Auditorías NIA´S	La NIEA 3000 retoma el uso de las Normas Internacionales de Auditorias (NIA´S)	<ul style="list-style-type: none"> - Apoyo a las políticas y procedimientos aplicados para garantizar la calidad en los encargos (NIA 220) - Asistencia para una efectiva comunicación de las deficiencias de control interno, en este caso aplicado la auditoria forense (NIA 265) - Brindar algunos aspectos a tomar en cuenta en la etapa de identificación y evaluación de riesgos (NIA 315 revisada)

Nota: descripción de las competencias técnicas que debe conocer el contador público en relación a la NIEA 3000 y las NIA´S

Tabla 15: segunda parte de la descripción de las competencias técnicas

Norma Técnica	Ámbito de aplicación	Competencias de contador público
Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC)	Mantener los requerimientos de independencia, cumplir con los principios fundamentales e identificar las amenazas en el entorno de trabajo.	<ul style="list-style-type: none"> - Cumplir con los requerimientos de ética aplicable en todo el desarrollo de sus actividades como profesional. - Identificar oportunamente todas aquellas amenazas que puedan comprometer su ética, evaluar los efectos que dichas amenazas representan en el desarrollo del trabajo y aplicar las debidas salvaguardas que permitan reducirlas o eliminarlas. - Evaluar si cuenta con la idoneidad para aceptar y desarrollar un encargo; si cuenta con el suficiente conocimiento y experiencia en el área a examinar, si posee con los recursos materiales, tecnológicos y humanos adecuados para cumplir apropiadamente con las exigencias del encargo.
Norma Internacional de Control de Calidad (NIIC-1)	Aborda las responsabilidades de la firma de auditoría para diseñar, implementar y operar un sistema de control de la calidad para encargos de auditoría o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover una cultura de calidad a través de la evaluación continua del trabajo y capacitación periódica del personal. - Evaluar la aceptación de un nuevo encargo o la continuidad que se tiene con un cliente, aplicando los debidos procedimientos para que el equipo de trabajo cumpla con los requisitos éticos y de calidad. - Revisar periódicamente el sistema de control de calidad, analizando si se cumplió con los objetivos y aplicando las medidas correctivas que permitan su mejora. - <i>Aclaración:</i> Se prevé que la NICC-1 sea sustituida en diciembre de 2022 por la Norma Internacional de Gestión de Calidad I y II y por la NIA 220 revisada, si así dispone el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría

Nota: descripción de las competencias técnicas que debe conocer el contador público en relación al CIEPC y la NICC-1

