

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



“CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL EN EL PROCESO DE RECOLECCIÓN DE EVIDENCIA EN PERITAJE CONTABLE EN LOS PROCESOS DE APROPIACIÓN DE CUOTAS PATRONALES”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORIA FORENSE PRESENTADO POR:

María Esperanza Arévalo Cartagena

Gabriel Ernesto Bonilla Hernández

María Fernanda Martínez Vásquez

PARA OPTAR EL GRADO DE:
LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

MAYO, 2022

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Vicerector	: Ing. Juan Rosa Quintanilla
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 Seminario de Graduación	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Seminario de Proceso de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Jurado Examinador	: Lic. Carlos Ernesto Ramírez : Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla : Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por iluminar mi camino y darme la sabiduría y perseverancia para culminar esta etapa de mi carrera profesional. A mi madre Milagro del Carmen Cartagena por su apoyo incondicional en todo momento y por los valores y principios que me han inculcado. A todos los docentes que estuvieron en el proceso forjando mi camino profesional compartiendo sus conocimientos y consejos, a nuestro asesor de tesis por su orientación, tiempo y la confianza para desarrollar este trabajo. A mis compañeros de especialidad y a todas las personas que hicieron posible que este trabajo se realice con éxito.

Maria Esperanza Arevalo

En primer lugar, agradecer a mi familia quienes me han apoyado a lo largo de mi carrera universitaria, a mis compañeras de equipo que han sido fundamentales en la realización de este trabajo, y agradezco a nuestro asesor que ha sido muy determinante y nos ha brindado todo su apoyo y conocimiento desde el inicio de esta especialización.

Gabriel Ernesto Bonilla

Agradezco a mi mamá, Iveth Martínez, porque ella ha sido mi ejemplo de fortaleza, esfuerzo y dedicación, porque gracias a ella aprendí a trabajar duro por alcanzar mis sueños y soy la persona que soy ahora. A mis educadores y licenciados que compartieron sus conocimientos para formarme y enriquecerme en criterio. A mis compañeros de equipo porque pusieron todo su esfuerzo a lo largo de todos estos años para llegar a este momento y dejaron lo mejor de ellos en el desarrollo de este documento. A mis amigos que son mi sistema de apoyo que desde el primer día creyeron en mí, no me dejaron rendirme, me impulsaron a seguir y me ayudaron con sus palabras alentadoras y sus conocimientos. Y a nuestro asesor, por supuesto, por habernos brindado su ayuda, comprensión y conocimientos en el desarrollo de este trabajo.

María Fernanda Martínez

ÍNDICE

CONTENIDO	Nº DE
PÁG.	
INTRODUCCIÓN	i
RESUMEN EJECUTIVO	ii
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2. GENERALIDADES DE LOS PERITAJES CONTABLES	3
1.2.1. Antecedentes de los peritajes contables	3
1.2.2. Cuidado y diligencia profesional durante el encargo	7
1.2.3. Cuotas laborales	9
1.3. PROCESO DE RECOLECCIÓN DE EVIDENCIA	10
1.3.1. Evidencia en los peritajes contables	11
1.3.2. Cuidado y diligencia profesional	12
1.4. PRINCIPALES DEFINICIONES	14
1.5. MARCO TÉCNICO Y LEGAL	15
1.5.1. Normativa técnica aplicable	15
1.5.2. Ley de Impuesto sobre la Renta	26
1.5.3. Código Procesal Penal	26
1.5.4. Código Penal	27
1.5.5. Ley del Seguro Social	28
1.5.6. Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social	28
1.5.7. Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones	29
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	31
2.1. ENFOQUE Y TIPO LA INVESTIGACIÓN	31
2.1.1. Enfoque de la investigación	31
2.1.2. Tipo de investigación.	31

2.2. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	31
2.2.1. Delimitación temporal	31
2.2.2. Delimitación espacial o geográfica	32
2.3. SUJETO OBJETO DE ESTUDIO	32
2.3.1. Unidad de análisis	32
2.3.2. Población y marco muestral	32
2.3.3. Variables e indicadores	33
2.4. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS POR UTILIZAR EN LA INVESTIGACIÓN	34
2.4.1. Técnicas de recolección de datos	34
2.5. PROCESAMIENTO E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	35
2.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	36
2.7. DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	37
CAPÍTULO III. PROPUESTA DE GUÍA DE ORIENTACIÓN SOBRE PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOLECCIÓN DE EVIDENCIA EN UN PERITAJE CONTABLE EN PROCESOS DE APROPIACIÓN DE CUOTAS LABORALES.	44
3.1. PLANTEAMIENTO.	44
3.2. ESQUEMA DE LA GUÍA.	45
3.3. GUÍA DE ORIENTACIÓN	46
A. OBJETIVO	47
B. ALCANCE	48
C. PROCESO GENERAL DE APORTACIONES LABORALES	51
D. PROCESO DE UN PERITAJE CONTABLE SOBRE APROPIACIÓN DE CUOTAS LABORALES	54
E. CONOCIMIENTO DEL CASO	59
i. Recolección de información	59
ii. Procedimientos para realizar con la información obtenida	60

F.	MANEJO DE LA DOCUMENTACIÓN	61
i.	Técnicas aplicables	62
ii.	Proceso de obtención de evidencia	64
iii.	Documentos de evidencia	67
G.	USO DE LA EVIDENCIA EN EL INFORME PERICIAL	71
i.	Evidencia comprensible.	71
ii.	Evidencia confiable.	72
iii.	Criterios Normativos	72
	CONCLUSIONES	76
	RECOMENDACIONES	77
	BIBLIOGRAFÍA	78
	ANEXOS	80

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1:	Descripción general del código Internacional de ética de la contabilidad	21
Figura 2:	Consideraciones de la Norma de Educación Continuada	25
Figura 3:	Esquema general de la guía propuesta por el equipo de trabajo	45
Figura 4:	Diseño del proceso de un Encargo de Aseguramiento	55
Figura 5:	Proceso de peritaje contable relacionado a la apropiación de cuotas aborales	56
Figura 6:	Factores para la selección de los métodos y técnicas para el manejo de la documentación en un proceso de peritaje contable.	64
Figura 7:	Flujo de proceso de cadena de custodia para documentos	65

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1:	Aspectos importantes para considerar de la NIEA-3000	18
Tabla 2:	Operacionalización de las variables	33
Tabla 3:	Cronograma de actividades	36
Tabla 4:	Matriz de conceptos aplicables a la propuesta	48

Tabla 5: Elementos clave de la denuncia interpuesta.	60
Tabla 6: Verificación de los puntos de pericia	61
Tabla 7: Aplicación de métodos para recolección de evidencia	63
Tabla 8: Evaluación de riesgo durante el proceso de recolección de evidencia en Custodia	66
Tabla 9: Inventario de documentos en custodia	67
Tabla 10: Control de la información.	69
Tabla 11: Controles para la política de seguridad de los documentos dentro de la firma	70

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Carta de independencia por asignación	
Anexo 2: Informe de peritaje contable independiente	
Anexo 3: Guía de preguntas de entrevista dirigida a Auditor de la Unidad de Auditoría Interna del ISSS.	
Anexo 4: Matriz de análisis entrevista a Auditor de la Unidad de Auditoría Interna del ISSS.	

INTRODUCCIÓN

Cuando se mencionan los juicios o audiencias inmediatamente, se asume que los involucrados son el acusado, persona que ha realizado un ilícito, los abogados de parte del acusado y los abogados de la parte demandante o en su defecto la fiscalía, el jurado y como máxima autoridad el juez, en ningún momento se cruza por la mente el hecho de que un profesional de la contabilidad puede estar involucrado en la audiencia como un observador independiente de las partes.

En la actualidad los profesionales de la contabilidad pueden desenvolverse en el ámbito legal especializándose en el área de peritaje, si bien es cierto esta especialidad es relativamente nueva, presenta un papel de importancia en casos judiciales, pues los peritajes contables buscan obtener evidencia concreta sobre los hechos ocurridos en periodos de tiempo específicos que faciliten en la medida de lo posible al juez, llegar a una decisión final sobre un caso.

El peritaje contable es realizado en base a la normativa técnica relacionada a los encargos de aseguramiento, en ella se definen todos los lineamientos a desarrollar al ser nombrado por un juez como perito accidental. Dentro de estos se le refiere al perito a normativa relacionada a la ética bajo la cual los profesionales de la contabilidad ejercen sus encargos, además de la normativa legal aplicable según sea el caso. Sin embargo, se sabe que no existen lineamientos que detallen con precisión los procedimientos como lo es el cuidado y diligencia profesional y, en consecuencia, en la práctica cada profesional realiza sus procesos de acuerdo con su interpretación.

Por consiguiente, en el desarrollo del presente se pretende ahondar sobre esta área de peritajes aplicados a un ilícito específico, y brindar una guía que pueda

estandarizar aquellos procesos relacionados a la diligencia y cuidado profesional en el desarrollo de un peritaje contable

RESUMEN EJECUTIVO

El cuidado y la diligencia profesional en los peritajes contables, parte de la necesidad de conocer como el profesional recolecta y documenta la evidencia de acuerdo con los requerimientos normativos, legales y lineamientos requeridos por el juez.

El peritaje contable contribuye a verificar la existencia de prácticas corruptas, tomando en cuenta que en los procesos judiciales laborales se utilizan todas las normas laborales vigentes; es por ello que el apoyo de un órgano de auxilio judicial, como es el Perito Contable; produce seguridad en el juez en el momento de tomar una decisión final en la sentencia.

Para la realización del peritaje contable el Juez establece los puntos específicos a tratar en la investigación, en cumplimiento al requerimiento del Juez se cuenta con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000, la cual instituye principios fundamentales y procedimientos esenciales que brindan lineamientos a los profesionales en el desarrollo del encargo, sin embargo, no detalla la forma en la que el profesional deberá aplicar el cuidado y diligencia profesional en el proceso de recolección de evidencia en todas las etapas del encargo; para ello es necesario entonces tener una guía de aplicación que oriente al profesional en el proceso.

La importancia de recoger adecuadamente la prueba forense contable en la etapa preliminar de un proceso penal está determinada por la efectividad de los mecanismos de recolección de las pruebas del auditor forense, es por ello, que el objetivo del trabajo es desarrollar una guía de orientación sobre los procedimientos

para la recolección de evidencia en un peritaje contable en procesos de apropiación de cuotas laborales, aplicando la normativa técnica y legal vigente.

Por lo tanto, La investigación se realizará con un enfoque inductivo; dicho enfoque permitirá la comprensión de conocimiento monográfico en el que se incluyen tesis, libros, normativa técnica y legal que serán sintetizados en los siguientes apartados de este documento con el fin de evidencia el cumplimiento del debido cuidado y diligencia profesional con relación a la recolección de evidencia en peritajes contables; dando lugar a que el profesional ejerciente de la contaduría pública comprenda la necesidad de perfeccionar todas las acciones comprendidas en el proceso pericial en cuanto a la calidad y cumplimiento normativo, las implicaciones que conlleva no tener un conocimiento adecuado del proceso de recolección de evidencia y cómo puede impactar de forma negativa en el profesional.

En consecuencia, “la guía de orientación sobre los procedimientos para la recolección de evidencia en un peritaje contable en procesos de apropiación de cuotas laborales”, servirá como herramienta para orientar al profesional de la contabilidad en los procedimientos de recolección de evidencia suficiente y adecuada, amplia y competente cuando este se encuentre ejerciendo como perito contable en el caso antes mencionado.

Como resultado de la presente investigación, la evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente, de ello puede inferirse la importancia de establecer procesos a ejecutar por el profesional que cumplan con un estricto cuidado y diligencia profesional para salvaguardarse ante implicaciones legales y reputacionales

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde hace algunos años en El Salvador se viene aplicando el término “Peritaje contable”, en donde un profesional de la contabilidad y particularmente de la auditoría, se vuelve el experto que auxilia a quienes requieren su intervención para argumentar hechos tales como actividades fraudulentas o ilícitos, ya sea en las áreas financieras, administrativas, fiscales, mercantiles y en otras, donde las partes que intervienen, requieren la participación de un Contador Público capaz de aportar elementos de prueba en un proceso judicial o extrajudicial.

Los profesionales de la contabilidad especialistas en peritajes contables, han sido una pieza fundamental en casos como fraudes financieros y fiscales, delitos que están tipificados en el Código Penal; entre ellos el delito de apropiación o retención de cuotas laborales, que durante los últimos años incrementaron denuncias; de acuerdo a la Unidad de Acceso a la Información pública en solicitud N.º 108-UAIP-FGR “Durante los años 2017 y 2018 se registran los más altos incrementos en el delito, casos en proceso inicial, de instrucción o de sentencia de aproximadamente 1,444 y 2,000 respectivamente” (P.8).

Casos entre los cuales se puede mencionar la condena de Reynaldo Vásquez, expresidente de la FESFUT por el delito apropiación de cuotas laborales en mayo de 2017, sentenciado a ocho años de cárcel y a pagar \$400,489.99 por retener cerca de \$193,000 en cuotas laborales de 204 empleado (Jorge, B. y Benjamín, L,2021).

La legislación penal prevé la libertad probatoria siempre y cuando la misma este revestida de legalidad y pertinencia, en ese contexto el Código Penal retoma la necesidad de acudir a un experto que pueda obtener y llevar un elemento de prueba al juez o tribunal de los hechos y circunstancias objeto del juicio, como lo establece los artículos 74 al 76. En casos de disputas de aspectos financieros, fiscales, mercantiles y civiles, el juez o las partes, pueden requerir o proponer del nombramiento de peritos contables para la validación de hechos, para la determinación de responsabilidades o para la cuantificación de daños.

Como normativa local, en el año 2018 se publicó en el diario oficial la Norma para Realizar Peritajes Contables en El Salvador, misma que quedo sin efecto en septiembre de 2019 para ser analizada y mejorar su contenido metodológico, actualmente la normativa de referencia para realizar peritajes contables es la NIEA 3000; partiendo de ese hecho el profesional de la contabilidad no posee una norma local que se ajuste a los requerimientos de las leyes nacionales, es por ello que, además de la experiencia y conocimiento en a la materia del encargo, es necesario que conozca los procedimientos para recolectar la evidencia del compromiso con diligencia y cuidado profesional para no concluir sobre bases equivocadas por falta de procedimientos definidos.

Partiendo de la necesidad de tener una base de lineamientos local, se puede citar las inconsistencias del informe rendido en el caso del proceso contra dos imputados por el delito de apropiación de retención de cuotas laborales, a 41 trabajadores de la empresa Mobilex, S.A. de C.V. y 58 trabajadores de Mobilia, S.A. caso llevado a vista publica el 15 de noviembre de 2017, según sentencia 208/2017; en este caso se objeta que el informe rendido por ambos peritos adolece de

inconsistencias, no habiéndose cotejado la información contenida en páginas web de las AFP e ISSS con los registros contables de las sociedades mercantiles involucradas; dicha solicitud lo formulo la parte fiscal en los puntos de pericia. Como profesionales es necesario conocer lineamientos en procesos como el citado anteriormente, en este punto parte la necesidad de conocer como el profesional recolecta y documenta la evidencia de acuerdo con los requerimientos normativos, legales y acatando la solicitud del juez.

¿Qué aspectos debe tomar en cuenta el profesional para cumplir con el cuidado y diligencia profesional al recolectar evidencia en un peritaje contable en proceso de apropiación de cuotas laborales?

1.2. GENERALIDADES DE LOS PERITAJES CONTABLES

1.2.1. Antecedentes de los peritajes contables

El peritaje contable históricamente ha sido reconocido como parte del derecho moderno debido a que su aparición se debe a la relación e interacción económica de los seres humanos, por lo tanto, en la actualidad la pericia contable no solo se aplica en el derecho penal sino también en todas las ramas del derecho.

En 1985 es fundada la Comisión Treadway de los Estados Unidos también conocida como la Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos, la cual impulso el actuar frente a fraudes administrativos y revelaciones financieras engañosas, por lo que el día de hoy existen las Normas Internacionales las cuales abordan problemáticas de fraude, errores y demás. Cabe mencionar que en 1996 la Junta de Normas de Auditoria emitió una guía para los auditores en donde se requería

la evaluación explícita del riesgo de errores en los encargos de auditoría debido a fraudes.

Así mismo en 1998 internacionalmente surge la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE) por sus siglas en inglés, siendo esta la principal organización antifraude en el mundo que agrupa a especialistas e investigadores, consultores y demás.

Actualmente no existen muchas fuentes de investigación acerca de la formación que debe de completar un perito contable pues básicamente este se forma en base a conocimientos adquiridos en experiencias previas e investigaciones u orientaciones especializadas e impartidas por las gremiales competentes.

En El Salvador no existe una fecha específica en la que pueda asegurarse que se utilizó, en un juicio penal a solicitud de un juez, la ayuda de un experto en el área contable; sin embargo, existen procesos judiciales que marcan el comienzo de la pericia contable como un medio para llegar a una conclusión y por consiguiente a un veredicto objetivo basado en evidencias probatorias.

Tal es el caso de INSEPRO y FINSEPRO, el cual a mediados de los años 90's dio a conocer el fraude de miles de millones de colones, realizado por las instituciones financieras antes mencionadas, este consistió en que dichas instituciones captaban sus fondos del público y al mismo tiempo otorgaban préstamos sujetos a tasas de interés por sobre la tasa de mercado establecida, haciendo el fraude evidente al momento en que sus afiliados deseaban retirar fondos, pues no eran atendidas sus solicitudes, lo que llevó a las autoridades a abrir una investigación.

Así mismo y durante los siguientes años se dieron a conocer una serie de delitos relacionados a la defraudación, tanto en el sector privado, como en instituciones

gubernamentales; como el mencionado caso del Instituto Salvadoreño del Seguro Social el cual se desarrolló bajo la evidencia de que el director de la institución adquiriría seguros de vida de forma fraudulenta y adjudicaba medicamentos. El caso de fraude realizado por en aquel entonces, director de la Asociación Nacional de Alcantarillados y Acueductos por desfalco multimillonario a la institución y manipulación de licitaciones, así como de contratos que se realizaban en la institución.

Estos acontecimientos sumados a otros conocidos durante la década de los noventa principios de los dos mil, no solo marcaron el inicio de la pericia contable en El Salvador, sino que hicieron necesaria la ayuda de expertos en materia, que anteriormente solo eran llamados cuando el juez lo consideraba estrictamente necesario, para poder obtener una opinión imparcial, otorgada por un tercero, sobre las evidencias que se presentaban en las distintas investigaciones.

Ahora bien, como medida regulatoria el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), encargado de regular cualquier actividad realizada por el profesional de la contaduría y auditoría emite en el año dos mil la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, de acuerdo al Decreto 828, publicado en el Diario Oficial No. 42 del 26 de febrero, entrando en vigencia el día primero de abril del mismo año y rige el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública.

Siendo también adoptadas, las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000) y cualquiera de las actualizaciones que llegasen a ser dictadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) en la Resolución 193 del treinta de agosto de dos mil diez y nueve,

dada la necesidad de actualizar la normativa y normar de forma apropiada aquellos encargos de aseguramiento distinto de revisiones de información financiera histórica.