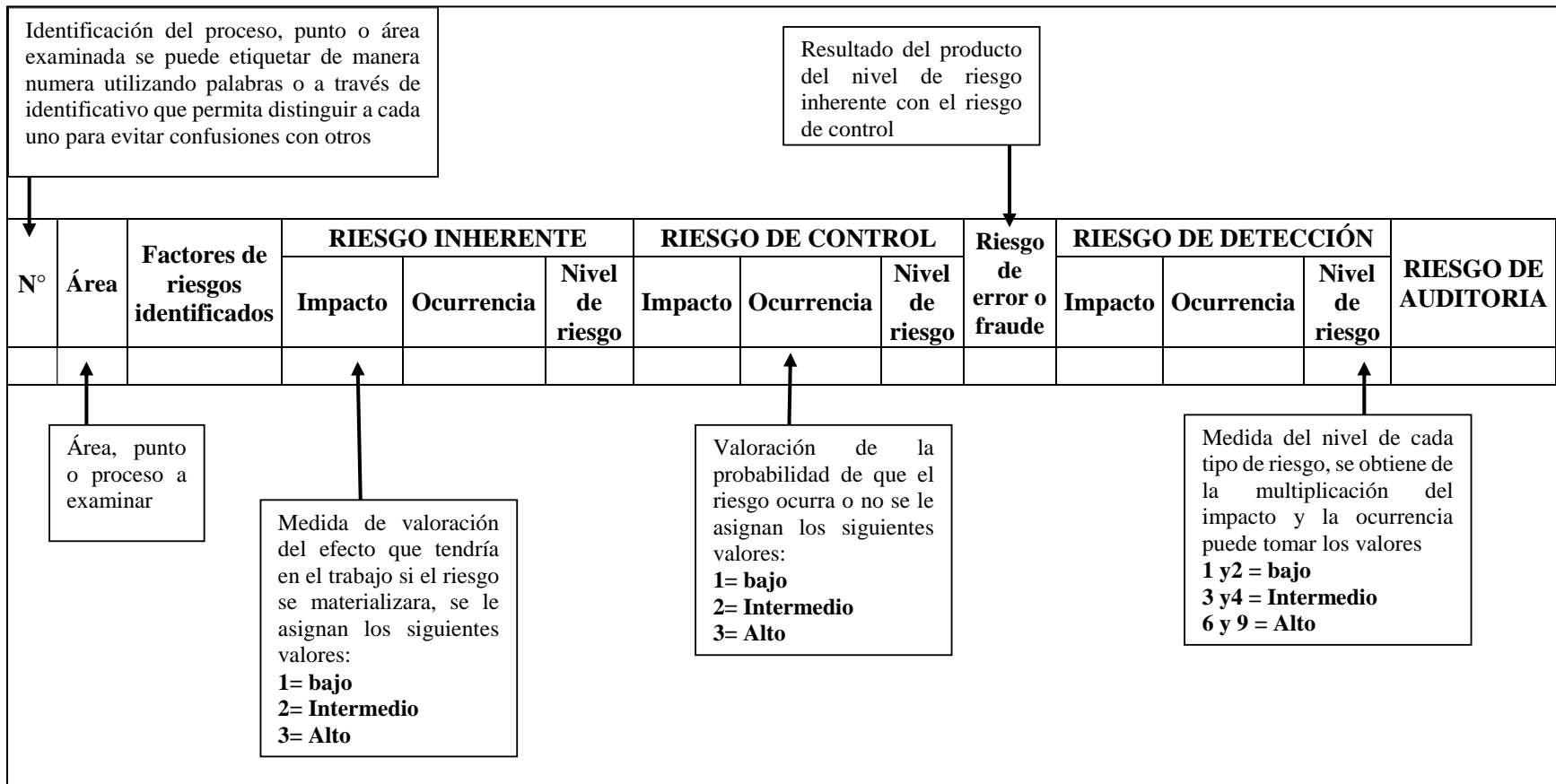


Figura 5: *evaluación preliminar de riesgos, explicación de los elementos a considerar en la etapa de evaluación preliminar*

de riesgos

Consideraciones sobre la realización de la evaluación preliminar de riesgos:

- La valoración de riesgo depende del juicio profesional y de las circunstancias del encargo, como parámetros se puede mencionar:

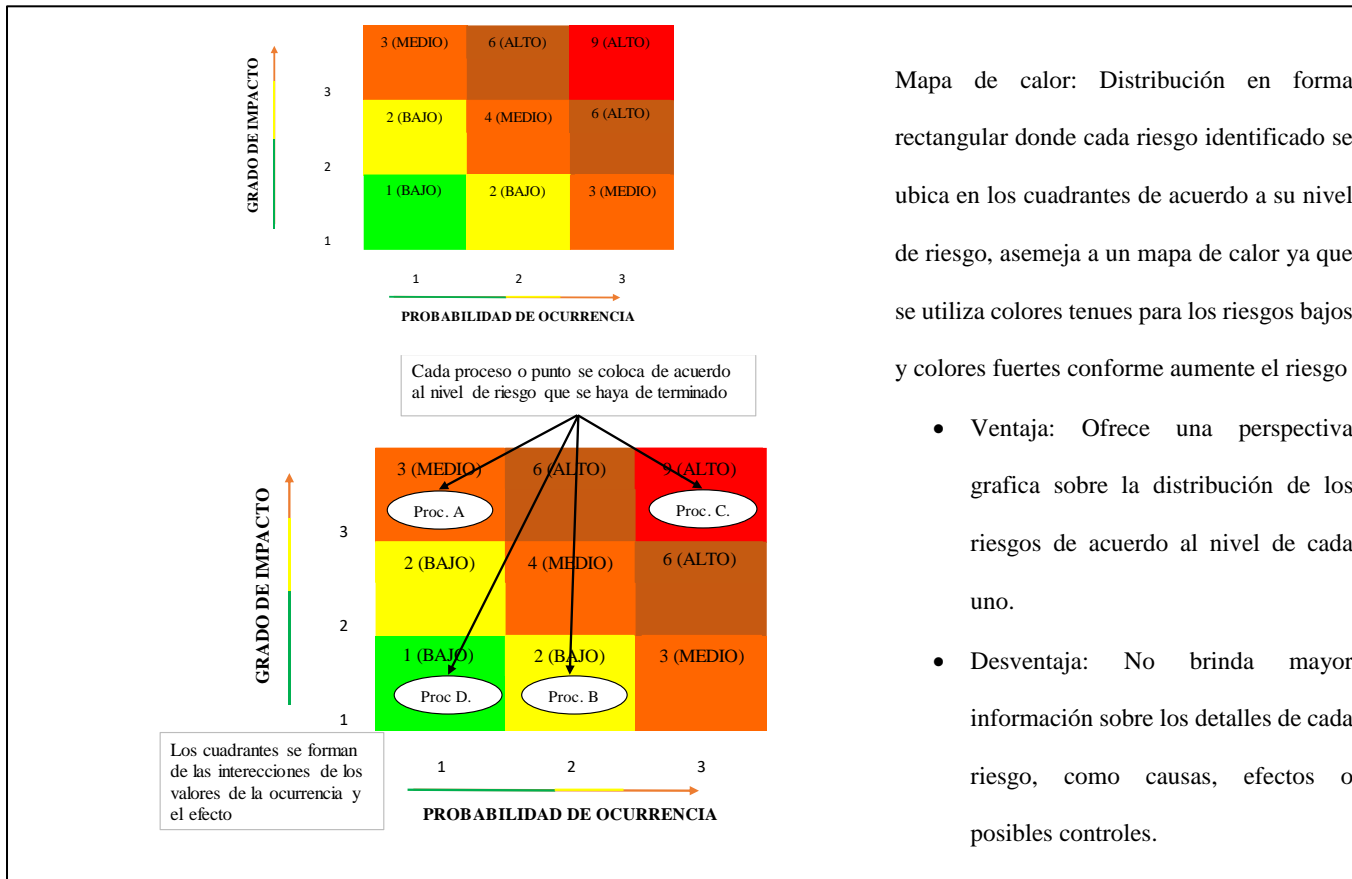
PROPABILIDAD DE OCURRENCIA:					
% de posibilidad:	20%	40%	60%	80%	Cercano a 100%
Valor:	1	2	2	3	3

GRADO DE IMPACTO:				
Efecto:	Insignificante	Leve	Considerable	Grave
Valor	1	2	2 o 3	3

- Riesgo de error o Riesgo de incorrección material; Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo. Lo componen el Riesgo Inherente y el Riesgo de control
- Riesgo inherente: Susceptibilidad de una afirmación sobre la información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea de forma individual o agregada, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- Riesgo de control: Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de información, y que pudiera ser material ya sea de forma individual o agregada con otras incorrecciones y que no sea prevenida, detectada o corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

N°	Área	Riesgo				Evaluación				Procedimientos					
		Tipo de riesgo	Causa	Efecto	Factores de riesgo identificados	Impacto	Ocurrencia	Valor	Nivel	Alcance	Limitaciones	Procedimientos	Doc. Necesaria	Responsable	Ref Prog
		<p>Dentro de esta sección se detallan:</p> <p>El tipo de riesgo identificado, así como los posibles orígenes y consecuencias del mismo, se detallan todos aquellos indicadores o señales de que el riesgo pueda ocurrir</p>				<p>En esta parte se retoma la evaluación de preliminar de riesgos con el objetivo de ser utilizada para identificar los procedimientos apropiados de acuerdo a la naturaleza del encargo</p>				<p>Se describen los procedimientos a realizar en el encargo, especificando que aspectos cubrirán (alcance), los impedimentos u obstáculos que pueden presentarse en el desarrollo del trabajo (limitaciones), toda la documentación que se requiere para cumplir el encargo, así como el nombre del responsable que llevara a cabo la ejecución del proceso y una referencia a los papeles de trabajo que faciliten su identificación y organización.</p>					

Figura 6: *matriz de decisiones preliminares, explicación de los elementos a considerar para una matriz de decisiones preliminares.*



Mapa de calor: Distribución en forma rectangular donde cada riesgo identificado se ubica en los cuadrantes de acuerdo a su nivel de riesgo, asemeja a un mapa de calor ya que se utiliza colores tenues para los riesgos bajos y colores fuertes conforme aumente el riesgo

- Ventaja: Ofrece una perspectiva grafica sobre la distribución de los riesgos de acuerdo al nivel de cada uno.
- Desventaja: No brinda mayor información sobre los detalles de cada riesgo, como causas, efectos o posibles controles.