El conocer las causas que llevaron a la sociedad salvadoreña a optar por la ayuda de expertos contables durante el desarrollo de procesos penales, da a conocer el panorama por el cual en la actualidad la pericia contable es uno de los instrumentos, muchas veces, indispensables dentro de un juicio, ya que, en base a las conclusiones a las que se llegue, puede determinarse una sentencia.

Por esta razón, es de vital importancia que los profesionales de la contabilidad dedicados a esta área cuenten con las habilidades, el cuidado y la diligencia al momento de ser convocados a realizar un encargo de peritajes, pues al aceptar el mismo deberán cumplir no solo con los lineamientos para realizar el encargo sino que deberán elegir el personal que los acompañara en el proceso y en base a los conocimientos del cliente será necesario establecer que procedimientos de revisión de pruebas se realizaran que sean de utilidad para que finalmente puedan entregarse las conclusiones a los interesados.

Cabe destacar que, la normativa vigente aprobada por entes reguladores de la profesión, establecen no solo los lineamientos a seguir durante el desarrollo de un encargo de atestiguamiento, sino también la metodología y el comportamiento de los involucrados al momento de diseñar e implementar los procedimientos necesarios para que el encargado pueda emitir sus conclusiones.

1.2.2. Cuidado y diligencia profesional durante el encargo

El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC) incluye la competencia y diligencia profesionales como uno de los principios fundamentales a los que debe dar cumplimiento obligatorio cualquier profesional de la contabilidad y auditoría.

Siendo la competencia profesional el desarrollo profesional continuo, es decir, el conocimiento de los desarrollos técnicos que debe poseer para poder aplicarlos tanto a nivel profesional como empresarial en el desarrollo de sus encargos, asegurando el mejor de los desempeños en sus actividades. Y la diligencia profesional estará comprendida por la responsabilidad de actuar del profesional de acuerdo con los requerimientos que, ya sea, la tarea o encargo lo ameriten, esto sin importar el tipo de encargo que se esté llevando a cabo.

Cualquier profesional de la contaduría pública en el área de la auditoría ejerce el cuidado y diligencia profesional desde el momento que acepta el encargo, después de una cuidadosa evaluación sobre el posible cliente, sopesando toda clase de factores que pueden influir en el desarrollo de este, considerando los lineamientos de ética aplicables y vigentes dentro del territorio en el que ejerce.

Durante todo el proceso de auditoría aplicando las normas correspondientes al momento de evaluar los riesgos y en base a estos establecer los procedimientos a realizar, al momento de comunicarse con el cliente ya sea para solicitar la información que será de ayuda para el desarrollo de la auditoría, así como para informar las observaciones que han sido encontradas después de realizar los procedimientos de auditoría establecidos.

Finalizando con la emisión de la opinión sobre la razonabilidad de las cifras financieras y/o cumplimiento de obligaciones que el cliente posee para con terceros, en donde el profesional de la contabilidad tendrá que basarse en la evidencia recolectada en los procesos de auditoría realizados, teniendo siempre documentación que soporte tanto las observaciones como la opinión emitida al finalizar el proceso.

Ahora bien, al ser convocado para realizar un peritaje contable el profesional de la contaduría debe ejercer el cuidado y diligencia profesional como todos, desde el momento en el que acepta o por algún motivo declina la oferta, en la selección del equipo que lo acompañara en el encargo, en el desarrollo del peritaje y al momento de exponer las observaciones y emitir una conclusión sobre el área solicitada para su evaluación.

Si bien es cierto, el proceso es el mismo el profesional de la contabilidad en un peritaje contable necesita tener en cuenta sus limitaciones en cuando al desarrollo de este, ya que, es convocado para una tarea específica y de no poseer las habilidades necesarias en el momento debe ser capaz de solicitar al juez la ayuda de un tercero experto en la materia, es ahí donde también aplica la diligencia profesional pues no puede concluir sobre situaciones y eventos que no corresponden a su área.

Por lo tanto, el cuidado y diligencia profesional debe encontrarse presente en el día a día del profesional de la contaduría, es decir en las decisiones que sean tomadas en todo momento por el mismo ya sea en el desarrollo de un encargo del área financiera o peritaje, así como en su forma de actuar ante el cliente.

1.2.3. Cuotas laborales

Es de conocimiento general que toda persona que se encuentre bajo la subordinación de un patrono deberá contar con prestaciones laborales, siendo estas seguro social para velar por su salud y estar afiliado a alguna institución que vele por su bienestar a largo plazo como lo son las casas pertenecientes al fondo de pensiones.

Ahora bien, como funcionan esas prestaciones laborales, básicamente las prestaciones que todos los empleados reciben son calculadas de acuerdo con los porcentajes establecidos por las entidades competentes, es decir el Instituto Salvadoreño del Seguro Social y las entidades pertenecientes al Sistema de Ahorro de Pensiones. Los responsables de realizar los cálculos antes mencionados es el patrono, quien calculará tanto los porcentajes laborales como patronales y tendrá la obligación de remitirlos y cancelarlos a las entidades antes mencionadas, con el fin de establecer un fondo que, como fue mencionado anteriormente, servirá para prestaciones de la persona que labora para este.

Cabe mencionar que existen ocasiones en las que el patrono, no reporta ni cancela las retenciones realizadas a sus empleados, es decir no cumple con la obligación establecida por las entidades competentes por lo que se considera una apropiación la cual se encuentra penada en el territorio salvadoreño. Pero como es posible establecer si un patrono no ha cumplido con su obligación; pues toda entidad legalmente constituida e inscrita deberá llevar en su contabilidad los pagos y provisiones que se realizan relacionadas al tema, por lo que al haber una auditoria será posible evidenciar si en realidad se está cumpliendo con la obligación antes mencionada.

Es en ese momento cuando los profesionales de la contabilidad mediante procesos de auditoría, de acuerdo con la normativa técnica y legal pueden establecer, aplicando el principio del debido cuidado y diligencia profesional, el cumplimiento de obligaciones laborales y por medio de una carta de gerencia, exponer la situación a la administración de la entidad.

1.3. PROCESO DE RECOLECCIÓN DE EVIDENCIA

Es válido realizar como primer cuestionamiento, ¿Qué es la evidencia?, en pocas palabras, y a nivel general, la evidencia es la información que sirve de soporte en una acusación, son todos aquellos datos y pruebas que respaldan una opinión. El segundo punto va enfocado principalmente ¿en dónde es empleada la evidencia?, simple es utilizada en el día a día, cuando una persona en una conversación cuenta con la información suficiente para respaldar una opinión; en el ámbito judicial se emplea constantemente esta palabra, el hecho de que una acusación se base en un cumulo de pruebas llamadas evidencias hace referencia al poder que esta información puede tener en un entorno jurídico.

Está claro que la palabra evidencia conlleva una investigación minuciosa y puede ser aplicada en muchos ámbitos, pero si el enfoque se dirige al ámbito económico, principalmente en la contabilidad, esta palabra cargada de pruebas deja de ser tan literal. En contabilidad la evidencia es utilizada por los profesionales cuando realizan un asiento contable basándose en la documentación de transacciones que la compañía realiza o en su defecto proporcionada por la administración, llamándose documentos aquellos contratos celebrados ente la compañía y un tercero, facturas, créditos fiscales, notas de crédito y de abono, entre otras.

La normativa técnica aplicada, en otra rama de la economía y la contabilidad como lo es la auditoria, establece las bases y los procedimientos que deben realizarse para recolectar toda la información relevante que servirá como evidencia en la cual se basará su opinión. Ahora bien, ¿en dónde queda esa evidencia?, pues cabe mencionar que toda evidencia queda plasmada en los papeles de trabajo en los que se desarrollan los procedimientos realizados para procesar la información recibida, porque si bien es cierto, esta es preparada en base a normas técnicas vigentes, el propósito de una auditoria es observar, indagar y por supuesto revisar si la información es congruente con la normativa y en base a esa congruencia emitir una opinión sobre las cifras financieras de una entidad.

1.3.1. Evidencia en los peritajes contables

Ahora que es de conocimiento que se puede utilizar la evidencia en cualquier ámbito, los peritajes, manteniendo el enfoque en el área contable, también cuentan con su normativa técnica y en esta se detalla la forma en que debe abordarse la información que está a punto de ser procesada. Los procesos son muy parecidos a los de una auditoria, se debe emplear, incluso, mucho más cuidado en la solicitud de la información y en el procesamiento de esta.

Durante el desarrollo de un peritaje contable se obtendrá la evidencia necesaria, para poder concluir sobre un tema en específico, en la medida en que sean aplicadas diversas técnicas como lo son el rastreo, el análisis, la inspección, la conciliación y comparación de información. Después de haber utilizado las técnicas antes descritas el perito comprobará mediante exámenes las pruebas recolectadas, es decir que validará si la evidencia posee el impacto y la exactitud deseada para probar o botar un punto de pericia; como comprobará esto, pues investigando el entorno de las pruebas,

la coyuntura en general que influyó en la información y que por consiguiente la convirtió en una prueba de peso.

Como fue mencionado, el manejo de la información que se convertirá en evidencia requiere, en un peritaje contable, de cierto nivel de responsabilidad por parte del perito, es verdad que este no mantiene ningún contacto con el proveedor de la información, siendo este el acusado o el acusador, pero es el responsable de utilizar y emplear procesos que se adecuen al caso para el que ha sido llamado.

Durante el desarrollo de un peritaje contable, se ha analizado que la información puede volverse en evidencia de acuerdo a su importancia, sin embargo, puede darse el caso en que sea necesaria la aplicación de la cadena de custodia, en donde el perito por medio del juez solicitará elementos probatorios de carácter físico como evidencia, en esencia el elemento probatorio puede ser un documento en específico o un bien que sirva de complemento de la información, será obligación del perito custodiar dicho elemento y de ponerlo a disposición del juez si así lo solicitase.

1.3.2. Cuidado y diligencia profesional

El profesional de la contabilidad que sea llamado a formar parte en un peritaje contable deberá planificar sus actividades, para que con estas se abarquen todas las consideraciones necesarias al momento de ejecutar el encargo cuyo fin es recolectar toda la evidencia que servirán de base para emitir sus conclusiones que servirán de base ante un proceso judicial.

Es aquí cuando el perito pondrá en práctica el cuidado y diligencia para planificar el plan de trabajo, utilizando su juicio profesión, su expectativa de efectividad y eficiencia en los procedimientos que sea posible emplear enfocando su estrategia en:

- Lograr recopilar evidencias, es decir obtener suficiente material probatorio para ser analizado de acuerdo con la coyuntura bajo la que se desarrolla el peritaje, solicitando de ser necesario apoyo de expertos en la materia, que soporten los procedimientos a realizar o que interpreten leyes y normativa fuera del alcance de un profesional de la contabilidad.
- Haber establecido el proceso de la cadena de custodia de las evidencias físicas, garantizando con este proceso la veracidad de la información recolectada, realizando la incautación, embalaje y envío, asegurándose que este acto sea certificado por la autoridad competente para que la cadena de custodia tenga validez
- De toda aquella documentación e información que haya sido recolectada se realizará la evaluación y por consiguiente será clasificada como evidencia que fundamentaran las conclusiones a entregar al juez a cargo.
- Como último proceso, el perito en base a su experiencia, los procesos realizados y el conocimiento adquirido elaborará un informe pericial del trabajo de análisis e investigación de evidencia recolectada.

Por lo tanto, es posible concluir que la evidencia en el desarrollo de un peritaje contable, sea cual sea el tema o la problemática en la que se haya empleado, es la medula del mismo, sin evidencias los profesionales de la contabilidad no pueden emitir conclusiones, todo lo contrario, como profesionales éticos y regidos bajo un código que regula su comportamiento, si, en este caso, al perito no se le facilita la información y documentación que requiera no puede entregar conclusiones, pues no podrá fundamentar las mismas, por lo que es su deber recolectar y respaldar cualquier procedimiento diseñado y realizado.

1.4. PRINCIPALES DEFINICIONES

- **Perito**

“Es una persona que, dominando una materia, ciencia, oficio, o arte suele ser llamado para esclarecer unos hechos concretos.” (Lopez Cabia, 2016)

- **Perito contable**

“Contador público colegiado que puede ser llamado en un procedimiento administrativo, judicial o de arbitraje para contribuir a esclarecer los hechos.” (Lopez Cabia, 2016).

- **Apropiación indebida**

“Delito que comente quien hace suya una cosa que ha recibido con obligación de devolverla.” (Real Academia Española , 2021)

- **Defraudación**

La Real Academia Española define como “Acción y efecto de defraudar, especialmente en el pago de impuestos o contribuciones.” (Real Academia Española , 2021)

Así mismo la Enciclopedia Jurídica presenta los significados siguientes de la palabra defraudación:

- “En sentido amplio, esta voz comprende cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe” (Enciclopedia Juridica, 2020).

- “Delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos” (Enciclopedia Juridica, 2020).
- “Apropiación de cosas muebles, recibidas con la obligación de restituirlas.
- Cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro.” (Enciclopedia Juridica, 2020)

- **Cuotas laborales**

“Aportación que el empresario ha de realizar a la Seguridad Social por razón del contrato de trabajo celebrado por un empleado.” (Real Academia Española , 2021).

- **Diligencia profesional**

“Nivel de competencia y cuidado especiales que cabe razonablemente esperar del empresario o profesional en el desarrollo de su actividad y, en particular, en sus relaciones con los consumidores, acorde con las prácticas honradas del mercado o con el principio general de buena fe.” (Real Academia Española , 2021)

1.5. MARCO TÉCNICO Y LEGAL

1.5.1. Normativa técnica aplicable

La autoría forense y peritajes contables son realizados con enfoque de Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, conocida como NIEA 3000. Esta normativa junto a sus actualizaciones es dictada por los pronunciamientos emitidos por el consejo de normas internacionales, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en Ingles). Dicha normativa ha sido adoptada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) según

acuerdo publicado el 17 de septiembre de 1999, fecha desde la cual, representa para todos los profesionales de la contabilidad que ejercen en la rama de la auditoría en El Salvador, la base para la realización de auditorías distintas de las revisiones de información financiera histórica. aprueba la adopción de los cambios realizados por el IAASB a la normativa en mención en su versión en español 2018 (Resolución 462-2021 CVPCPA).

La referencia técnica que respalda los aspectos a considerar para el cuidado y diligencia profesional en recolección de evidencia de un perito contable, y tomando como base, que ésta se enmarca en lo que se denomina encargo de aseguramiento; cuando el profesional realiza este tipo trabajos, está obligado al estudio, análisis, aplicación y observación de la siguiente normativa:

a) Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000

La NIEA 3000 (Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica) desarrollada y aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) trata los encargos de aseguramiento y tiene como propósito establecer los principios básicos, los procedimientos esenciales y proveer guías a los contadores para la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera.

De acuerdo con esta normativa, existen dos tipos de aseguramiento que un profesional de la contaduría pública autorizado puede realizar, los cuales diferencia de la siguiente manera:

- 1 Encargo de seguridad razonable
- 2 Encargo de seguridad limitada

El encargo de seguridad razonable es aquel que tiene el propósito de reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, las cuales dependen principalmente de los términos a los cuales se sujetará la realización del trabajo de aseguramiento.

La reducción del nivel de riesgo a un “nivel aceptablemente bajo”, es base fundamental para que la conclusión por parte del profesional responsable sea expresada de forma positiva. Por su parte, el encargo de *seguridad limitada* tiene como objetivo primordial, la reducción del riesgo del encargo a un “nivel aceptable”, considerando siempre las circunstancias que dependerán de los términos que regirán la realización del encargo. La reducción del riesgo a un nivel aceptable propiciará la expresión de una conclusión de forma negativa por parte del profesional responsable.

En cada apartado que compone la normativa, describen los elementos básicos y principios fundamentales a considerar en la realización de este tipo de trabajos. La NIEA 3000 identifica una serie de aspectos lógicos y consecutivos como elementos primordiales a considerar desde el momento en el que el profesional acepta la responsabilidad del encargo, hasta emitir el informe de aseguramiento. La tabla Numero 1 enmarca puntos importantes de la norma que aseguren el logro de los objetivos del compromiso en la recolección de evidencia realizada con el debido cuidado y diligencia profesional, puesto que la mayor parte del trabajo del profesional ejerciente para alcanzar una conclusión consiste en la obtención y evaluación de evidencia.

Tabla 1:

Aspectos importantes para considerar de la NIEA 3000.

Flujo de trabajo de la NIEA	Párrafo de referencia	Criterio de análisis
Requerimiento de ética	NIEA 3000 P. 20	El profesional ejerciente cumplirá con la parte A Y B del código, el cual proporciona principios para identificar amenazas a la independencia y evaluar la importancia de dichas amenazas, asimismo para aplicar salvaguardas a dichas amenazas.
Aceptación y continuidad	NIEA 3000 P. 21-30	<ul style="list-style-type: none"> • Que la aceptación del encargo no interfiera con el cumplimiento de los requisitos de ética aplicables. • Competencia de los colaboradores • Confirmación que el profesional ejerciente y la parte contratante conocen y están de acuerdo con los términos del encargo.
Control de calidad	NIEA 3000 P. 31-36	El contador público debe implementar un control de calidad para proporcionar seguridad razonable de que los trabajos para atestiguar son apropiados en las circunstancias y que cumplen con los elementos relevantes establecidos en la NICC1.
Planificación y realización del encargo	NIEA 3000 P. 40-47	<p>Elaborar una estrategia global, con el objetivo de prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente, organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente, como puntos de énfasis relacionados a la evidencia están:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultados de las actividades de la aceptación del encargo <ul style="list-style-type: none"> • Evaluación de los riesgos del entorno y que la información de la materia subyacente objeto de análisis contenga errores materiales o se encuentre segada. • Naturaleza y extensión de la participación de un experto.
Hechos posteriores	NIEA 3000 P.A.142	El profesional ejerciente no tiene la obligación de aplicar este procedimiento; Sin embargo, si después de la fecha del informe, llega a conocimiento de este un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, es posible que el profesional deba discutir la cuestión con la

		parte o partes apropiadas o adoptar otras medidas según corresponda en las circunstancias.
Obtención de evidencia	NIEA 3000 P. 48-51, A108 y A147	<p>Evaluación del riesgo y conocimiento del objeto de análisis mediante procedimientos de inspección, observación, confirmaciones, recalcado y Re ejecución; tener en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Para el diseño y aplicación validar la relevancia y fiabilidad de la evidencia obtenida, evaluar modificaciones o adiciones a los procedimientos. • Al utilizar el trabajo de un experto evaluar lo adecuado del trabajo como evidencia. • Solicitar manifestaciones escritas y evaluar la fiabilidad • Evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia en función al riesgo que la información representa sobre la materia subyacente objeto de análisis y la relevancia y fiabilidad que representa para fundamentar las conclusiones.
Formación de la conclusión y preparación del informe	NIEA 3000 P. 64, 67-78 y A160	<p>Se concluye si la evidencia es suficiente y adecuada y se expresa claramente la conclusión del trabajo; que se basa sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales.</p> <p>Para la presentación del informe la NIEA no establece un formato estandarizado, sin embargo, el párrafo 64 de la Norma identifica los elementos básicos que debe incluir el informe;</p>
Documentación	NIEA 3000 P. 79-83	<p>Registros del razonamiento del profesional sobre todos los asuntos importantes que requieren en el ejercicio del juicio y las conclusiones respectó al trabajo realizado, que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Preparar oportunamente la documentación que proporcione evidencia suficiente y adecuada • Documentar como se trataron las incongruencias de cuestiones significativas relacionadas a la conclusión; si las hay. • Compilar en un archivo la evidencia y conservarla por el tiempo establecido. • Justificar las adiciones de información después de haber compilado el archivo final

Nota: El extracto se limita a puntos aplicables a la investigación de la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000. (IAASB). (2015).