Figura 7: Mapa de calor de riesgos identificados, muestra ilustrativa de un mapa de calos para riesgos previamente identificados

Tabla 16: perfil del contador público “habilidades duras y blandas”



Habilidades duras y blandas

1. Manejo de ofimática
 2. Manejo de Softwares
 3. Inteligencia Emocional (habilidades blandas)
 4. Inteligencia lingüística - Verbal
-

Objetivo general:

- Identificar las habilidades duras y blandas que debe poseer y poner en práctica los contadores públicos en el ejercicio de la auditoría forense.
-

Objetivos específicos:

- Describir las herramientas informáticas y los beneficios que trae a los contadores públicos.
 - Especificar los beneficios del uso y manejo de los softwares especializados para los trabajos de auditoría.
 - Explicar la inteligencia lingüística verbal y su aplicación al entorno de la auditoría forense.
 - Mencionar las aptitudes de la inteligencia emocional y su aplicación al entorno de la auditoría forense.
-

Nota: descripción de la cuarta parte del perfil del contador público

Tabla 17: descripción de las habilidades duras

Habilidades	Descripción	Beneficio/aplicación
Manejo de ofimática	Habilidad de manejar herramientas informáticas relacionadas al desarrollo de la auditoría forense como Microsoft Excel, Word, Power Point entre otros, a un nivel avanzado o medio.	<ul style="list-style-type: none"> - Permite realizar diversas actividades en la ejecución de la auditoría. - Análisis, comprensión y recopilación de información. - Utilización de tablas dinámica. - Análisis estadísticos entre otros. - Permite el cálculo de operaciones aritméticas. - Utilizado para la creación y elaboración de diferentes tipos de cedulas de auditoría. - Redacción y presentación de resultados entre otros. - Presentación de resultados ante las juntas con los altos mandos de la entidades u organizaciones.
Manejo de Softwares	Habilidad de manejar herramientas software especializados para los trabajos de auditoría como Spss, Python, Sas; AuditBrain, ProcessMAP, Audit Management IQS; QuestionPro Audience, RECUVA, entre otros.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinación de la materialidad de la auditoria e importancia relativa. - Permite la creación de cedulas de trabajo, matriz de riesgos, programas de auditoria entre otros. - Medir el nivel de avance que lleva el encargo de auditoría - Elaboración de encuestas o entrevistas - Recuperación o restauración de archivos borrados en memorias Flash/USB, tarjetas de memoria o reproductores MP3.
Inteligencia lingüística - Verbal	Habilidades enfocadas en desarrollar la expresión oral, escrita y lectora.	<ul style="list-style-type: none"> - Mantener un tono calmado y sereno, por ejemplo: cuando se está siendo cuestionado agresivamente ante un tribunal, el profesional debe responder sin demostrar intimidación o desorientación. - Preparación previamente el discurso, por ejemplo: cuando el profesional comparece a atestiguar sobre los hechos analizados en un proceso judicial en donde debe explicar el trabajo realizado.