**b) Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad
(CIEPC)**

La contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer las necesidades de la sociedad a través de la evaluación, medición, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de empresas o individuos. La ética profesional es una necesidad, un intangible que a través del tiempo y a nivel del ejercicio de las profesiones ha presentado diversas características comunes que constituyen un eje transversal de valores sobre los cuales se asienta la actuación de los profesionales y se apoya la confianza y el reconocimiento público (Nobrega, Fatima-2009).

En fecha 18 de marzo de 2021, el Consejo de Vigilancia para la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCA) emite resolución N° 462 mediante la cual acuerda, la adopción del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC), versión en español 2018 de IFAC, el cual por mandato de dicho Consejo es la base técnica que regulara el estatus de ética de los profesionales de la contaduría pública que ejercen en El Salvador. El documento emitido proporciona una descripción general del código (ver imagen 1), los rectángulos anaranjados representan la aplicación del código para encargos de aseguramiento.



Figura 1. Descripción general del código Internacional de ética de la contabilidad. (IFAC, 2018)

El Código requiere a los profesionales de la contabilidad ser independientes cuando llevan a cabo auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento. El marco conceptual se aplica de la misma forma para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la independencia, como a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

El flujo de trabajo de este código presenta cambios de la estructura de la navegación, el Código es más claro sobre cómo los profesionales de la Contabilidad deben debatir ante temas de ética relacionados a la independencia, incorpora una guía de aplicación por cada sección.

La Parte 1 proporciona un marco general con el objetivo de ayudar a identificar, evaluar y responder a las amenazas que atenta contra los principios fundamentales; y propone actuaciones y sugerencias a considerar e impone

obligaciones para la responsabilidad de actuar en interés público en un determinado conjunto de circunstancias

Los principios fundamentales que el Código de IFAC dispone para su cumplimiento y observación por parte de las profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de sus funciones, se identifican de la siguiente manera:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia y diligencia profesional
- Confidencialidad
- Comportamiento profesional

Las Parte 3 de la sección 300 a la 399 aplicable a los profesionales de la contabilidad en el ejercicio tanto si proporcionan servicios de aseguramiento como si no, incorpora una serie de escenarios para identificar amenazas, evaluarlas y establecer salvaguardas para hacer frente a dichas amenazas

La Parte 4B, independencia en encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y de revisión, comprende de la sección 900 a 999, aplicable a los profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando llevan a cabo encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y de revisión. El Código requiere que las firmas cumplan los principios fundamentales y sean independientes. Esta parte establece requerimientos específicos y guías de aplicación sobre el modo de aplicar el marco conceptual para mantener la independencia cuando se llevan a cabo dichos encargos.

Uno de los requisitos fundamentales que el profesional ejerciente debe cumplir como parte del debido cuidado y diligencia es documentar las conclusiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia; de igual manera esta parte requiere que las firmas cumplan con los requisitos fundamentales relacionados a:

- Honorarios
- Regalos e invitaciones
- Litigios en curso o amenazas de demanda
- Intereses financieros
- Préstamos y garantías
- Relaciones en el entorno empresarial, familiares y personales
- Prestación de servicios que no son de aseguramiento a clientes de encargo de aseguramiento distinto de lo encargos de auditoría de revisión.
- Entre otros.

c) Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC1)

Esta Norma denota el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad que proporcione seguridad razonable que deben emplear todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros, así como a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

El sistema de control de calidad debe comprender de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo el establecimiento y mantenimiento de dicho sistema y de los procedimientos necesarios, que proporcionen seguridad razonable para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas. El diseño de dichos

procedimientos y políticas deberán contener los siguientes requerimientos, los cuales a su vez han de funcionar como un sistema integrado:

- Responsabilidad de liderazgo de la calidad de la firma
- Requisitos éticos relevantes
- Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente, y de encargos específicos.
- Recursos humanos
- Realización de los encargos
- Seguimiento.

d) Norma de Educación Continuada (NEC) 2020

El profesional de la contaduría pública al aceptar brindar sus servicios debe tener el entrenamiento, capacidad, cuidado y diligencia para la realización de los encargos; de igual manera, las Normas Internacionales de Auditoría, establecen que el profesional ejerciente debe mantener los conocimientos y las habilidades profesionales al nivel que sean requeridos, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente con base a la legislación y las normativas técnicas.



Figura 2: Consideraciones de la Norma de Educación Continuada. CVPCPA (2018).

Por tal razón, el CVPCPA establece que el profesional ejerciente además de cumplir con la normativa internacional expuesta en los apartados anteriores debe cumplir con la Norma de Educación Continuada. Norma que fue adoptada en resolución 462-2021 del CVPCPA, con el objetivo de promover la actualización de conocimientos por medio de un plan de educación continua para auditores y contadores, mediante el cual se permita asegurar el nivel de cualificación profesional de los participantes, manteniendo presente la calidad de los servicios y la competencia profesional; para ello deberá cumplir cada año un mínimo de 40 horas de educación en las áreas o temáticas enmarcadas en la figura 2.

e) Aplicación de otras normativas

El Perito Contable, cuando a juicio profesional, su experiencia y manejo de las normas internacionales de auditoría, considere apropiado definir técnicas y procedimientos en el desarrollo de una pericia contable puede auxiliarse de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

1.5.2. Ley de Impuesto sobre la Renta

La Ley de Impuesto sobre la Renta, en su art. 29 numeral 2 establece que para que el empleador pueda deducirse el gasto por pago de planillas salariales debe poseer la documentación correspondiente a las retenciones realizadas y el comprobante de pago de estas, caso contrario se le objetara el gasto total como no deducible.

Son deducibles de la renta obtenida:

Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobre sueldos, dietas, honorarios, comisiones, aguinaldos, gratificaciones y otras remuneraciones o compensaciones por servicios prestados directamente en la producción de la renta gravada, toda vez que se hayan realizado y enterado las correspondientes retenciones de seguridad social, previsionales y de impuesto sobre la renta cuando se encuentren sujetas a ello, conforme a la ley respectiva.” (Ley de Impuesto Sobre la Renta [LISR], Decreto 134 de 1992. 01 de enero de 1992).

1.5.3. Código Procesal Penal

El Código Procesal Penal, Capítulo IV, Peritos, Art. 226 Nombramiento de Peritos. Clasificación establece que “el juez o tribunal ordenara peritajes, cuando para descubrir o valorar un elemento de prueba, sea necesario o conveniente poseer

conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica.” (Codigo Procesal Penal [CPP], Decreto 733 de 2009. 16 de enero de 2009) Además describe dos clases de peritos, los peritos permanentes y los peritos accidentales siendo estos últimos nombrados por una autoridad judicial para una pericia determinada.

También el Código Procesal Penal, Capítulo IV, Peritos desde el artículo 227 hasta el artículo 241 establece las generalidades para el proceso de selección y realización del peritaje, hasta la emisión del dictamen que refleja las conclusiones de los procedimientos realizados y la ampliación y aclaración del dictamen, abarca además la determinación de los honorarios para los peritos accidentales.

1.5.4. Código Penal

Después de conocer las bases legales para el nombramiento para un encargo pericial de atestiguamiento solicitado por un juez, se establece la base legal del enfoque de la investigación, la cual es la apropiación de las cuotas laborales, por lo tanto, se toma el Código Penal, Título IX, Capítulo IV, De Los Delitos relativos a los derechos laborales y de asociación, Art. 245 Apropiación o Retención de Cuotas Laborales el cual establece que “el patrono, empleador, pagador institucional, o cualquier otra persona responsable de la retención, que se apropiare o que retuviere ilegalmente fondos, contribuciones, cotizaciones, cuotas de amortización de préstamos de los trabajadores o cuentas destinadas legalmente al Estado, instituciones de crédito o bancarias, intermediarios financieros bancarios o no bancarios, o instituciones de asistencia social, seguridad social o sindical; o no los ingrese en tales instituciones en el plazo y monto determinado en la ley, en el contrato correspondiente o en la orden de descuento, será sancionado con prisión de cuatro a ocho años.” (Codigo Procesal Penal [CPP], Decreto 733 de 2009. 16 de enero de 2009)

En el citado artículo establece además que la sanción será fijada en base a la cantidad de cuotas retenidas y a la cuantía de estas, aclarando que de tratarse de apropiación de cuotas alimenticias se le aplicará en una tercera parte más de la pena máxima establecida.

De acuerdo con lo establecido en el artículo citado, la apropiación de cuotas laborales se encuentra penado por las leyes salvadoreñas, por lo tanto, al enfocar la investigación en el área de cuotas laborales se tomarán también como referencia las leyes y reglamentos de las instituciones involucradas, es decir del Instituto Salvadoreño del Seguro Social y el Sistema de Ahorro de Pensiones.

1.5.5. Ley del Seguro Social

La Ley del Seguro Social, Capítulo I, Art. 3 Creación y Objeto, establece que el “régimen del Seguro Social obligatorio se aplicara originalmente a todos los trabajadores que dependan de un patrono, sea cual fuere el tipo de relación laboral que los vincule y la forma en que se haya establecido la remuneración.” (Ley Del Seguro Social 1263, 1953)

1.5.6. Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social

Así mismo el Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, Capítulo IV, Art 16, Prestaciones de Salud describe la obligación de los empleadores “a realizar el pago de planillas de sus trabajadores, así como informarle sobre el efectivo pago de las cotizaciones” (Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, 07 de enero 2019 (El Salvador).) una vez realizado en los medios autorizados por la institución, además especifica que dicha información estará a disposición de los trabajadores en caso estos deseen verificar su cumplimiento.

En el Capítulo VII, Art. 47, Art. 48 y Art. 49 De las Cotizaciones y su Recaudación se describen las obligaciones de “remitir al Instituto las cotizaciones de sus trabajadores y las propias en el plazo y condiciones que señaladas” (Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).) en el reglamento, “deberá remitir mensualmente las planillas de cotización obrero-laborales confeccionadas en formularios especiales” (Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, 07 de enero 2019 (El Salvador).) facilitados por el instituto acatando las instrucciones sobre como presentar la información contenida en las mismas esta “remisión de planillas y el pago de las cotizaciones deberán ser hechas por el patrono dentro de los primeros ocho días hábiles del mes siguiente al que se refiere las planillas” (Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).) De acuerdo al Decreto Ejecutivo No. 1 interpretación autentica del inciso segundo del art. 49 si la presentación de la planilla total se realiza de forma extemporánea el patrono será acreedor de una multa equivalente al 25% del monto de las cotizaciones patronal y obrera, si la presentación extemporánea es parcial dicho porcentaje se le aplicara de manera proporcional al monto dejado de presentar.

1.5.7. Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones

La Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, Capítulo III De las Cotizaciones, Art. 13 Obligatoriedad de las Cotizaciones, establece que “durante la vigencia de la relación laboral deberán efectuarse cotizaciones obligatorias en forma mensual al Sistema por parte de los trabajadores y los empleadores” (Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).) es decir en el citado artículo se plasma la obligación de que realizar las retenciones de ley establecidas.

El Capítulo III, De las Cotizaciones, Art. 19 Declaración y Pago de Cotizaciones describe que las cotizaciones realizadas:

“deberán ser declaradas y pagadas por el empleador” en la Institución Administradora en que se encuentra afiliado cada trabajador. Además, establece que dicha declaración “deberá efectuarse dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos afectos.” (Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).)

Así como el artículo anteriormente citado establece la obligación y el plazo de informar y cancelar la cotización el Capítulo III, De las Cotizaciones, Art. 20 Acciones de Cobro detalla que:

“El empleador que haya dejado de pagar total o parcialmente, en la época establecida la cotización previsional que corresponda será sancionado según lo establecido en la presente Ley. La Institución Administradora estará en la obligación de iniciar la acción administrativa de cobro de oficio.” (Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).)

Los Ley del Sistema de Ahorro de Pensiones, Título II Régimen de Infracciones y Sanciones Capítulo II Infracciones y Sanciones, en los artículos 159 al 161 establecen el monto de las sanciones por incumplimiento de la obligación de presentar la declaración las cotizaciones y de declararlas parcialmente y de incumplir con la obligación de pagar.

Como es posible observar existe una amplia regulación en cuanto a los aportes labores que deben realizar los empleadores y por consiguiente dichas faltas serán penalizadas por las instituciones correspondientes.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. ENFOQUE Y TIPO LA INVESTIGACIÓN

2.1.1. Enfoque de la investigación

La investigación posee un enfoque cualitativo; el cual permitió realizar análisis de contenido bibliográfico en el que se incluyó tesis, libros, normativa técnica y legal. Además, se utilizó una entrevista a un profesional especialista en peritajes contables la cual fue enfocada en el “Cuidado y diligencia profesional en el proceso de recolección de evidencia en peritaje contable en los procesos de apropiación de cuotas laborales”; de los cuales se obtuvieron conclusiones generales.

2.1.2. Tipo de investigación.

Se utilizará la investigación exploratoria y descriptiva, porque representa un abordaje nuevo en el problema, que aún no está claramente definido en el país; descriptiva porque describe situaciones y acontecimientos que han permitido evaluar características propias de la situación en particular; para la obtención de información se utilizó la técnica de la entrevista, y la recopilación de contenido bibliográfico.

2.2. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

2.2.1. Delimitación temporal

La investigación se realizó a partir del año 2017, hasta diciembre 202, tiempo en el marco técnico y legal utilizado en la investigación tubo actualizaciones importantes básicas para realizar una auditoria forense.

2.2.2. Delimitación espacial o geográfica

Unidad de auditoría interna de una Institución Pública donde labora el perito permanente que fue entrevistado, cuyas oficinas centrales se encuentran ubicadas en el departamento de San Salvador, municipio de San Salvador

2.3. SUJETO OBJETO DE ESTUDIO

2.3.1. Unidad de análisis

La unidad de análisis considerada en la investigación fue el profesional de la contabilidad que ha participado en peritajes contables

2.3.2. Población y marco muestral

La población tomada en consideración está conformada por una entidad gubernamental autónoma encargada de brindar atención a la salud. Para la realización de la investigación no estableció muestra estadística por lo que se trabajó con el universo descrito.

2.3.3. Variables e indicadores

Tabla 2

Operacionalización de las variables

Formulación del problema	Objetivo General	Hipótesis del trabajo	Variables	Medición de variables
¿Qué aspectos debe tomar en cuenta el profesional para cumplir con el debido cuidado y diligencia profesional al recolectar evidencia en un peritaje contable en proceso de apropiación de cuotas laborales?	Proponer una guía de orientación sobre los procedimientos para recolección de evidencia en un peritaje contable en procesos de apropiación de cuotas laborales, que demuestre el cumplimiento del debido cuidado y diligencia profesional.	El uso de una guía de adecuados procedimientos de recolección de evidencia permitirá que el profesional cumpla con el cuidado y diligencia profesional al realizar peritajes contables en el proceso de apropiación de cuotas laborales.	<p>Variable independiente:</p> <p>Guía de adecuados procedimientos de recolección de evidencia</p> <p>Variable dependiente:</p> <p>Cumplimiento del debido cuidado y diligencia profesional al realizar peritajes contables en procesos de apropiación de cuotas laborales.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incremento en la competencia del profesional sobre los procedimientos adecuados de recolección de evidencia • Reducción de riesgos asociados al debido cuidado y a la debida diligencia del profesional a carga de este tipo peritajes.

Nota: Variables e indicadores que serán objeto de observación y medición

2.4. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS POR UTILIZAR EN LA INVESTIGACIÓN

2.4.1. Técnicas de recolección de datos

- **Recolección bibliográfica**

Una de las técnicas a utilizar en el desarrollo de la investigación será el análisis documental en donde se recolectará la información de distintas fuentes como libros de texto, sitios web, publicaciones, leyes, normativas técnicas e investigaciones relacionadas con el tema, con el fin de establecer las bases y conocimientos adecuados con la temática de investigación, para poder realizar una propuesta y el contenido de esta.

- **La entrevista**

Debido a que el enfoque de la investigación será cualitativo se ha tomado a bien realizar una entrevista como herramienta en la recolección de datos. Instrumentos de medición

- **Guía de preguntas**

La recolección de datos obtenida de la guía de preguntas (Ver anexo 3) ha sido tabulada y analizada (ver anexo 4) con el objetivo de conocer el papel de los contadores públicos en relación con el cuidado y diligencia profesional en el proceso de recolección de evidencia.

2.5. PROCESAMIENTO E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

Para el procesamiento de la información se hizo uso de las herramientas de Office, como Microsoft Word, que permitió la tabulación de datos obtenidos durante la entrevista realizadas a Auditor especialista en peritajes contables, facilitando la transcripción de la información contenida en las grabaciones de dichas entrevistas. (Ver anexo N° 3 y 4).

2.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Tabla 3

Cronograma de actividades

Actividades	Fecha de Inicio	Fecha de Fin	Días Restantes	Avance real	Avance Esperado	Plan: 1 En proceso: PR Cumplió C No cumplió X																																						
						Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Enero	Febrero																														
						Semana 1	Semana 2	Semana 3	Semana 4	Semana 5	Semana 6	Semana 7	Semana 8	Semana 9	Semana 10	Semana 11	Semana 12	Semana 13	Semana 14	Semana 15	Semana 16	Semana 17	Semana 18	Semana 19	Semana 20	Semana 21	Semana 22	Semana 23	Semana 24	Semana 25	Semana 26	Semana 27	Semana 28	Semana 29	Semana 30	Semana 31	Semana 32	Semana 33	Semana 34	Semana 35	Semana 36			
Etapas I y II																																												
Etapas I y II																																												
Asesoría relacionada con el tema de investigación	Semana 1	Semana 2				C	C																																					
Presentación del tema de investigación para aprobación	Semana 3	Semana 3						C																																				
Asesoría relacionada con el tema de investigación	Semana 3	Semana 4						C																																				
Planteamiento del problema, hipótesis y Objetivos	Semana 4	Semana 4						C																																				
Marco Teórico, conceptual, técnico y legal	Semana 4	Semana 5						C	C																																			
Presentación del Ante-Proyecto	Semana 6	Semana 6						C																																				
Etapas III y IV																																												
Etapas III y IV																																												
Busqueda y recolección de datos e información para el desarrollo de la investigación	Semana 7	Semana 14										C	C	C	C	C	C	C	C																									
Reuniones programadas (discusiones de equipo relacionadas a la recopilación de información)	Semana 15	Semana 18																		C	C	C	C																					
Procesamiento de la información	Semana 19	Semana 23																					C	C	C	C																		
Reuniones programadas (discusiones de equipo relacionadas al procesamiento de información)	Semana 24	Semana 27																										C	C	C	C													
Periodo vacacional	Semana 27	Semana 29																																										
Elaboración de instrumento (entrevista)	Semana 30	Semana 32																																										
Aplicación del instrumento de investigación	Semana 33	Semana 33																																										
Análisis de resultados	Semana 33	Semana 34																																										
Discusión y conclusiones	Semana 35	Semana 36																																										
Etapas V y VI																																												
Etapas V y VI																																												
Exposición y Defensa del trabajo de grado																																												

Nota: se presenta el cronograma de actividades con las fechas establecidas como equipo de trabajo en base a la programación para la especialización.