Nota: descripción de las habilidades duras en un perfil del contador público

Tabla 18: descripción de las habilidades blandas

Habilidades blandas	Descripción	Habilidades	Beneficio/Aplicación
Inteligencia Emocional	Según Daniel Goleman en su libro “Inteligencia emocional en la empresa” describe a la inteligencia emocional como la capacidad de gestionar las emociones y relaciones de forma eficaz, la técnica consiste en cuatro aptitudes, cada una está integrada a su vez por competencias.	- Conciencia en uno mismo: valoración rigurosa y confianza.	- Es conocer las limitaciones, las capacidades, las virtudes y la autoevaluación en relación a las competencias para asumir la responsabilidad. Por ejemplo: las evaluaciones de rendimientos por parte de una firma de auditoría, debe de significar para el contador, el autoevaluar las competencias que posee y si es apto para asumir la responsabilidad en un encargo.
		- Autogestión: fiabilidad, adaptabilidad e iniciativa.	- Permite valorar, adaptarse y crear condiciones de trabajo, por ejemplo: en una firma de auditoría se decide cambiar de software estadístico, para el contador público es una oportunidad de aprender.
		- Conciencia Social: empatía y conciencia organizativa.	- Es aumentar su rendimiento laboral y comprometerse en alcanzar objetivos a través de las oportunidades. Por ejemplo, el cambiar de rol en una auditoria forense debe crear una pasión por su trabajo, es decir, los contadores públicos deben enfocarse en factores externos que le permitan desarrollar sus capacidades en conocimientos en normativa técnica y legal para ejecutar un encargo.
		- Habilidad social: liderazgo, comunicación, trabajo en equipo y colaboración.	- Dirigir equipos y crear relaciones con los compañeros de trabajos. Por ejemplo, los contadores públicos deben tener la habilidad de persuadir, es decir, contagiar a los demás a alcanzar los objetivos planteados en un encargo

Nota: descripción de las habilidades blandas en un perfil del contador público

CONCLUSIONES

A partir de la investigación realizada sobre el perfil del contador público en una auditoría forense en los casos de defraudación del Estado, se concluye lo siguiente:

- I. Se pone de manifiesto que existe una carencia al momento de definir un perfil en específico del contador público para ejercer la auditoría forense para resolver casos de defraudación del Estado.
- II. En la actualidad dentro del perfil de los profesionales de la Contaduría Pública que ejercen como auditor forense en los casos de defraudación del Estado se requiere poseer un alto conocimiento tanto en normativa técnica, legislativa y otras áreas relacionadas para poder desempeñarse adecuadamente antes las exigencias del mercado laboral.
- III. Al finalizar el presente trabajo de investigación se determinó que tanto las habilidades emocionales y psicologías como las habilidades técnicas son fundamentales en el perfil del contador público para desempeñarse eficiente y adecuadamente en su rol como auditor forense en casos de defraudación del Estado.

RECOMENDACIONES

Tomando en consideración las conclusiones antes detalladas, se recomienda que:

I. Se recomienda a los contadores públicos a realizar una rotación como mínimo de dos años en las áreas de la contabilidad, es decir, ejercer primero la contaduría, la auditoría financiera y fiscal con la finalidad de obtener conocimientos y trayectoria profesional para cumplir con el perfil idóneo para aceptar un encargo en la auditoría forense.

II. Se recomienda a los contadores públicos que ejercen como auditores forenses en los casos de defraudación del Estado, que dentro de sus perfiles mantengan una actualización constante de los conocimientos y formación en normativa técnica y legal aplicable haciendo énfasis en el ámbito de aplicación de dichos conocimientos en su labor.

III. Se recomienda al contador público realizar capacitaciones constantes sobre las nuevas tecnologías, así como también ampliar sus conocimientos sobre técnicas y estrategias psicológicas y emocionales que ayuden en su desarrollo profesional como auditor forense.

BIBLIOGRAFÍA

Arias A. Echeverría A. y Zelaya V. (2015) “El delito de defraudación a la economía pública en la Zona Oriental de El Salvador” (Trabajo de Graduación para optar al grado de licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, Sede Oriental) Repositorio institucional de la Universidad de El Salvador: <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/17226/1/50108422.pdf>

Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador. (10 de junio de 1997). *Decreto Legislativo N° 1030, D.O. N° 105 tomo N° 335, 10/06/1997, Código Penal.*

Castaneda, A. (1 de febrero de 2017). *Fiscalía General de la Rrepública*. Obtenido de Fiscalía General de la Rrepública: <https://www.fiscalia.gob.sv/fgr-ordeno-la-detencion-del-representante-legal-del-club-deportivo-fas/>

Conceptos Definición . (2021). *Conceptos Definición* . Obtenido de Conceptos Definición : <https://conceptodefinicion.de/perfil/>

Conceptos juridicos. (s.f.). *Conceptos juridicos.com* . Obtenido de Conceptos juridicos.com : <https://www.conceptosjuridicos.com/delito/>

Duran, C. (7 de junio de 2021). *Fiscalía General de la República*. Obtenido de Fiscalía General de la República: <https://www.fiscalia.gob.sv/fgr-presento-requerimiento-en-contra-del-excalde-de-san-salvador-ernesto-muyshondt-acusado-por-el-delito-de-apropiacion-indebida-de-retenciones-o-percepciones-tributarias/>

Economipedia. Copyright. (2021). *Economipedia*. Obtenido de Econimipedia: <https://economipedia.com/definiciones/estado.html>

Examiners, A. o. (s.f.). (ACFE). Obtenido de (ACFE): <https://acfe-spain.com/recursos-contra-fraude/que-es-el-fraude>

Hernández, F. (27 de junio de 2019). *La Prensa Gráfica*. Obtenido de La Prensa Gráfica: <https://www.laprensagrafica.com/elsalvador/Juzgado-decreta-libertad-para-Mecafe-en-caso-de-evasion-de-impuestos-20190627-0298.html>

Hernández, F. (28 de febrero de 2019). *La Prensa Gráfica*. Obtenido de La Prensa Gráfica: <https://www.laprensagrafica.com/elsalvador/Jorge-Hernandez-enfrenta-proceso-por-apropiacion-de-renta-20190227-0609.html>

López, J. (24 de febrero de 2021). *Diario EL Mundo*. Obtenido de Diario EL Mundo: <https://diario.elmundo.sv/nacionales/representantes-de-dos-empresas-fueron-acusados-en-dos-juzgados-de-paz-por-defraudacion-al-fisco>

MORENO J., M. A. (2014). "*Perfiles Profesionales y Valores relativos al trabajo*". Argentina : CONICET Argentina. Ciencias Psicológicas 2014 VIII (2) 129-138 Prensa Médica Latinoamericana ISSN 1688-4094. .

Oppenheimer, A. (2018). *¡Salvese quien pueda!* Ciudad de Mexico: Penguin Random House Grupo Editorial.

Real Academia Española. (2021). *Real Academia Española*. Obtenido de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/defraudaci%C3%B3n>

Strickland, T. y. (2004). *Administracion Estrategica*. Mexico : McGraw Hill.

Vivas, Á. F. (2015). *Auditoría Forense: Aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, política y tecnología*. Ediciones De La U Ltda.

ANEXOS

ANEXO 1: *guía de preguntas dirigida a profesional*



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA
GUÍA DE PREGUNTAS PARA ENTREVISTA



Proyecto de investigación: “El perfil del contador público en una auditoría forense en los casos de defraudación del Estado”.

Objetivo: Conocer la situación actual de los requisitos, habilidades y competencia que debe tener un contador público en su papel como auditor forense en los casos de defraudación del Estado a través de la opinión de profesionales ejercientes.

GENERALIDADES

Nombre de la asociación profesional de contadores:

Nombre del entrevistado:

Cargo que desempeña:

1. ¿Considera que los profesionales en contaduría pública que se desempeñen como auditores forenses deben de cumplir con un perfil específico para realizar este tipo de trabajos?

2. ¿Cuáles considera que son las competencias académicas que debe poseer el contador público dentro de su perfil como auditor forense en los casos de defraudación del Estado?
3. Según su opinión, ¿Considera que la experiencia en el área es el factor principal en la formación del perfil de un auditor forense?
4. Según su opinión, ¿Cuáles son los valores éticos y morales con los que debe de contar el profesional al ejercer como auditor forense?
5. En su opinión ¿Considera que la normativa técnica y legal aplicable a este tipo de trabajos debe ser más específica con respecto al perfil detallado del profesional en Contaduría Pública?
6. ¿Considera relevante que el profesional cuente con ciertas habilidades emocionales y aptitudes psicológicas al ejercer la auditoría forense?
7. ¿Cree usted que existen características de abogacía e investigación que debe de cumplir un auditor forense?
8. ¿Cree usted que la independencia y confidencial es un factor determinante en la formación del perfil del profesional contable?
9. ¿Cuál o cuáles considera que son las áreas que debe prepararse el profesional que se desempeñe como auditor forense dentro de su formación académica y la educación continuada?
10. ¿Cuáles son los requisitos que debe tener un contador público para ejercer una auditoría forense?
11. ¿Qué tipos de capacitaciones deben recibir los contadores públicos que desean ejercer encargos en materia forense?