2.7. DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

Cumplimiento del debido cuidado y diligencia profesional de acuerdo con la normativa técnica contable y leyes aplicables.

Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000), es la normativa técnica aplicable por excelencia en los encargos distintos a los encargos de aseguramiento y, por consiguiente, a los peritajes contables relacionados a la apropiación de cuotas laborales, esta es aplicable en su versión en español 2018 de acuerdo a la Resolución 462-2021 emitida por el Consejo de Vigilancia para la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, así mismo se encuentran actualizadas por el mismo ente regulador las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) aplicables y permitidas por la NIEA 3000.

Cabe mencionar que en El Salvador actualmente los peritajes contables siguen realizándose en base a la norma antes mencionada, aunque el apartado 8 a) de la misma especifica que no es aplicable para procesos legales.

Así mismo las leyes nacionales relacionadas que se encuentran vigentes y son aplicables al momento de participar en un peritaje contable relacionado a la apropiación de cuotas laborales se encuentran:

- Código penal en su artículo 245, en donde se establece explícitamente que cualquier patrono que se apropie de cotizaciones destinadas legalmente al estado será sancionado con prisión.

- El Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (CIEPC) en su parte 4B en su reforma del año 2018 establece una alineación con la NIEA 3000, se toma dicha sección debido a que trata sobre los lineamientos y requisitos de independencia que deben cumplir los peritos que realizaran encargos de aseguramiento diferentes a los de auditoría, en lo cual es posible establecer lineamientos relacionados al cuidado y diligencia profesional a tener en cuenta al momento de desarrollar el encargo.
- NICC 1 norma internacional de control de calidad, vigente dentro de la normativa técnica y legal aplicable debido a que todo profesional de la contabilidad que sea llamado en un proceso de peritaje contable y su equipo deberá de contar con los estándares y prácticas de calidad requeridos.
- NIA 500 vigente a la fecha, la cual el profesional llamado a ser perito podrá utilizar al momento de realizar procesos y recolectar evidencia, que será utilizada como evidencia probatoria al momento de presentar sus conclusiones al juez.

Planteamiento sobre peritajes por parte de profesionales de la contabilidad aplicable al debido cuidado y diligencia profesional en la recolección de evidencia.

1. Cadena de custodia

La cadena de custodia no es más que un conjunto de medidas que deben adoptarse a fin de preservar la integridad de objetos, documentos y demás información que puede ser fuente de prueba de hechos los cuales posiblemente sean delictuosos.

En la cadena de custodia entran conceptos como ubicación y movimiento de la información, objetos y documentación los cuales fueron obtenidos ya sea por una de las partes implicadas en el proceso o fueron extraídas del lugar de los hechos y puestas a consideración del juez.

El objetivo de la cadena de custodia es básicamente que los objetos, información o la documentación que forma parte de esta sean los mismos que se recogieron en el lugar de la extracción; es decir, que nada debe ser alterado en ningún momento dentro de la cadena de custodia.

La cadena de custodia debe garantizar en todo momento la autenticidad de la información recolectada desde el momento en el que esta fue extraída, ya que dicha información será puesta a investigación y análisis por el perito a cargo de la investigación la cual puede ser considerada o no evidencia en el caso por lo tanto es indispensable que la información no sea alterada de ninguna manera. Dentro de la cadena de custodia podemos mencionar las siguientes fases:

- Recolección de información la cual es extraída del lugar de los hechos y registrada con el fin de constatar la autenticidad de esta.
- Manipulación y embalaje de la información: realizada por las personas autorizadas a realizarlas las cuales son las mismas que las extraen dentro de las cuales podemos mencionar a personal de la fiscalía, personal de la policía en caso de que el juez lo amerite pertinente, etc.
- Información resguardada por el juez: Luego de que la información haya sido extraída y tenga el adecuado embalaje es puesta a disposición del juez para su resguardo,

- Información a disposición del o los peritos: luego de que los peritos han sido debidamente juramentados se les entregada la información tal cual fue extraída y embalada en donde este verifica que la información se encuentre tal cual fue registrada al momento de ser extraída con el fin de garantizar que la información no ha sufrido algún tipo de alteración y/o manipulación.

2. Resguardo de la información.

La información puesta a disposición del perito es resguardada dentro las instalaciones predispuestas por el juez en donde existe custodia de la información y control adecuado del personal o equipo a cargo de la pericia que entra y sale de las instalaciones que resguardan la información.

El perito a cargo de la auditoria junto con el equipo de trabajo guarda el debido cuidado y diligencia profesional desde el momento de ser juramentados hasta el momento de procesar y entregar la información puesta a su disposición para realizar la auditoria.

El perito junto con su equipo debe asegurarse de que la información puesta a su disposición se conserve íntegramente para lo cual debe de manejar ciertas técnicas y normas que le permitan tan a él como a su equipo de trabajo disponer de la información de tal forma que esta conserve su identidad, integridad, que siempre se mantenga segura, bien preservada y almacenada por el tiempo que dure la pericia.

3. De la evidencia a la prueba

Se debe tener en cuenta que le perito debe sustentar sus puntos de pericia en base a evidencia por lo tanto es de aclarar que las pruebas no son más que la información puesta

a disposición de este como potencial evidencia en el proceso de peritaje la cual deberá de cumplir ciertos requerimientos o características técnica y/o legales para ser considerada como evidencia.

La evidencia debe ser evaluada con objetividad y de forma razonable puesto que son bases que sustentas puntos de pericia en procesos penales en donde el perito debe tener como en todo el proceso pericial el debido cuidado y diligencia profesional en sustentar la evidencia apegada a criterios técnicos y legales aplicables a cada caso y esto además dependerá de las competencias del mismo ya que dentro de una síntesis de evidencia podemos mencionar indicadores clave como la búsqueda y valoración de la misma en donde podemos identificar que la evidencia debe tener elementos de sospecha en donde debe de ser analizada de tal forma que se le pueda dar la validez necesaria para demostrar la certeza de la misma para que esta pueda sustentar cada punto de pericia.

En resumen, se debe entender que en los peritajes contables la evidencia sirve para fundamentar una aseveración en la auditoria, las cuales permiten sustentar cada punto pericial y concluir con el informe.

Situación actual de la problemática, causa y efecto

A la fecha de la entrevista con el perito contable no existe una guía de lineamientos para realizar peritajes contables en el territorio nacional, que se adapte a las exigencias regulatorias de la nación. Es necesario una herramienta que describa los principales procedimientos y técnicas, la forma en que debe desempeñarse el profesional en este ámbito; el objetivo principal del trabajo pericial es recopilar una investigación que compruebe hechos imputados, tanto de acusadores como defensores y pretender

descalificar la investigación por un mero formato técnico no debería ser un riesgo en la investigación, para lo que el perito necesita tener bien establecidos los requisitos normativos.

Autoridades del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría se han pronunciado con respecto al propósito de proveer lineamientos para el desarrollo técnico de peritajes contables con propósitos generales, según los requerimientos de cualquier instancia por juzgados y auditorías forense. En noviembre de 2018 se publicó la Norma para realizar Peritajes Contables en El Salvador (NPCES) con vigencia a partir del 1 de enero de 2019. El 23 de julio se manifestó en Acta 14/2019 un análisis de los cuestionamientos que los profesionales manifiestan respecto a dicha norma, entre ellos resalta el hecho “que los procesos periciales judicializados conllevan un tiempo muy largo, muchos iniciaron hace varios años atrás y aún están en proceso, por lo que es congruente que se reporte sobre otras normas, no necesariamente la NPCES; “debió incluirse un tiempo prudencial de entrada en vigor de la norma, mientras se analizaba sus consecuencias, especialmente, la inclusión de elementos protectores a los contadores públicos peritos contables” y “que hay procesos que pueden afectar la independencia y la norma no los resuelve”. En consecuencia, según resolución 193 del CVPCPA se dejó sin efecto a partir del 1 de septiembre de 2019 debido a que según indagaciones del consejo los peritajes contables se continúan realizando con base a la NIEA 3000 ya que las NEPCES no tuvieron la suficiente divulgación.

Se ha adoptado el marco internacional no solo para las auditorías, lo que implica respetar el contenido de la NIEA 3000 en cuanto a que los peritajes contables en el ámbito

judicial no son encargos de aseguramiento. Sin embargo, El contenido de la NIEA 3000 en términos técnicos aplicables a peritajes contables a nivel nacional es complicado, por ser un documento que fue elaborado en el exterior para ser aplicado a nivel mundial, por lo que se requiere de una serie de conocimientos previos para entenderla un poco, de ahí proviene su complejidad.

CAPÍTULO III. PROPUESTA DE GUÍA DE ORIENTACIÓN SOBRE PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOLECCIÓN DE EVIDENCIA EN UN PERITAJE CONTABLE EN PROCESOS DE APROPIACIÓN DE CUOTAS LABORALES.

3.1. PLANTEAMIENTO.

Para el desarrollo de la presente guía se ha empleado leyes, regulaciones y normativa internacional vigente con enfoque en el debido cuidado y diligencia profesional relacionado a la recolección de evidencia en peritajes contables con aplicación en el delito de apropiación de cuotas laborales.

El objeto de dicha guía es contribuir a la solución de la problemática en estudio, proporcionando un insumo bibliográfico y práctico que pueda ser considerado por el profesional al momento de ejecutar encargos relacionados al delito antes mencionado.

3.2. ESQUEMA DE LA GUÍA.

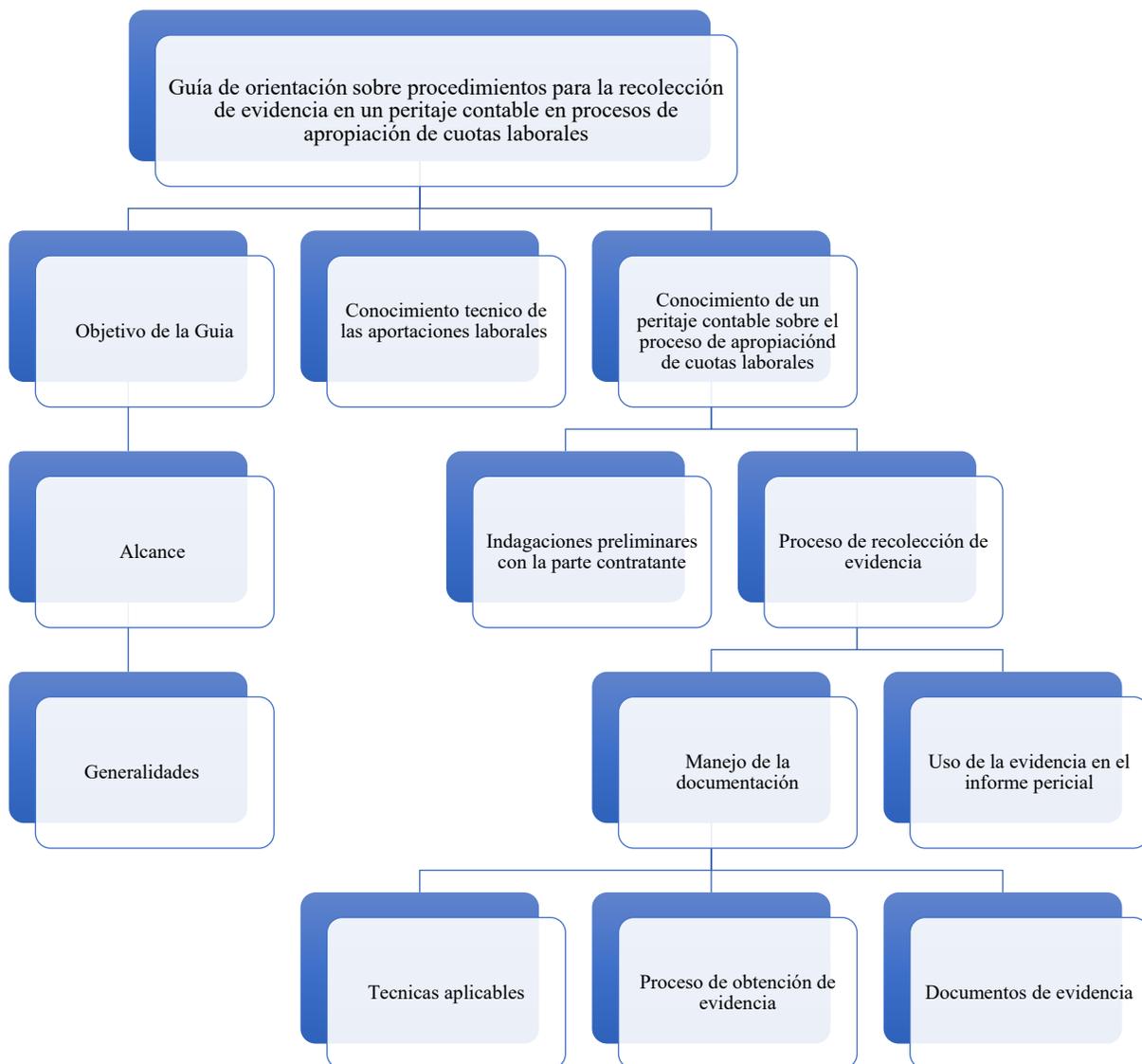


Figura 3. Esquema general de la guía propuesta por el equipo de trabajo

1.1.	5
2.	8
2.1.	8
3.	8
3.1.	8
3.2.	8

3.3. GUÍA DE ORIENTACIÓN



A. OBJETIVO

La siguiente guía tiene como objetivo orientar al profesional de la contabilidad en los procedimientos de recolección de evidencia suficiente y adecuada, amplia y competente cuando este se encuentre ejerciendo como perito contable en casos de apropiación de cuotas laborales estableciendo directrices que serán desarrolladas en base a la puesta en práctica del conocimiento monográfico el cual incluye: Tesis, libros, normativa técnica, leyes que otros, que serán sintetizados en los siguientes apartados de este documento con el fin de evidenciar el cumplimiento del debido cuidado y diligencia profesional.

B. ALCANCE

Esta guía pretende ser un elemento orientador para los profesionales en contaduría pública que realicen procedimientos de recolección de evidencia en peritajes contables en casos específicos de apropiación de cuotas laborales. A su vez intenta reflejar aquello que, según la legislación vigente, normativa técnica y las recomendaciones u opiniones del grupo de trabajo, debería hacerse para un adecuado proceso de detección, recolección y presentación de evidencias claras y suficientes en todo caso de peritaje contable que el profesional lleve a cabo.

Como cualquier guía general, procura ser de ayuda a todos los profesionales en materia contable que busquen orientarse e informarse sobre los procedimientos que deben de llevar a cabo en la recolección de pruebas de los peritajes contables para que estas logren el resultado deseado y se realicen con el cuidado y la debida diligencia profesional que se requiere, tomando en consideración que cada pericia en general, puede sufrir cierta variación según las particularidades de cada caso en específico. No obstante, la comunidad contable internacional ha consensuado los elementos mínimos que todo proceso contable de pericia debería contener y las pruebas que se deben realizar para que sean aceptables y adecuadas.

Para ello hemos tomado a bien los puntos claves que se abordaran en la guía tales como el alcance de los casos que abarca el Art. 245 del Código Penal, que en síntesis incorpora el delito por retención indebida a los sujeto pasivo (los trabajadores) por el sujeto activo (el empleador); afecta directamente el patrimonio de los trabajadores y en segundo lugar el patrimonio de las instituciones públicas de asistencia o seguridad social o sindical que son perjudicados por la conducta del sujeto activo.

El objeto material se trata de:

1. Contribuciones
2. Cotizaciones
3. Cuotas de amortización de préstamos o
4. Cuentas destinadas legalmente al Estado.

Los casos que caben directamente en el alcance de la propuesta se han delimitado a las contribuciones y cotizaciones, como se detalla en la siguiente matriz.

Tabla 4

Matriz de conceptos aplicables a la propuesta

Tipo de caso	Objeto material	Descripción	Institución	Documentación/evidencia requerida
Cotizaciones	-Cotización de seguro social ISSS	Cantidad o cuota pagada por los sujetos obligados, es decir personas asalariadas por medio de sus patronos, con el fin de obtener beneficios y financiar servicios de salud y previsión.	-ISSS	-Registros contables -Planillas de cotización -Boletas de pago -Planillas de empleados -Contratos laborales -Descriptorios de puestos -Entre otros.
	-Pensión -Seguro de vida -Pensiones de vejez, invalidez común y de sobrevivencia -Comisión administración	Aportaciones periódicas destinadas a una entidad de previsión social y con el objetivo fundamental de asegurar contingencias futuras.	-IPSFA -INPEP -AFP CRECER -AFP CONFIA -UPISSS	-Registros contables -Planillas de cotización -Boletas de pago -Planillas de empleados -Contratos laborales -Descriptorios de puestos -Entre otros.
Cuentas destinadas al estado	-Impuesto sobre la renta	Es un impuesto directo cuyas rentas provienen de salarios, sueldos y otras remuneraciones gravadas sujetas al impuesto las cuales son retenidas y enteradas por el patrono de acuerdo con el decreto 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	-Ministerio de Hacienda	-Planillas de sueldos -Planillas de ISSS y AFP -Calculo de impuesto sobre la renta

Nota: Matriz de delimitación de casos incorporados en el alcance de la propuesta

C. PROCESO GENERAL DE APORTACIONES LABORALES

¿Qué son las aportaciones laborales?

Según nuestra legislación salvadoreña se hacen tanto deducciones de los salarios de los empleados como deducciones laborales para la seguridad social y para el fondo nacional de pensiones comúnmente conocidos como ISSS y AFP'S.

El derecho a la seguridad social se encuentra regulado desde lo que es la ley primaria. La Constitución de la República de El Salvador consagra una sección completa acerca del trabajador y la seguridad social, y establece en su Artículo 50 que “La Seguridad Social Constituye un servicio público de carácter obligatorio, la ley regulará sus alcances, extensión y forma”.

El Sistema de Pensiones en El Salvador nació en 1969 con el régimen contributivo de Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) del Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS), que cubría a los trabajadores del sector privado. De acuerdo con Mesa Lago (2004: 13) El Salvador se encuentra en el grupo tardío-bajo de sistemas de seguridad social que, con respecto a sus inicios históricos y grado de maduración, fueron de los últimos países en establecer sus programas, y tienen bajas coberturas y desarrollo. En 1975 se creó el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos (INPEP), para los empleados del sector público de la rama administrativa con un programa de pensiones que cubría los riesgos de IVM; el que en 1978 incorporó a docentes.

Estos dos institutos atendían a los empleados civiles del sector público y privado. En 1981 se creó el Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada (IPSFA), para administrar los fondos de pensiones de retiro, invalidez y sobrevivencia, de militares. ISSS, INPEP e IPSFA constituyen el Sistema Público de Pensiones (SPP). Adicionalmente existe el Instituto de Bienestar Magisterial (ISBM) encargado del programa especial de enfermedad, maternidad y pensiones de invalidez y sobrevivencia únicamente por riesgos profesionales (Ley ISBM, 2007, art. 23, 36, 41); razón por la que no es relevante para el presente estudio.

De acuerdo con la taxonomía de reformas de pensiones de sistemas privados y públicos en

América Latina, la de El Salvador (1996) fue “sustitutiva”, porque cerró totalmente el sistema

público a nuevos afiliados y lo reemplazó por uno de capitalización individual: el Sistema de Ahorro para Pensiones (SAP) (Mesa-Lago, 2004). Aunque ISSS e INPEP fueron cerrados a nuevos cotizantes, debido a la regla de transición establecida, ambos siguieron operando con los cotizantes obligados y optados correspondientes, de acuerdo con las edades, y los pensionados. El IPSFA no fue modificado por la reforma estructural.

Las edades de jubilación son de 60 años para los hombres y 55 años para las mujeres. Estas son las mismas edades que existían antes, pero la reforma de 2017 creó una instancia, el Comité Actuarial (sección I.A.3), que tiene por objeto analizar los

parámetros del SAP y proponer modificaciones a los mismos, entre estos las edades de jubilación.

El tiempo mínimo de cotización para tener derecho a una pensión por vejez es de 25 años de cotización continuos o discontinuos, el mismo que existía antes.

En el Sistema de Ahorro para Pensiones, el financiamiento para el pago de pensiones proviene de diferentes fuentes, las cotizaciones, los aportes voluntarios, la rentabilidad de las Cuentas Individuales de Ahorro para Pensiones, y una porción de las cotizaciones, los aportes de los optados beneficiados por el Decreto Legislativo 100 y las transferencias del Estado que van a la Cuenta de Garantía Solidaria. De las cotizaciones se deducen la comisión por administración y el seguro de sobrevivencia e invalidez. Las Cuentas Individuales de Ahorro para Pensiones pagan las pensiones por vejez, y la Cuenta de Garantía Solidaria paga la pensión mínima, Certificados de Traspaso y Certificados de Traspaso Complementario, pensiones optados B y pensiones de longevidad. La Cuenta de Garantía Solidaria recibe una porción de la cotización de los trabajadores activos y una cotización especial de los jubilados optados beneficiados por el Decreto Legislativo 100, salvo los que reciben la pensión mínima.

La tasa de cotización se modificó en la reforma de 2017 aumentando de 13% a 15%, del cual aporta el 7,25% el trabajador y el 7,75% el empleador. Del total del 15%, 8% se deposita en la cuenta individual, 5% va a un fondo colectivo (Cuenta de Garantía Solidaria: CGS) para financiar parte de los costos de transición, y 2% es la comisión de la AFP y el seguro de invalidez y sobrevivencia.

Luego de conocer en resumen que son estas aportaciones laborales podemos mencionar ciertos casos en los cuales estas son retenidas por el empleador, pero no son

pagadas en las planillas previsionales. En muchos casos, los trabajadores se dan cuenta de que su patrono no ha realizado los pagos, pese a que aplica los descuentos, como por ejemplo cuando no pueden pasar consulta en el ISSS.

D. PROCESO DE UN PERITAJE CONTABLE SOBRE APROPIACIÓN DE CUOTAS LABORALES.

De acuerdo con la norma NIEA 3000 y como ha sido mencionado anteriormente, el objetivo de un encargo de aseguramiento es la obtención de seguridad razonable o, en su defecto, limitada sobre si la información y materia objeto de análisis se encuentra libre de incorrecciones materiales, con la cual pueda respaldarse la conclusión sobre el resultado de la medición y evaluación de la materia objeto de estudio.

Durante del proceso de un encargo de aseguramiento la norma nos indica que el profesional de la contabilidad debe cumplir requerimientos como cumplimiento de normativas técnicas y legales, requerimientos de ética, acuerdos entre las partes, entre otros; por lo tanto, al momento de desarrollar un peritaje contable, el profesional deberá realizar sus procesos cumpliendo con los parámetros antes mencionados.

A continuación, se presenta un flujograma que detalla de forma general el proceso que requieren los encargos de aseguramiento y en base a los mismos se explicará de forma hipotética como debería desarrollarse un peritaje contable, relacionado a la apropiación de cuotas laborales.

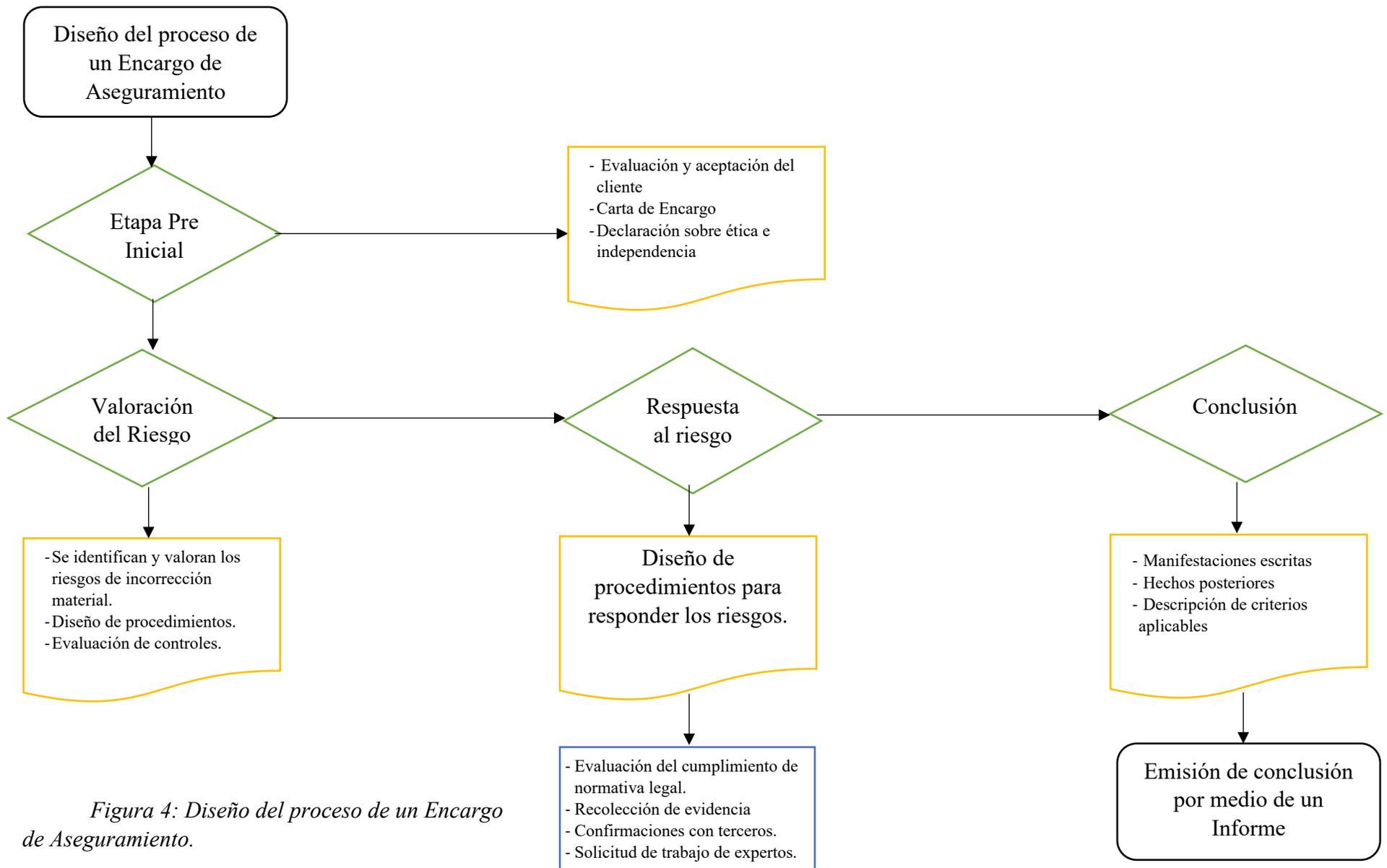


Figura 4: Diseño del proceso de un Encargo de Aseguramiento.

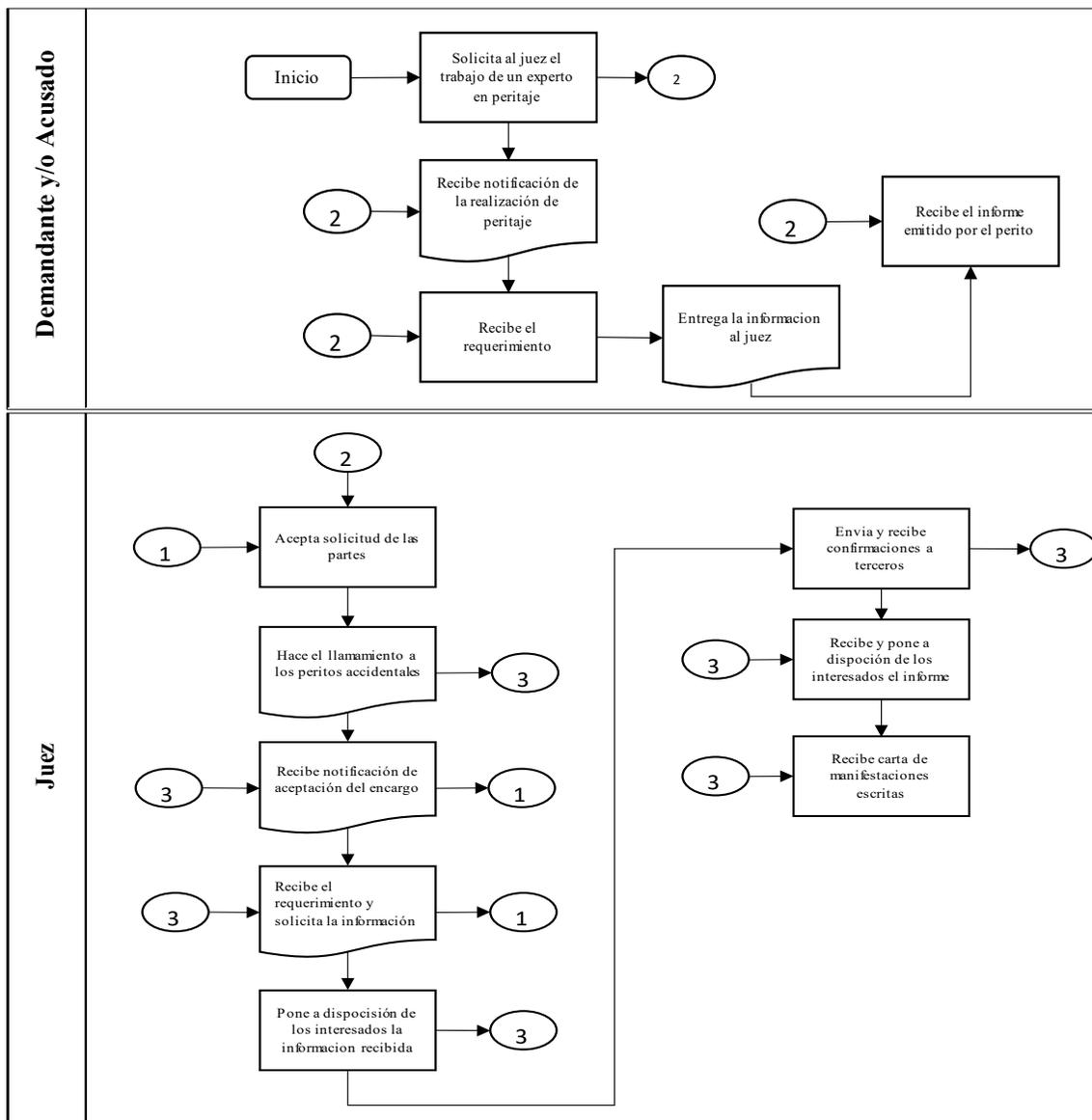


Figura 5: Proceso de peritaje contable relacionado a la apropiación de cuotas laborales.

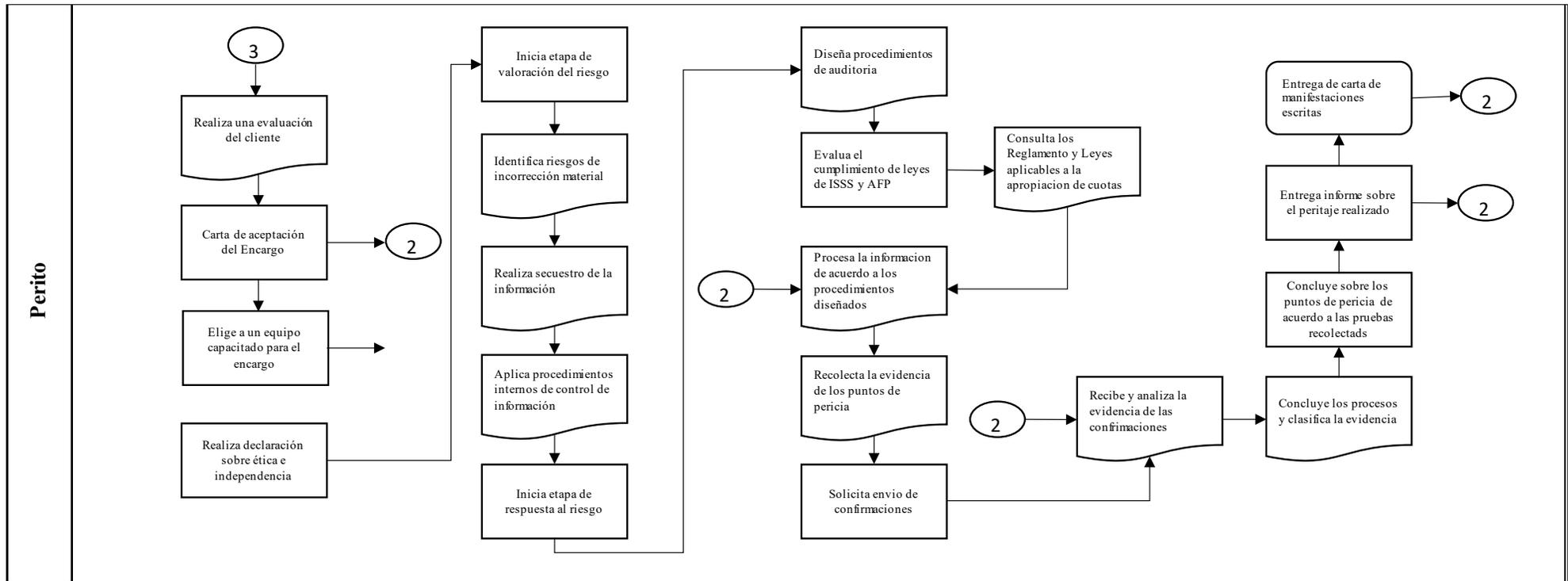


Figura 5: Proceso de peritaje contable relacionado a la apropiación de cuotas laborales.

RESPUESTA A LA PROBLEMÁTICA



E. CONOCIMIENTO DEL CASO

i. Recolección de información

Del expediente

- *Antecedentes*

- Denuncia
- Auto de apertura del juez
- Declaraciones del inculcado, agraviado y testigos
- Pruebas presentadas

- *De las partes*

- Información financiera y contable (estados financieros y libros contables)
- Reglamentos internos
- Informes
- Documentos internos relacionados con el caso (Contratos de empleados, planillas, cálculo de planillas, comprobantes de pago, expedientes de empleados.

ii. Procedimientos para realizar con la información obtenida

Estudio y revisión de los documentos que componen el expediente proporcionado.

Tabla 5

Elementos clave de la denuncia interpuesta.

Elemento clave	Extracto de la denuncia
Relación circunstanciada de los hechos	la representación fiscal acusó a la compañía XYZ por el hecho siguiente: a las 9 horas del día 05 del mes enero del año 2020 las victimas identificadas como A, B y C se encontraban realizando un préstamo bancario cuando se les solicito constancia de retenciones de AFP la cual procedieron a solicitar a CONFIA la cual les proporciono un estado de cuenta en donde no se veía reflejado la retención del último año cotizado
Inculpadados	Señores XYZ
Perjudicados	Señores ABC
Testigos	Señores MNÑ
Demás elementos para comprobar el hecho	Estado de cuenta, verificación de planillas, registros contables, boletas de pago, contratos laborales

Nota: Extracto de elementos clave a manera de resumen para el auditor

Tabla 6

Verificación de los puntos de pericia

Puntos de pericia	Documentación de respaldo
Que el perito determine en los registros contables cuales partidas se destinaron a los montos retenidos y bajo la responsabilidad de quien se ejecutaron los registros.	<ul style="list-style-type: none"> - Registros contables, - Planillas de cotización - Boletas de pago - Planillas de empleados - Comprobantes de cheque - Transferencias o notas de cargo - Contratos laborales - Descriptores de puestos
Que el perito establezca si las retenciones realizadas en concepto de cotizaciones previsionales fueron presentadas conforme a la ley, y confirme la evidencia de pago.	<ul style="list-style-type: none"> - Registros contables - Planillas de cotización - Boletas de pago - Planillas de empleados - Comprobantes de cheque - Transferencias o notas de cargo - Contratos laborales - Descriptores de puestos

Nota: Verificación de puntos de pericia y documentación de respaldo

1. Con base a la información obtenida, realizar la comparación entre la base de las planillas de salarios y las planillas de cotizaciones previsionales presentada sujetas a revisión.
2. De acuerdo con lo establecido en la ley, tomando en cuenta la base en las planillas de salarios realice un recalcule de las cotizaciones previsionales que debieron ser pagadas durante el periodo que se está evaluando.

F. MANEJO DE LA DOCUMENTACIÓN

La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene

principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. Nuestro objetivo es diseñar y efectuar procedimientos de auditoría de manera tal que nos permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder formular conclusiones basados en la obtención de una seguridad razonable o limitada.

Diseñar un procedimiento para la recolección de pruebas, nace de la necesidad de contar con una guía que ayude a orientar el proceder cuando se encuentran elementos que puedan servir como material probatorio en la etapa preliminar de un proceso penal, el cual permita que la evidencia desde el momento del hallazgo (Ejecución de la auditoría) hasta su disposición final (Informe Final y presentación de evidencias en audiencia), conserve su autenticidad, aplicando el procedimientos para guardar las condiciones de identidad, seguridad, continuidad, preservación y registro, en busca siempre de que las evidencias conserven su “capacidad demostrativa” (evidencia del hallazgo encontrado).

i. Técnicas aplicables

Respecto a los métodos utilizados por auditor forense en la recopilación de evidencia, sea pública o privado, no existe una guía precisa para realizar la investigación desde la perspectiva de la contabilidad forense, sin embargo, el perito puede establecer procedimientos que ayuden al profesional a obtener, procesar y archivar la documentación con cuidado y diligencia profesional. En la tabla X aplicación de métodos se muestra como los métodos expuestos en la NIA 500 pueden aplicarse a un proceso de obtención de evidencia en un peritaje contable enfocado al delito de apropiación de cuotas laborales.