12. En su opinión ¿Cuáles son las áreas deficientes en el perfil de un auditor principiante en los casos de defraudación del Estado?
13. De acuerdo a su criterio mencione algunas prácticas que el profesional puede implementar para el fortalecimiento de su perfil.
14. ¿Considera que el avance que la auditoría forense tenga en los próximos años influirá en aumentar el grado de complejidad en las competencias y preparación que el profesional deba poseer en su perfil como auditor forense?

ANEXO 2: *análisis e interpretación de datos procesados.*

PREGUNTA Y RESPUESTA	ANÁLISIS
<p>1. ¿Considera que los profesionales en contaduría pública que se desempeñen como auditores forenses deben de cumplir con un perfil específico para realizar este tipo de trabajos?</p> <p>R// Creo que sí. Hay aspectos que el auditor forense debe enfrentar que deben ser fomentados más en su formación profesional.</p>	<p>Si bien el perfil del contador público, que ejerza la función de auditor forense, se consolida en el desarrollo de su labor profesional es importante fomentar ciertos aspectos fundamentales desde la etapa formativa de dicho profesional.</p>
<p>2. ¿Cuáles considera que son las competencias académicas que debe poseer el contador público dentro de su perfil como auditor forense en los casos de defraudación del Estado?</p> <p>R// Como todo contador, la formación profesional pero especialmente elevar aún más el nivel de escepticismo en la ejecución del trabajo.</p>	<p>El perfil de un profesional competente, en el área de auditoría forense, debe abarcar la formación académica apropiada así como el conocimiento técnico necesario para desempeñarse en este tipo de trabajo, pero, también debe de tener un criterio profesional definido en el desarrollo de su labor.</p>
<p>3. Según su opinión, ¿Considera que la experiencia en el área es el factor principal en la formación del perfil de un auditor forense?</p> <p>R// Si</p>	<p>Al tratarse de un área especializada de la profesión contable, el auditor forense debe poseer la suficiente experiencia profesional dentro de su perfil, que le permitan conocer de qué manera realizara su trabajo.</p>
<p>4. Según su opinión, ¿Cuáles son los valores éticos y morales con los que debe de contar el profesional al ejercer como auditor forense?</p> <p>R// Integridad</p>	<p>La profesión contable cuenta con ciertos marcos normativos que regulan los valores que el auditor debe de aplicar en el desarrollo de su labor, como por ejemplo el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, si bien esta normativa establece todos los principios éticos fundamentales que un profesional debe cumplir, de entre ellos toma un papel relevante la integridad, por</p>

PREGUNTA Y RESPUESTA	ANÁLISIS
	considerarse fundamental y de donde parten todas las demás
<p>5. En su opinión ¿Considera que la normativa técnica y legal aplicable a este tipo de trabajos debe ser más específica con respecto al perfil detallado del profesional en Contaduría Pública? R// SI</p>	<p>Si bien dentro de la normativa técnica así se define las cualidades que el profesional debe contar, así como en la normativa legal establecer ciertos requisitos que los contadores deben cumplir, en ciertos casos no se especifica cuáles tienen que ser las aptitudes y actitudes con las que un auditor forense debe integrar en su perfil profesional.</p>
<p>6. ¿Considera relevante que el profesional cuente con ciertas habilidades emocionales y aptitudes psicológicas al ejercer la auditoría forense? R// SI</p>	<p>Dentro de la formación profesional del contador se enfatiza en la preparación académica, pero se deja de lado una parte importante como lo es contar con ciertas habilidades emocionales que el profesional requiere desarrollar para apoyarlo en el desarrollo de su trabajo.</p>
<p>7. ¿Cree usted que existen características de abogacía e investigación que debe de cumplir un auditor forense? R// SI</p>	<p>Al tratarse de un área estrechamente relacionada con el campo judicial, el auditor forense debe de poseer sólidos conocimientos en la legislación aplicable en los trabajos que se desarrolle, así como poseer conocimientos sobre los procedimientos judiciales, alcances y limitaciones legales en su trabajo, actuar de acuerdo a lo establecido en las leyes para cada proceso, entre otros aspectos.</p>
<p>8. ¿Cree usted que la independencia y confidencialidad es un factor determinante en la formación del perfil del profesional contable? R// Definitivamente</p>	<p>La formación del profesional se define por su conocimiento y la forma de como aborda su trabajo, para trabajos de auditoría forense la independencia y confidencialidad cobra una relevancia más notoria que en otro tipo de encargos de auditoría</p>
<p>9. ¿Cuál o cuáles considera que son las áreas que debe prepararse el profesional que se desempeñe como auditor forense dentro de su formación académica y la educación continuada</p>	<p>El contador que busque desempeñarse como auditor forense debe de formarse íntegramente en diversas áreas, por la coyuntura actual y la cantidad considerable de casos que se están presentando es indispensable que áreas como prevención y detección de lavado de activos, así como</p>