Tabla 7

Aplicación de métodos para recolección de evidencia

Método	Definición	Aplicación de aportación según ley	Reconocimiento del gasto	Deflación en planillas previsionales	Pago de aportación en los colectores
Inspección	Implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.	X	X	X	X
Observación	Consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicado por otras personas.				
Confirmación externa	Constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.			X	X
Recálculo	Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros, se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.	X			
Reejecución	Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizadas como parte del control interno de la entidad.	X	X	X	
Procedimientos analíticos	Consiste en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros.	X	X		
Indagación	Consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto dentro como de fuera de la entidad.	X	X	X	X

Nota: Técnicas de obtención de evidencia de acuerdo con la NIA 500 Evidencia de auditoría. IAASB (2014).

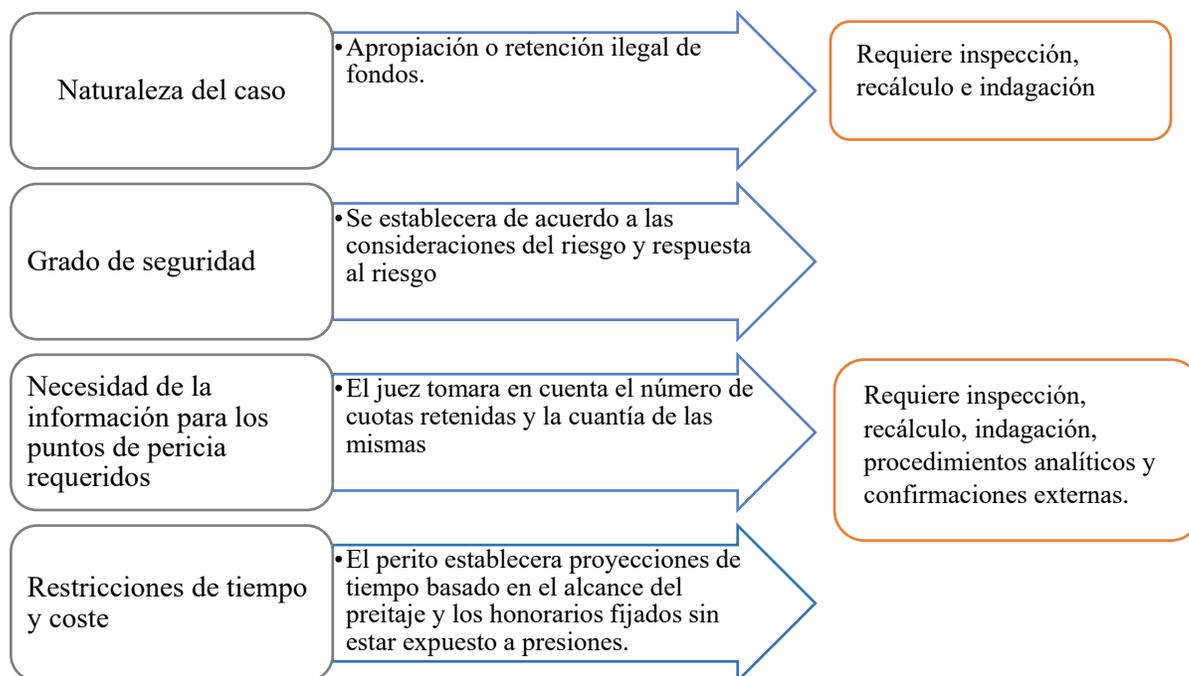


Figura 6: Factores para la selección de los métodos y técnicas para el manejo de la documentación en un proceso de peritaje contable.

ii. Proceso de obtención de evidencia

• Cadena de custodia

Con el objetivo de evitar la alteración (y/o destrucción) de los indicios materiales al momento (o después) de su recopilación; dar garantía plena de que lo analizado en el lugar de custodia (o presentado en el juicio), corresponde al documento decomisado en el propio lugar del delito.

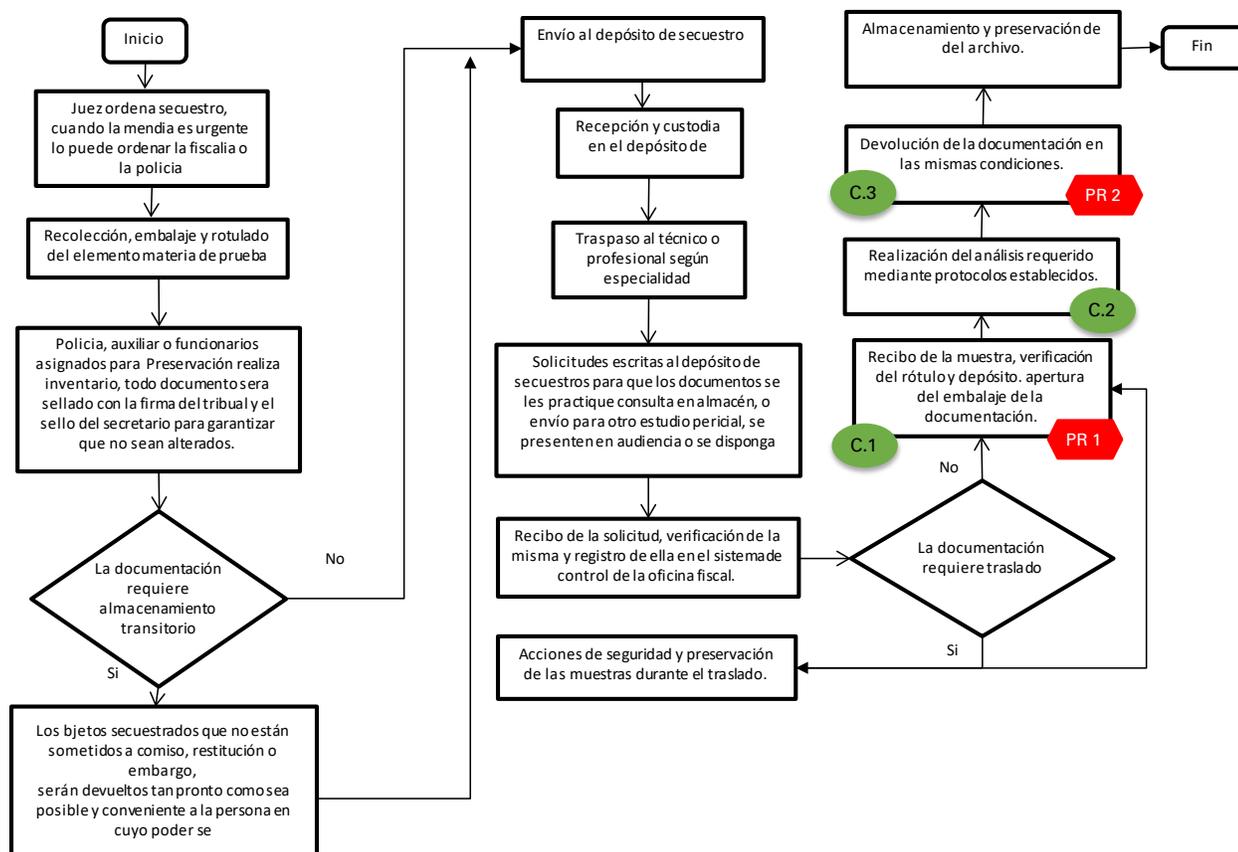


Figura 7: Flujo de proceso de cadena de custodia para documentos

Con el fin de demostrar la autenticidad de los elementos materiales probatorios y evidencia física, la cadena de custodia se aplicará teniendo en cuenta los siguientes factores: identidad, estado original, condiciones de recolección, preservación, embalaje y envío; lugares y fechas de permanencia y los cambios que cada custodio haya realizado. Igualmente se registrará el nombre y la identificación de todas las personas que hayan estado en contacto con esos elementos. La cadena de custodia se iniciará en el lugar donde se descubran, recauden o encuentren los elementos materiales probatorios y evidencia física, y finaliza por orden de autoridad competente.

Tabla 8

Evaluación de riesgo durante el proceso de recolección de evidencia en custodia

<i>Proceso de evaluación de riesgo</i>	<i>Controles</i>
PR.1 Cuando se recibe la documentación el archivo físico difiere con el detalle del documento de registro de cadena de custodia o la documentación se encuentra en mal estado	C1 verificar el rótulo, embalaje y sello del elemento materia de prueba o evidencia física y dejar constancia del estado actual de recepción del embalaje en el documento en el formato de registro de cadena de custodia incluyendo observaciones si se ha recibido documentación en mal estado o se está recibiendo menos archivos físicos de los incluidos en el registro. C2. Proceder a la revisión de los documentos de acuerdo con los protocolos de seguridad indicados por el responsable de custodia de los documentos.
PR.2 Cuando se devuelve la documentación después del proceso de revisión está incompleta o los documentos no están en las condiciones que fueron recibidos.	C2. Proceder a la revisión de los documentos de acuerdo con los protocolos de seguridad indicados por el responsable de custodia de los documentos. C3. Elaborar un inventario digital propio de los documentos recibidos y las especificaciones de cada uno.

Nota: Tabla de factores de riesgo enfocado al proceso de recolección de evidencia

en custodia.

- **Inventario de documentos:**

En algunos casos cuando el volumen de información es alto, es necesario tener un control del manejo de los documentos (C3). A continuación, se presenta un formato genérico que ayudara a tener claridad de la documentación en nuestro poder.

Tabla 9

Inventario de documentos en custodia.

N°	Caja	Carpeta	Folios		Descripción	Ref. a otra documentación	Prioridad			Comentarios
			Del	Al			Alta	Media	Baja	
1	7	2	15	25	Planillas de sueldos enero-junio 2019	Caja 15 Carpeta 2	X			Se encuentran solo las planillas de las primeras quincenas
2	15	2	1	10	Planillas de sueldos enero-junio 2019		X			Se encuentran las planillas de las segundas quincenas
3										
4										

Nota: Formato para documentar el inventario de documentos.

Tener en cuenta que para que una evidencia se convierta en prueba esta debe:

1. Haber sido ordenada por el juez
2. Que se hayan seguido procedimientos adecuados para:
 - a. No violentar la cadena de custodia
 - b. Y la información sea puesta a disposición de ambas partes.

iii. Documentos de evidencia

- **Controles sobre el manejo de la información**

Para salvaguardar la documentación e información el perito debe mantener adecuados niveles de seguridad informática y física de la documentación e información que posea. Procurará el adecuado resguardo, traslado y archivo. (Ver Tabla 6 Control de la información en la firma).

El personal que colabore con el Perito Contable deberá firmar un acuerdo de confidencialidad, donde se comprometa mantener la confidencialidad y uso de la documentación e información relativa a cualquier caso. (Ver anexo 1 Documento de independencia)

Todo requerimiento de información o documentación debe constar por escrito y ser canalizado de la forma establecida durante la planificación del trabajo, en el proceso judicial, los requerimientos de información, así como los atrasos o inconvenientes sobre la recepción de ésta, podrá informarse al juez a cargo del caso, si el Perito Contable lo considera necesario.

Los papeles de trabajo del Perito Contable podrán ser físicos, electrónicos o una combinación de éstos y deberán mantenerse archivados o respaldados adecuadamente, haciendo uso de clasificaciones adecuadas para su posterior uso, revisión interna o externa. Las técnicas de referenciación dependerán de las metodologías que diseñe cada perito, siempre que tal referenciación exista y provea orden, claridad y transparencia, y comprueben adecuadamente los alcances del trabajo y el soporte de las conclusiones expresadas en el informe pericial.

Tabla 10

Control de la información.

<i>Recomendación</i>	<i>Detalle</i>	<i>Método</i>
Tecnología de cifrado	Los documentos y archivos que contienen datos sensibles siempre se deben encriptar, especialmente cuando se comparten a través de servicios de intercambio de archivos.	Utilizar un cifrado asimétrico que permita tener una clave privada y una pública, la última se puede compartir con aquellas personas a las que vamos a enviar un archivo cifrado, mientras que la clave privada es la que no se debe revelar nunca; algunos programas como Cryptomator, Bitlocker, entre otros, pueden ser útiles para implementar el control.
Control de acceso de los empleados a los datos y permisos	Deben establecerse protocolos que determinen quién puede obtener la información y qué se puede hacer con ella.	Definir políticas de usuario y asignación de permisos, mecanismos de autenticación, registro de eventos, entre otros procesos que ayuden a mitigar o reducir los riesgos. En la tabla XX se incluyen algunos procesos que la firma puede implementar para los controles de acceso.
Utilizar un enfoque centrado en los datos	Los datos dentro del sistema deben estar protegidos de forma individual también.	Establecer políticas de protección de datos y tener un plan de capacitación y una cultura sólida en materia de Seguridad al personal.

Nota: Controles para el debido cuidado de la información.

Tabla 11**Controles para la política de seguridad de los documentos dentro de la firma**

Alcance	
▪	Básico (B): el esfuerzo y los recursos necesarios para implantarlo son asumibles. Se puede aplicar a través del uso de funcionalidades sencillas ya incorporadas en las aplicaciones más comunes. Se previenen ataques mediante la instalación de herramientas de seguridad elementales.
▪	Avanzado (A): el esfuerzo y los recursos necesarios para implantarlo son considerables. Se necesitan programas que requieren configuraciones complejas. Se pueden precisar mecanismos de recuperación ante fallos.
Nivel	
▪	Los controles podrán tener el siguiente alcance:
▪	Procesos (PRO): aplica a la dirección o al personal de gestión.
▪	Tecnología (TEC): aplica al personal técnico especializado.
▪	Personas (PER): aplica a todo el personal.

Nivel	Alcance	Control	
B	PRO	Política de usuarios y grupos Define los roles de usuarios y de grupos en función del tipo de información al que podrán acceder.	<input type="checkbox"/>
B	PRO	Asignación de permisos Asignas los permisos necesarios para que cada usuario o grupo de usuarios solo puedan realizar las acciones oportunas sobre la información a la que tienen acceso.	<input type="checkbox"/>
B	TEC	Creación/modificación/borrado de cuentas de usuario con permisos Define y aplicas un procedimiento para dar de alta/baja o modificar las cuentas de usuario	<input type="checkbox"/>
B	TEC	Cuentas de administración Gestionas las cuentas de administración de sistemas y aplicaciones teniendo en cuenta su criticidad.	<input type="checkbox"/>
A	TEC	Mecanismos de autenticación Determinas e implantas las técnicas de autenticación más apropiados para permitir el acceso a la información de tu empresa.	<input type="checkbox"/>
A	TEC	Registro de eventos Estableces los mecanismos necesarios para registrar todos los eventos relevantes en el manejo de la información de tu empresa.	<input type="checkbox"/>
B	TEC	Revisión de permisos Revisas cada cierto tiempo que los permisos concedidos a los usuarios son los adecuados.	<input type="checkbox"/>
B	TEC	Revocación de permisos y eliminación de cuentas Desactivas los permisos de acceso y eliminas las cuentas de usuario una vez finalizada la relación contractual.	<input type="checkbox"/>

Revisado por: _____

Fecha: _____

Nota: Documento propuesto para establecer políticas de seguridad para información confidenciales. (Incibe 2021)

- **Resguardo de la evidencia posterior al informe**

Los papeles de trabajo o documentación que genere el Perito Contable serán de su propiedad, pero podrán ser puestos a disposición de quienes tengan la potestad legal para requerirlos. La normativa técnica contable específicamente la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, en el art. 23 establece que “los expedientes de trabajo, en los cuales están fundamentados los dictámenes e informes, así como los dictámenes de estos, deberán conservarse al menos durante cinco años”. pudiendo utilizarse medios magnéticos los cuales contarán con la misma validez probatoria en caso de ser utilizada en esa es la obligación establecida.

G. USO DE LA EVIDENCIA EN EL INFORME PERICIAL

De acuerdo con lo establecido por la normativa técnica el perito necesitara recabar evidencia suficiente y adecuada en la cual pueda basar sus conclusiones, todo esto con el objetivo que los usuarios, en este caso, la parte acusada, acusadora y el juez puedan utilizar la información para tomar una decisión.

Para que una evidencia pueda convertirse en prueba en el informe pericial esta debe de cumplir los siguientes requerimientos:

i. Evidencia comprensible.

- ✓ La evidencia deberá estar plasmada en forma que cualquiera de las partes pueda comprender su significado.

- ✓ De haber utilizado métodos de recolección de evidencia como la entrevista será necesario que el perito utilice un lenguaje adecuado y conciso utilizando preguntas que lleven a una respuesta concreta.

ii. Evidencia confiable.

- Haber sido ordenada por el juez.
- Haber seguido procedimientos adecuados en la recolección.
- No haber violentado la cadena de custodia.
- La información ha sido puesta a disposición de ambas partes, es decir independientemente la parte que haya solicitado la misma.
- Para que las evidencias físicas sean tenidas en cuenta como prueba deberán ser hallazgos obtenidos de elementos materiales.
- Evidencias suministradas por los testigos.
- Se evaluará la autenticidad de las evidencias documentales en base a los hallazgos encontrados en el proceso.

iii. Criterios Normativos

Existen elementos mínimos en el informe pericial que como fue mencionado, anteriormente, ayudan a que sea fácil comprensión para todos los usuarios de este como lo son:

- Título que identifique explícitamente que es un informe pericial
- Destinatario
- Introducción, generales del caso y referencias de la aceptación del encargo como perito

- Descripción de los puntos principales de la pericia, haciendo referencia a la evidencia correspondiente de los mismos.
- Descripción de los niveles de seguridad que se provee en las conclusiones
- Resúmenes de los documentos identificando criterios utilizados para contrastar la evidencia.
- Descripción de las limitaciones durante el desarrollo del peritaje.
- Identificación de si el informe tiene una finalidad específica.
- Declaración de cumplimiento normativo técnico, así como de requisitos de independencia.
- Resumen del trabajo realizado en el cual se detalle cada punto de pericia y la metodología aplicada.
- Conclusiones sobre cada punto de pericia.

En el Anexo No.2 se presenta un formato de informe pericial, de acuerdo con los lineamientos anteriormente expuestos.

Cabe mencionar que existen diferentes escenarios en los que la norma, nos indica que existen requisitos o lineamientos que no son aplicables para los casos relacionados a las apropiaciones de cuotas laborales, como lo son:

Los hechos posteriores: Debido a que, cuando se trata de un peritaje como el antes mencionado no es posible incluir en el informe hechos posteriores, pues se trata de una investigación con un periodo de tiempo delimitado, y no contempla la posibilidad de incluir hechos sucedidos entre el periodo investigado y la fecha de emisión del informe.

Asimismo, existen otros escenarios, bajo los cuales el perito en su informe debe exponer las limitaciones bajo las cuales realizó la pericia, siendo estas, destrucción de la información por alguna de las partes o falta de proporción de información que conlleva a que el perito no pueda realizar los procedimientos diseñados para cada punto de pericia y en consecuencia no pueda concluir de forma razonable sobre los mismos limitando de tal manera el alcance de la misma que el perito no pueda realizar su trabajo.

Falta de información: Esto puede causar a que el perito no cuente con los recursos necesarios para poder desarrollar sus procedimientos, como fue mencionado anteriormente, lo cual obliga al perito a optar por una de dos opciones:

- ✓ Extender el trabajo, o
- ✓ Aplicar otros procedimientos que le permitan obtener una evidencia suficiente y adecuada para poder emitir sus conclusiones

Obtención de información inadecuada: Cuando el perito al momento de realizar sus procesos utilizando la información proporcionada:

- ✓ Observa que las incorrecciones que los procedimientos presentan pueden afectar la fiabilidad de las fuentes de información, exponiendo riesgos de incorrección material que no fueron identificado al inicio de la pericia.
- ✓ Detecta diferencias entre la información proporcionada y la solicitada.

Además, podrán existir casos de peritajes relacionados a apropiaciones de cuotas laborales en los que se establezca la emisión de conclusiones sobre un periodo de tiempo y fecha específica.

Conclusiones en fechas específicas: Es probable el perito en un peritaje que se desarrolla bajo un periodo de tiempo específico obtenga evidencia suficiente y adecuada que en un peritaje que abarque más de un periodo de tiempo, puesto que la información y el alcance será mayor y por consiguiente los volúmenes no permitan que este detecte incorrecciones con la precisión de un peritaje de un solo periodo.

CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de casos judiciales las partes involucradas solicitan al juez la ayuda de expertos de áreas específicas; el profesional de la contabilidad es llamado como perito para realizar un peritaje contable, con el fin de que pueda concluir sobre información de relevancia en el juicio.

Ahora bien, la normativa expone de forma detallada los lineamientos necesarios para realizar peritajes, y como parte de estos se encuentra el utilizar y seguir el código de ética vigente, en donde se expone la diligencia y cuidado profesional para tener en cuenta en la realización de encargos de esta índole, pudiendo establecer que para este requisito en específico no existen recursos que delimiten el alcance que el experto deberá tener en cuenta.

Asimismo, fue posible conocer que, durante el desarrollo del peritaje contable es obligación del perito no solo contar con un equipo el cual ayudara a alcanzar un objetivo, sino saber elegirlo en base, estrictamente al encargo que se desarrolla.

Basados en la investigación fue posible establecer que no existe, en la actualidad, una guía en donde se les explique y se resuma a los peritos las bases necesarias, para cumplir de forma precisa con el principio de cuidado y diligencia profesional. Por lo que se presentó una guía pequeña, dirigida a los peritos que realizan peritajes contables relacionados con encargos de apropiación de cuotas laborales, que se considera está llena de información que puede estandarizar los procesos internos de los equipos de trabajo relacionado a la información que evidenciara y soportara las conclusiones a las que el juez llegue.

RECOMENDACIONES

Que el profesional de la contabilidad durante la realización de pericias contables relacionadas a la apropiación de cuotas laborales tenga a consideración comunicar los lineamientos a tomar en cuenta en relación con el cuidado y diligencia profesional en la recolección de evidencia de auditoría

Se recomienda además que el profesional a cargo de la pericia contable sobre la apropiación de cuotas laborales cuente con un equipo con la competencia suficiente para desarrollar los procedimientos diseñados para recolectar información suficiente y adecuada que soporte sus conclusiones.

Que el profesional en contaduría pública se mantenga actualizado en lo que respecta a la emisión de nuevos marcos normativos y legales aplicables a las pericias contables o a reformas de los ya existentes, con el fin de ofrecer servicios competitivos y de alta calidad.

BIBLIOGRAFÍA

Rojas Soriano, R. (1988). *Investigación social Teoría y Praxis* (3ra edición), México D.F.,

México: Editorial Plaza y Valdez.

Marian Aldana, R. & Jaime Bautista, G. (2014). *Reglas de prueba el proceso penal*

Salvadoreño, El Salvador.

Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y aseguramiento (IAASB).

(2015). *Norma Internacional de encargos de aseguramiento* (Norma 3000)

David López Cabia. (2016). *Perito*. 06 diciembre 2016, de Economipedia.com Sitio web:

<https://economipedia.com/definiciones/perito.html>

Real Academia Española. (2021). *Apropiación Indevida, Defraudación 2021*, de

Diccionario Sitio web: <https://dle.rae.es/apropiaci%C3%B3n>

Jorge, B. y Benjamin, L. (enero 29, 2021), “Extraditan a Reynaldo Vásquez, expresidente

de FESFUT”. El Grafico.

Enciclopedia Jurídica. (2020). *Defraudación*. 2020, de Diccionario Jurídico de Derecho

Sitio web: <http://www.encyclopedia->

[juridica.com/d/defraudacion/defraudacion.htm](http://www.encyclopedia-juridica.com/d/defraudacion/defraudacion.htm)

Real Academia Española. (2020). *Cuota Patronal*. 2020, de Diccionario panhispánico

del español jurídico Sitio web: <https://dpej.rae.es/lema/cuota-patronal>

Real Academia Española. (2020). *Diligencia Profesional*. 2020, de Diccionario

panhispánico del español jurídico Sitio web: <https://dpej.rae.es/lema/diligencia->

[profesional](https://dpej.rae.es/lema/diligencia-profesional)

De Nobrega, Fátima. *Ética y tendencias de la disciplina contable Actualidad Contable*

FACES Año 12 N° 19, Julio-Diciembre 2009. Mérida. Venezuela (19-27)

Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, “*Control de calidad en las firmas de auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*”

Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR), 01 de enero de 1992 (El Salvador)

El Código Procesal Penal (CPP), 22 de octubre de 2008 (El Salvador).

Código Penal (CP), 30 de abril de 1997 (El Salvador).

Ley del Seguro Social, 11 de diciembre de 1953 (El Salvador).

Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, 07 de enero 2019 (El Salvador).

Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, 07 de septiembre de 2006 (El Salvador).

ANEXOS

Anexo 1: Ejemplo de carta de independencia enfocada a peritajes contables sobre procesos de apropiación de cuotas laborales



CARTA DE INDEPENDENCIA POR ASIGNACIÓN

ABC

AUDITORES Y CONSULTORES

Los que suscribimos este documento, confirmamos que, en la realización del peritaje contable de la empresa, ABC, S.A DE C.V por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2021, lo siguiente:

1. Nosotros y nuestros familiares directos, no tenemos un interés financiero directo o indirecto en el cliente;
2. Nosotros y nuestros familiares directos, no estamos relacionados con ningún empleado del cliente que esté en posición de ejercer una influencia significativa en la preparación de los registros contables y/o estados financieros del cliente.
3. Actualmente no estamos en negociaciones de empleo con el cliente;
4. No hemos aceptado, ofrecido regalos u hospitalidades con el cliente en exceso de los montos restringidos en el Manual de Control de Calidad de la firma.

POSICIÓN	NOMBRE	FIRMA	FECHA

Nota: En el caso de cambios o adiciones de miembros del equipo de auditoría, los miembros existentes deberán asegurarse del oportuno llenado de esta confirmación.

Anexo 2: Ejemplo de informe de peritaje contable

INFORME DE PERITAJE CONTABLE INDEPENDIENTE (CVPCPA, 2021):

“Señor

Juez xxxxx de Instrucción de San Salvador (U otro destinatario apropiado).

Presente

Fui (Fuimos) juramentado (s) en fecha xx de xx de 20xx con la calidad de Perito (s) Contable (s) Financiero (s), para realizar peritaje (contable financiero, tributario, etc.) en el caso penal referencia xxxxxxxx, en contra de xxxxxxxx y zzzzzzzz, a quienes particularmente se les atribuye el delito calificado provisionalmente como xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

(En este apartado, el Perito Contable, podrá incluir cualquier referencia que permita identificar adecuadamente la instancia donde se ventila el caso, tipificación de delitos previamente establecidos por quien corresponda, el tipo de peritaje solicitado, etc.)

Descripción del Asunto Principal:

Inicialmente la FGR, así como la defensa técnica de los imputados, propusieron puntos de pericia, los cuales fueron dados a conocer a los peritos por parte del juzgado xxxxx de instrucción, quien encargó a los peritos un análisis e informe preliminar. Dicho informe preliminar fue entregado de manera conjunta por los peritos en fecha xx de xxxx de xxxx. Según consta en xxxx de fecha xx de xxxx de xxxx se señaló la realización de audiencia especial para el día xx del mismo mes y año.

Con fecha xx de xxxx de 20xx, se desarrolló audiencia especial, de la cual se levantó acta, en la que se determinó plazo para que la FGR se pronuncie por escrito sobre los puntos de pericia en cuestión.

Según resolución de fecha xx de xxxx de 20xx, se fijan los puntos de pericia que deberán ser resueltos por los peritos, y se definen aspectos importantes tales como: los años sujetos a pericia, personas naturales y jurídicas que serán consideradas como parte del análisis, entre otros aspectos.

En este informe se presentan por separado los puntos de pericia propuestos por la defensa técnica del imputado xxxxxx y xxxxxx, siendo en total xx puntos de pericia; además se realizó un análisis de los puntos propuestos por FGR, identificando aquellos que tiene relación con los citados imputados siendo estos en total xx puntos periciales. Estos puntos de pericia se citan textualmente más adelante como parte de los resultados del trabajo realizado.

(En este apartado, el Perito Contable podrá presentar un resumen de cómo se estableció el asunto principal o puntos periciales, o bien, citar textualmente cada punto pericial. En algunos casos, podría ser puntualmente un solo asunto muy preciso o un solo punto de amplio alcance).

Identificación o descripción de los grados o niveles de seguridad que se provee en las conclusiones del informe

De conformidad con la norma técnica utilizada para realizar el trabajo pericial, la cual se describe más adelante, un peritaje contable puede proveer para el usuario, conclusiones

con seguridad razonable o con seguridad limitada. Una conclusión provee seguridad razonable cuando el Perito Contable, considera que ha obtenido la información y documentación necesaria, no existiendo limitación material o importante que impida concluir sin realizar ningún tipo de salvedad respecto a su trabajo, en consecuencia, el perito considera que la prueba recabada que respalda es suficiente y apropiada para emitir este tipo de conclusión. Las conclusiones con seguridad razonable no requieren ninguna aclaración o advertencia para el usuario. Un Perito Contable, emite conclusiones con seguridad limitada cuando, conforme su juicio profesional, experiencia y habilidades, así como su propia evaluación de riesgos, considera que no es posible emitir una opinión con seguridad razonable. Los motivos para emitir una conclusión con seguridad limitada pueden tener su origen en la limitación de la obtención de evidencias, características de la información examinada, inconsistencias entre las evidencias, imposibilidad de realizar un examen completo, entre otros. Al plantear la conclusión que se vea afectada por estos factores, el perito llamará la atención del usuario del informe, planteando la redacción de la conclusión así: “Conclusión con seguridad limitada del punto de pericia xx”, y expondrá las razones por las cuales emite este tipo de conclusión.

Cuando el Perito Contable, no obtenga ningún tipo de evidencia para evaluar con los criterios que se requiera, para dar respuesta a algún punto de la pericia, el perito se abstiene de emitir conclusiones y lo hará constar como respuesta al punto pericial correspondiente.

Identificación de los criterios

Para el desarrollo del trabajo, fue necesario analizar y tomar de base, diversa y amplia cantidad de información y documentación, entre las que se encuentran:

- a. Información incorporada en los expedientes judiciales
- b. Documentación provista por FGR bajo cadena de custodia, según acta de fecha xx de xxxx de 20xx
- c. Documentación incorporada por medio de diversos oficios remitidos por el juzgado xxxxxxx
- d. Referencias a leyes y normativas técnicas de auditoría
- e. Estados financieros de xxxxxx correspondientes al ejercicio económico xxxxx
- f. Manual de contrataciones y adquisiciones de xxxxxxx
- g. Registros contables de.....
- h. Reportes de cobros de....
- i. Valúo técnico de la propiedad....
- j. Cortes de caja de....

(En este apartado, el Perito Contable, deberá consignar un amplio detalle de toda aquella información o documentación que le ha servido de base, para contrastar contra las evidencias recolectadas a lo largo de su trabajo pericial. El detalle podría ser tan amplio como la cantidad de elementos que han servido para aplicar como parte de la metodología o para evaluar un hecho requerido en cada punto pericial desarrollado.)

Limitaciones en el desarrollo del trabajo

Excepto por la falta de respuesta a solicitud presentada por el perito, presentada al juzgado xxxxx con fecha xx de xxxx de 20xx, en la cual se requería el auxilio del banco xxxx, y cuyo efecto se manifiesta como una limitación, para responder adecuadamente al punto

de la pericia x, propuesto por la (s) parte S), no tuvimos otras limitaciones importantes, para responder los puntos de la pericia.

(En este apartado, el Perito Contable, describirá cualquier limitación que surgió durante el desarrollo del encargo y que, por su importancia, ha originado conclusiones con seguridad limitada o la imposibilidad de concluir.)

Uso de este informe

Este informe ha sido preparado para uso exclusivo de xxxxx.

(El Perito podrá consignar en este apartado, cualquier restricción respecto al uso o circulación del informe, o las partes que pueden hacer uso del mismo, conforme al compromiso que haya definido con quien lo contrate o en respeto a las disposiciones legales, según a el caso.)

Parte responsable de la información y responsabilidad de los peritos

Responsabilidad por el suministro de información:

La información utilizada para realizar el trabajo ha sido provista a través de xxxxx. Hasta donde tengo (tenemos) conocimiento, se ha respetado la cadena de custodia sobre aquellas evidencias que han sido proporcionadas para ser examinadas.

Responsabilidad del Perito Contable

La responsabilidad del perito (de los peritos) es dar respuesta a los puntos de pericia ordenados por xxx, basados en las evidencias examinadas y conforme a su real saber y

entender, aplicando las normas y procedimientos técnicos aplicables, y exponiendo en su caso, las limitaciones que se tengan durante el peritaje.

(Este apartado deberá adecuarse a cada circunstancia, definiendo las responsabilidades de cada parte de acuerdo al convenio previamente establecido, por ejemplo, la información podría haber sido provista por la administración de una entidad contratante.)

Identificación de las normas bajo las cuales se preparó este informe

El encargo se condujo con la Norma para Peritajes Contables en El Salvador-NPCES. Esta norma fue aprobada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, según acuerdo que consta en resolución xx/xx de fecha xx de xxx de 20xx, y publicada en Diario Oficial xxxx, tomo xxxx de fecha xx de xx de 20xx. Dicha norma requiere que los Peritos Contables, cumplan con altos estándares de ética, independencia, objetividad, confidencialidad y además cuenten con el conocimiento y habilidades necesarias para desarrollar estos trabajos, los cuales constituyen encargos de aseguramiento y atestiguamiento, debiendo emitir conclusiones con seguridad razonable y/o con seguridad limitada según se define en el apartado “Identificación o descripción de los grados o niveles de seguridad que se provee en las conclusiones del informe”. Esta Norma reconoce la relación entre Perito Contable, una parte responsable, un presunto usuario y un asunto principal, entre otros. Por tanto, la aplicación de esta norma es totalmente identificable con el trabajo requerido por xxx (indicar según sea apropiado; entidad, Juez, cede arbitral, etc.) se clara que, desde el punto de vista de la citada norma, los Peritos Contables, únicamente emiten conclusiones sobre los puntos evaluados con base a la evidencia obtenida o limitantes presentadas y no hace determinaciones legales,

sobre eventuales ilícitos que pudieran resultar de los hechos sobre los que versa el informe.

(Si por alguna razón, el Perito Contable, no cumplió requerimientos de la NPCES, deberá declarar cuales requisitos incumplió y los motivos que originan el incumplimiento)

Declaración de cumplimiento de Control de Calidad, del Código de ética para Profesionales de Contabilidad de IFAC y los requisitos de independencia aplicables a este encargo pericial de aseguramiento

Declaro (Declaramos) que he (hemos) cumplido los requerimientos de Control de Calidad; así como con lo establecido en el Código de ética para Profesionales de Contabilidad de IFAC, incluyendo los requisitos de independencia, objetividad y escepticismo profesional.

(Si el Perito ha incumplido algún requerimiento ético o de control de calidad, deberá indicarlo y exponer las razones que originan el incumplimiento.)

Resultados del trabajo realizado y conclusiones

A continuación, se expone cada punto de perica propuesto por las partes, y un resumen de la metodología aplicada, los procedimientos aplicados, referencia a la información o documentación evaluada, referencia a los anexos correspondientes y la respectiva conclusión.

Punto de pericia X propuesto por la defensa técnica del imputado xxxxx

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, o conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y Desarrollo de punto de pericia X:

Para el desarrollo de este punto, se tuvo a disposición la siguiente información y documentación:

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados:

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado).

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en anexos en archivo referencia xxxxxx.

Conclusión de punto de la pericia X propuesto por defensa técnica del imputado xxxxx:

Después de analizar la documentación proporcionada previamente por el juzgado xxxxx, se determinó que... (Describir la conclusión con seguridad razonable, de forma precisa, y comprensible, basado en el análisis de las evidencias obtenidas)

Punto de pericia y propuesto por la FGR

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, o conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y desarrollo de punto de la pericia Y;

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados;

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado)

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en Anexos en archivo digital Referencia xxxxxx.

Conclusión con seguridad limitada de punto de la pericia y propuesto por defensa técnica del imputado xxxxx

Después de analizar la documentación proporcionada previamente por el juzgado xxxxx, se determinó que....

(Describir la conclusión con seguridad razonable, de forma precisa, y comprensible, basado en análisis de las evidencias obtenidas)

Sin embargo, como parte de la documentación proporcionada por xxxxx, se determinó la existencia de fotocopia de un contrato de compra venta de xxxxx, celebrado ante notario

xxxxxx, con el que se documentan xxxxxxxx. Con fecha xxxx se solicitó al juzgado la obtención del original de este documento, el cual a la fecha de emisión del informe no fue proporcionado. En caso de que los usuarios del informe consideren la validez de la referida fotocopia, esta conclusión no se verá afectada, caso contrario, el monto xxxxxx, se reduciría en US\$xxxxx.xx que corresponde al monto de dicho contrato.

(El perito deberá redactar adecuadamente la causa y efectos de las condiciones que originan la conclusión con seguridad limitada)

Punto de la pericia Z propuesto por los querellantes Señores xxxxxxxx

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y desarrollo de punto de la pericia Z:

Para el desarrollo de este punto, se tuvo a disposición la siguiente información y documentación:

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados;

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado)

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en anexos en archivo digital referencia xxxxxx.

Sin embargo, los resultados obtenidos deberían respaldarse con los registros y, los cuales a la fecha de emisión de informe no han sido provistos, a pesar de haber sido solicitados según consta en requerimiento de fecha xxx, presentado ante el juzgado xxxxxx de San Salvador.

Abstención de conclusión sobre el punto de la pericia Z propuesto por los querellantes Señores xxxxxxxx

Debido a la circunstancia descrita al final del párrafo anterior, la cual, juicio del Perito Contable, es determinante para concluir con el punto pericial, no se emite conclusión al respecto.