PREGUNTA Y RESPUESTA	ANÁLISIS
<p>R// Creo que se debe profundizar en lavado de dinero y en conocer los diferentes modelos descubiertos a través de la historia de fraudes empresariales y estatales.</p>	<p>detección de otro tipo de fraudes, se encuentren dentro de la formación de un auditor forense en la actualidad.</p>
<p>10. ¿Cuáles son los requisitos que debe tener un contador público para ejercer una auditoría forense?</p> <p>R// Experiencia profesional.</p>	<p>Si bien la ley reguladora Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría establece los requisitos legales que un profesional debe cumplir para desempeñarse como auditor, en el caso de la auditoría forense se recomienda que debe hacerse énfasis en que se cuente con la experiencia profesional necesaria para poder desempeñarse en este tipo de trabajos.</p>
<p>11. ¿Qué tipos de capacitaciones deben recibir los contadores públicos que desean ejercer encargos en materia forense?</p> <p>R// Lavado de Dinero y Técnicas de Investigación.</p>	<p>La formación continua del profesional debe abarcar una diversidad de campos que se encuentren acorde a la evolución y la necesidad de la profesión, actualmente se debe prestar atención particular a la capacitación relacionada con el lavado de dinero, así como profundizar en diversas técnicas de investigación que apoyen al profesional en el desarrollo de su trabajo.</p>
<p>12. En su opinión ¿Cuáles son las áreas deficientes en el perfil de un auditor principiante en los casos de defraudación del Estado?</p> <p>R// La falta de conocimiento de la normativa gubernamental</p>	<p>La auditoría forense de los casos de defraudación del estado por su misma naturaleza particular y especializada cuenta con ciertas áreas que los profesionales que inician o busquen desenvolverse en ella cuenta con áreas que no se les presenta la debida atención en la formación profesional, una de las principales es el conocimiento de la diversa normativa gubernamental aplicable atendiendo a cada caso en particular.</p>
<p>13. De acuerdo a su criterio mencione algunas prácticas que el profesional puede implementar para el fortalecimiento de su perfil.</p>	<p>La formación de un perfil competente del profesional en auditoría forense, es un proceso continuo de educación, adquisición y desarrollo de nuevas habilidades y aptitudes que aporten a las</p>

PREGUNTA Y RESPUESTA	ANÁLISIS
<p>R// La educación continua y la afiliación a entes especializados en auditoría forense</p>	<p>competencias con las que cuentan el profesional, de entre las recomendaciones que se pueden dar para el adecuado desarrollo del perfil del auditor forense se encuentran énfasis en la educación continua y la afiliación a gremiales o instituciones especializadas en el área de auditoría forense a fin de mantenerse actualizados en los conocimientos y avances que se presentan en la auditoría forense</p>
<p>14. ¿Considera que el avance que la auditoría forense tenga en los próximos años influirá en aumentar el grado de complejidad en las competencias y preparación que el profesional deba poseer en su perfil como auditor forense?</p> <p>R// Si, definitivamente si</p>	<p>Debido al aumento de casos de corrupción, evasión fiscal, lavado de activos entre otros, que se han presentado en los últimos tiempos a la par del grado de avance en la complejidad de los mecanismos utilizados para cometer dichos delitos ha obligado a que la auditoría forense tenga un avance significativo a un ritmo considerablemente rápido, por tal motivo y a expectativas de que este tipo de trabajo tenga un aumento en el futuro es necesario que el contador público en su papel de auditor forense cuenta con todas las cualidades que el mercado y su entorno demanden de acuerdo a la necesidad actual, abarcando áreas tan diversas como lo pueden ser informática, redes de flujo de efectivo, esquemas de fraude entre otros</p>