(El perito deberá redactar adecuadamente las limitaciones que imposibilitan emitir la conclusión sobre un punto pericial y relacionar adecuadamente en la redacción de dicha abstención.)

Consideraciones adicionales a los puntos de la pericia:

Atendiendo lo establecido en el artículo 236, numeral 4) del Código Procesal Penal, se hace del conocimiento del juez xxxxx de San Salvador, que, durante el desarrollo de la pericia se determinó que....., lo cual consta en la evidencia judicial según pieza xx, folio xxx, lo cual incide en la situación patrimonial del imputado xxxxx; sin embargo, ningún punto de pericia requirió el abordaje de esta información, la cual tiene relación directa con relación a....., por lo que se hace de su conocimiento para el análisis por parte de su digna autoridad.

(El uso de este apartado debe ser sumamente analizado por el Perito Contable. El emitir valoraciones, juicios o abordar situaciones más allá de lo requerido en un punto de la pericia, puede ser objetado por cualquiera de las partes; no obstante, la experiencia y juicio profesionales dictaran si se debe o no incluir algún dato adicional en el informe, analizando a su vez las consecuencias de ello.)

El presente informe consta de xxx páginas impresas solo al frente (o frente y vuelta según se requiera), las cuales se encuentran selladas y firmadas por el perito.

San Salvador, El Salvador, XX de XXX de 20xxx

Firma del Perito Contable

Nombre completo de Perito Contable

(Sello del auditor autorizado por el CVPCPA)

Nota: El contenido de ese modelo de informe podrá variar en la redacción de su contenido, según el tipo de caso, instancia en la que se presenta, si el peritaje es conjunto con otros peritos etc. Dichas variaciones no deberán implicar cambios en la esencia de sus apartados.

II. La presente resolución, entra en vigencia a partir del X de xxxxxx de 20xx.

III. Publíquese.”

Anexo 3: Guía de preguntas de entrevista dirigida a Auditor de la Unidad de Auditoría Interna del ISSS.

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



GUÍA DE PREGUNTAS PARA ENTREVISTA

Proyecto de investigación: “Cuidado y diligencia profesional en el proceso de recolección de evidencia en peritaje contable en los procesos de apropiación de cuotas laborales”.

Objetivo: Conocer el papel de los contadores públicos en relación con el cuidado y diligencia profesional en el proceso de recolección de evidencia en peritaje contable en los procesos de apropiación de cuotas laborales

GENERALIDADES

Nombre de la Institución: Instituto Salvadoreño del Seguro Social, departamento de auditoría interna

Nombre del entrevistado: Carlos Hernandez

Cargo que desempeña: Auditor interno

Experiencia en el área.

Desde hace cuánto tiempo participa en casos de aseguramiento en el área de peritajes contables: Posee más de 15 años en auditoría interna que le ha permitido participar en casos de peritajes contables a solicitud de la Fiscalía.

En qué áreas ha participado como perito contable: Peritajes Financiero, Contable y Tributario.

ABORDAR LA PROBLEMÁTICA

1. ¿Usted cómo perito ha participado en procesos de apropiación de cuotas laborales?
2. ¿Considera usted, que el actual sistema de pensiones y seguro social posee debilidades que podrían permitir la apropiación de cuotas por parte del patrono?
3. En la realización de peritajes contables, ¿utiliza usted algún marco de referencia distinto a la NIEA 3000?, de ser su respuesta positiva ¿Podría mencionarlos?
4. ¿De acuerdo con su experiencia, realiza usted alguna evaluación al potencial cliente antes de aceptar el encargo? De ser su respuesta positiva ¿Como documenta dicha evaluación?
5. ¿Qué tipo de cualidades, aptitudes y conocimientos debe tener el personal que participará en el encargo?
6. ¿En qué o cuales etapas del proceso de peritaje contable considera usted que es más importante guardar el debido cuidado y diligencia profesional para el manejo de los documentos?
7. Después de la juramentación, ¿Cuál es el proceso que usted como perito realiza para obtener la documentación que será utilizada como evidencia?
8. ¿De acuerdo con su experiencia cuál es su participación como perito en el proceso de cadena de custodia y que controles aplica como perito para guardar el debido cuidado en el manejo de la información?
9. De haber secuestro de información ¿realiza procesos diferentes a los utilizados cuando la documentación es solicitada por el juez y es puesta a su disposición?
10. ¿De acuerdo con su experiencia posee políticas o lineamientos internos que sirvan de guía en el manejo de la información puesta a su disposición?
11. De acuerdo con los casos en los que ha participado como perito, ¿qué métodos o técnicas a utilizado para el proceso de obtención de evidencia?, ¿y por qué las considera idóneas?

12. De acuerdo a su experiencia, si durante un peritaje detecta diferencias entre la información proporcionada y la solicitada, ¿qué procedimientos realiza para comunicar la inconsistencia y solicitar la información idónea?
13. ¿Qué medidas de seguridad aplica el equipo del encargo durante la recolección de evidencia y el resguardo de la información?
 - a. Las maquinas del personal del encargo están encriptados.
 - b. ¿La información se maneja por correo personal o empresarial?
 - c. Si poseen dispositivos como, memorias USB, disco duro portátil, entre otros, cuáles son las medidas de seguridad para resguardar la información de estos dispositivos.
14. De acuerdo con los casos en los que ha participado como perito, ¿Posee políticas internas para generar el archivo de los casos que ha concluido y por cuanto tiempo son resguardados?

Anexo 4: Matriz de análisis entrevista a Auditor de la Unidad de Auditoría Interna del ISSS.

PREGUNTA Y RESPUESTA.	ANÁLISIS.
<p>1. ¿Considera usted, que el actual sistema de pensiones y seguro social posee debilidades que podrían permitir la apropiación de cuotas por parte del patrono?</p> <p>Probablemente existan debilidades, pero el punto es que las debilidades no son tanto de ley sino en el famoso riesgo de controles que exista, el rubro esta tan bien cubierto legalmente que la debilidad existe cuando la persona que realiza el delito es alguien que sabe de las leyes y de los procesos internos de la entidad.</p>	<p>La ley no está diseñada para fallar o poseer algún punto ciego que permita algún delito. Relacionando las leyes aplicables al ilícito de apropiación de cuotas laborales, la persona que lo lleve a cabo deberá conocer el funcionamiento de los controles que la institución emplea, siendo esta el seguro social o alguna administradora de fondo de pensiones, y en que fallan estos controles para poder llevar a cabo su cometido.</p>
<p>2. En la realización de peritajes contables, ¿utiliza usted algún marco de referencia distinto a la NIEA 3000?, de ser su respuesta positiva ¿Podría mencionarlos?</p> <p>No, de hecho, no, actualmente la NIEA 3000 es la base a nivel nacional e internacional es la que se maneja para los casos de peritajes contables, de hecho, en la NIEA 3000 está el formato de informe que actualmente se usa en los casos de peritaje contable</p>	<p>Los peritajes contables, no solo aquellos relacionados con la apropiación de cuotas laborales, sino también cualquiera que posea un enfoque distinto, será desarrollado en base a los lineamientos establecidos en la normativa técnica NIEA 3000; cabe mencionar que dicha normativa también se auxilia y permite, de ser necesario, el empleo de normativa técnica vigente como lo es la Norma Internacional de Auditoria NIA.</p>
<p>3. ¿De acuerdo a su experiencia, realiza usted alguna evaluación al potencial cliente antes de aceptar el encargo? De ser su respuesta positiva ¿Como documenta dicha evaluación?</p> <p>Si, de hecho, es necesario por dos aspectos: como profesionales debemos de estar conscientes de la responsabilidad que se nos va a asignar en el caso y de la responsabilidad legal implícita en el caso y</p>	<p>La evaluación al cliente no solo se encuentra sujeta a los honorarios a establecer por ser parte o realizar un peritaje contable, es más bien de los factores importantes el que queda catalogado como de menor importancia. La evaluación de aceptación se basará principalmente en el grado de responsabilidad implícita en el caso, es decir la gravedad y dimensión del ilícito cometido y por evaluar teniendo en</p>

<p>por otra parte en base a la magnitud del caso es como el profesional determina cuanto será el honorario a establecer por realizar el peritaje contable.</p> <p>Por lo general se documenta en base a la experiencia de cada perito, dependiendo del caso se documenta con un cuestionario al cliente, en otra ocasión se determina mediante la magnitud económica por la que se está acusando al imputado. Lo más recomendable es buscar apoyo con un colega que ya haya pasado por este proceso.</p> <p>No existe normativa que exija que se documente tal evaluación al final dependerá de cada perito hacerla o no.</p>	<p>consideración tanto la información recolecta en algún cuestionario realizado al cliente como experiencia y conocimientos que el profesional en cuestión posee y que soportaran el desarrollo del peritaje</p>
<p>4. ¿Qué tipo de cualidades, aptitudes y conocimientos debe tener el personal que participará en el encargo?</p> <p>Esto si es clave porque dependiendo del tipo de peritaje se solicita el personal que participará de apoyo.</p> <p>El personal a participar debe de tener experiencia operativa en el tipo del caso que se esté trabajando ya que eso indica si cumple o no con el nivel técnico y legal que se requiere.</p> <p>En un peritaje no se puede dar el lujo de estar enseñando ya que el tiempo es clave y por tal razón se necesita que el personal tenga la experiencia que se requiere para cada tipo de peritaje.</p>	<p>La principal cualidad que un perito evalúa en el personal que seleccionara para que lo apoye en el encargo es la productividad, y el indicador clave para evaluarla radica en la experiencia que el colaborador tenga en el área de estudio. En un peritaje contable relacionado a apropiación de cuotas laborales se esperaría que el colaborador tenga conocimiento intermedio o superior en los procesos de elaboración de nóminas, presentación de planillas, pago de planillas y principalmente conocer las leyes y regulaciones del área en cuestión.</p>
<p>5. ¿En qué o cuales etapas del proceso de peritaje contable considera usted que es más importante guardar el debido cuidado y diligencia profesional para el manejo de los documentos?</p> <p>El debido cuidado y diligencia profesional se debe de guardar en todo el proceso del peritaje, desde la juramentación del perito</p>	<p>No hay una fase del proceso que tenga más relevancia frente a otras, el cuidado y diligencia profesional para manejar la documentación de un compromiso es fundamental en todas las etapas del proceso pericial; y como parte de ello el auditor debe guardar estricta confidencialidad durante e incluso después de concluir el compromiso.</p>

<p>ante el juez hasta la entrega del informe pericial incluso hasta después de la entrega del informe ya que no se puede divulgar información confidencial del caso.</p>	
<p>6. Después de la juramentación, ¿Cuál es el proceso que usted como perito realiza para obtener la documentación que será utilizada como evidencia?</p> <p>En el caso de los peritajes, ya se tiene establecido el lugar donde se realizará la pericia, en este lugar se encuentra toda la documentación recolectada del caso y este debe de tener custodia en donde incluso se toma lista quien entra y sale del lugar y es allí donde se va a trabajar la información hasta que se haga entrega oficial del informe, posterior a la entrega de este se devuelve la documentación.</p>	<p>La parte fundamental del proceso es identificar el recinto en donde se llegará a revisar la documentación que el Juez ha designado para desarrollar los puntos de pericia; a partir de este punto el perito debe apegarse a los controles indicados por los designados a custodiar la documentación hasta concluir el proceso de revisión y hacer entrega de los archivos puestos a su disposición.</p>
<p>7. ¿De acuerdo a su experiencia posee políticas o lineamientos internos que sirvan de guía en el manejo de la información puesta a su disposición?</p> <p>No es algo que por lo general se deje escrito o en algunas ocasiones si se hace en donde desde el inicio del peritaje se establecen lineamientos para el cuidado de la información desde los más básicos como el hecho de no manchar ni romper la documentación hasta casos más preocupantes como sacarla de las instalaciones en donde se ha autorizado que se resguarde y el deber de cada profesional y cada colaborador cumplir con el cuidado de la documentación</p>	<p>Respecto a la documentación, los lineamientos y políticas a seguir para el manejo son los que determina el personal a cargo en las instalaciones designadas para la revisión, debido a que el perito no extrae documentos para uso personal fuera de las instalaciones; el cumplimiento de las políticas y lineamientos se da desde el ingreso y durante la estadía en las instalaciones designadas para revisión.</p>
<p>8. ¿De acuerdo con su experiencia cuál es su participación como perito en el proceso de cadena de custodia y que controles aplica como perito para guardar el debido cuidado en el manejo de la información?</p> <p>Por lo general la documentación ya está puesta en el lugar designado para</p>	<p>Como parte de los controles el perito realiza un inventario de la documentación que es puesta a su disposición a manera de facilitar el control de esta.</p>

<p>realizarse la pericia y con base a la experiencia del profesional este decide inventariar la misma al criterio que mejor le parezca o le facilite más.</p> <p>Es de tener en cuenta que los puntos de pericia son desarrollados tanto por el perito de la fiscal como el de la parte acusada y se requiere un alto nivel de profesionalidad entre profesionales ya que la documentación será utilizada por ambas partes los cuales deben de tener un alto grado de diligencia y cuidado profesional en el manejo de la misma.</p>	
<p>9. De haber secuestro de información ¿realiza procesos diferentes a los utilizados cuando la documentación es solicitada por el juez y es puesta a su disposición?</p> <p>Por lo general la documentación ya está a disposición del perito desde el momento en el que fue juramentado, pero también existen ocasiones en donde el juez determina si se necesita la participación del perito en el proceso de secuestro de la documentación ya que en base a la experiencia del perito este puede indicar que documentación o equipo informático u otros activos de almacenamiento de información pueden ser requeridos para el desarrollo de los puntos de pericia,</p>	<p>La participación del perito en el secuestro de información la va a determinar el juez quien va a considerar si es necesaria la participación del perito en esta actividad, lo que sí es un hecho es que el profesional que va a ejercer como perito es responsable de la misma desde el momento en el que se le entrega después de haber sido correctamente revisada por el perito en donde este valida que la documentación que recibe sea la especificada por el juez a través de escritos ya que el debido cuidado y diligencia profesional deben ser aplicados en todo momento durante la pericia contable</p>
<p>10. De acuerdo con los casos en los que ha participado como perito, ¿qué métodos o técnicas a utilizado para el proceso de obtención de evidencia?, ¿y por qué las considera idóneas?</p> <p>Se debe de tener cuidado en los requisitos que debe de cumplir la prueba para que se convierta en evidencia, dependiendo del escenario en el que se esté realizando el punto de pericia se debe determinar si la prueba cumple con los requisitos técnicos y/o legales que se requieren para ser considerada como evidencia.</p>	<p>Es clave para el perito tener conocimientos amplios en la materia relacionada con el tipo de peritaje, es decir, que cada peritaje contable es único y el perito a cargo debe ser suficientemente competente en la rama hacia la que ira encaminada la pericia, en ese sentido la prueba o pruebas que sean presentadas como sustento de evidencia deben cumplir con los requisitos técnicos y legales necesarios para que esta sea sustentada no solo por el hecho de que exista un documento soporte quiere decir que este sea válido para ser considerado</p>

	<p>como evidencia sino que debe de cumplir con las condiciones necesarias que requieren las normas o leyes aplicables para ser válida como evidencia.</p>
<p>11. De acuerdo a su experiencia, Si durante un peritaje detecta diferencias entre la información proporcionada y la solicitada, ¿qué prendimientos realiza para comunicar la inconsistencia y solicitar la información idónea?</p> <p>Por lo general el perito al momento de revisar la documentación que se le hará entrega valida que esta cruce con el escrito inventariado es decir que antes de hacer la recepción de la documentación esta es revisada detalladamente sin importar el tiempo que tome ya que al momento de firmar la recepción de la documentación es responsabilidad del perito el resguardo de esta y por lo tanto se debe de asegurar que desde el momento que la recibió esta se encuentre conforme al escrito inventariado de la misma.</p>	<p>Como se mencionaba anteriormente, el cuidado y diligencia profesional debe estar presente en cada momento de la auditoria y eso también incluye el momento en el que se va a recibir la documentación para realizar la auditoria y es que aunque parezca algo tan simple en realidad es un punto de inflexión importante ya que en la documentación recibida se encuentra todo lo necesario para realizar la pericia y si esta no viene completa o conforme a lo establecido por el juez a través de escritos es deber del auditor informarlo y en su defecto no recibir la documentación hasta que en verdad sea la documentación completa ya que desde el momento en el que esta es recibida por el perito pasa a sus custodia en donde este al final va a rendir entregar dicha documentación tal cual se le fue entregada según escritos y si esta no se entrega de forma completa es responsabilidad del perito rendir cuentas sobre la misma.</p>
<p>12. ¿Qué medidas de seguridad aplica el equipo del encargo durante la recolección de evidencia y el resguardo de la información?</p> <p>a. Las maquinas del personal del encargo están encriptados.</p> <p>b. ¿La información se maneja por correo personal o empresarial?</p> <p>c. Si poseen dispositivos como, memorias USB, disco duro portátil, entre otros, cuáles son las medidas de seguridad para resguardar la información de estos dispositivos.</p> <p>El resguardo de la información se debe de realizar con los recursos que han sido asignados al perito, estos no pueden</p>	<p>La información debe de ser resguardada única y exclusivamente en el lugar y dispositivos asignados al perito.</p> <p>Si bien es cierto el perito y el equipo que forma parte de la pericia tienen acceso a esta, la documentación debe de quedar resguardada en las instalaciones y dispositivos designados por el juez ya que es de extrema confidencialidad que la información solo sea del conocimiento de las partes involucradas ya que esta se puede convertir en evidencia durante el caso en cuestión y por ende se debe de tener mucho cuidado en el resguardo de esta.</p>

<p>trasladar la información mediante correo electrónico, USB, portátiles externos ya que la información es confidencial y esto es dado según las medias restrictivas que el juez ha aplicado dependiendo del caso.</p>	
<p>13. De acuerdo a los casos en los que ha participado como perito, ¿Posee políticas internas para generar el archivo de los casos que ha concluido y por cuanto tiempo son resguardados?</p> <p>En el caso de los peritajes la información no es resguardada por el perito, una vez finalizado el informe toda la documentación física y electrónica pasa del resguardo del perito al juez como parte de la cadena de custodia, el perito y los colaboradores que participaron en el caso no se pueden quedar con copias y/o respaldos de información de ningún tipo ya que la magnitud de estos casos es de extrema confidencialidad debido a que esto implica si el acusado y es culpable o inocente del delito del que está siendo acusado por lo tanto el cuidado y diligencia profesional es clave de principio a fin en un peritaje.</p>	<p>A diferencia de otras de otro tipos de auditorías como la financiera o fiscal en los peritajes contables la información utilizada y papeles de trabajo utilizados al finalizar la pericia pasan al resguardo del juez, el perito y sus colaboradores no pueden guardar para si ninguna documentación o archivos soporte relacionados con el caso ya que a diferencia de otro tipo de auditorías ya mencionadas no existen normas o leyes que obliguen al profesional ejerciente de la auditoria el resguardo de información relacionada al caso.</p>