

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



TRABAJO DE GRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA FORENSE

“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE APLICABLES A CASOS DE
DEFRAUDACIÓN AL FISCO. CASO DE ESTUDIO: IVA Y RENTA”.

PRESENTADO POR

Alexis Ernesto Segura Ramírez

L10802

Marelyn Isabel Martínez López

L10802

DICIEMBRE 2022

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES CENTRALES

Rector : MSc. Roger Armando Arias Alvarado
Vicerrector Académico : PhD. Raúl Ernesto Azcúnaga López
Secretario General : Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

AUTORIDADES DE LA FACULTAD

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas : MSc. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas : Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Director de la Escuela de Contaduría Pública : MSc. Gilberto Díaz Alfaro
Coordinador General de Seminario de Graduación : MSc. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Seminario de Proceso de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública : Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director : MSc. Eraldo de Jesús Ramos de la Cruz.
Jurado Examinador : MSc. Eraldo de Jesús Ramos de La Cruz
: Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón
: Lic. Miguel Ángel Macías Palacios

DICIEMBRE 2022

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por otorgarme sabiduría para concluir mis estudios, a mi familia por el apoyo incondicional para cumplir mis objetivos profesionales y personales, a Daniel por acompañarme, motivarme y estar siempre presente durante todo este proceso. Finalmente, a mi compañero Alexis por todo el empeño, sacrificio durante la carrera y el proceso de este trabajo.

Marelyn Martínez.

Agradezco a Dios por darme la oportunidad de culminar esta etapa de mi vida, por darme la sabiduría, entendimiento y salud durante todo este proceso. A mis padres, por su apoyo, consejos, comprensión y ejemplo de perseverancia. A mi compañera de equipo, por todo el empeño, tiempo y esfuerzo que puso en la elaboración de este documento y a todas las personas que me apoyaron e hicieron posible que este trabajo se terminara de manera exitosa.

Alexis Segura.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y MARCO TEÓRICO.	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Formulación del problema	4
1.3. Objetivos de la investigación	4
1.3.1. Objetivo general	4
1.3.2. Objetivos específicos.....	4
1.4. MARCO TEÓRICO.....	5
1.4.1. Antecedentes.....	5
1.4.2. Principales definiciones o conceptos.....	6
1.4.3. Generalidades del auditor forense	7
1.4.4. Generalidades de la auditoría forense.....	10
1.4.5. Generalidades de la defraudación al fisco	12
1.4.6. Base técnica.	16
1.4.7. Base legal.....	17
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
2.1. Tipo de estudio.....	19
2.2. Unidad de análisis	19
2.3. Técnicas e instrumentos utilizados en la investigación.....	19
2.4. Procesamiento de la información	20
2.5. Determinación de las variables	20
2.6. Operacionalización de las variables	21
2.7. Cronograma de actividades	22
2.8. Diagnóstico de la investigación.....	23

CAPÍTULO III: CASO PRÁCTICO SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE APLICABLES A DEFRAUDACIÓN AL FISCO. CASOS: IVA E ISR.....	26
3.1. Generalidades	26
3.1.1. Objetivo	27
3.1.2. Alcance	27
3.2. Planteamiento del caso práctico - hipotético.....	28
3.3. Desarrollo del caso	29
CONCLUSIONES	65
RECOMENDACIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA	67
ANEXOS	69

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Clasificación del delito de defraudación al fisco.....	14
Figura 2	Esquema general de la propuesta.....	26
Figura 3:	Proceso de la auditoría forense.....	29

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Operacionalización de las variables.....	21
Tabla 2	Cronograma de actividades.....	22

RESUMEN EJECUTIVO

La auditoría forense tiene como objetivo principal, la búsqueda de la verdad y el esclarecimiento de los hechos, con base a la información que se genera como resultado de haber ejecutado procedimientos de auditoría.

Por su parte, la defraudación al fisco consiste en el cometimiento de uno o varios actos con el propósito de dejar de pagar en todo o en parte los tributos que se establecen en las leyes. En vista de ello, resulta importante la implementación de la auditoría forense como una herramienta útil en la prevención y detección de este tipo de fraudes que perjudican el erario público.

Dentro de la legislación vigente en nuestro país, se encuentra el código penal, donde en el art. 249 se describen los actos que son considerados como fraude fiscal: evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias, reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.

En particular y por ser el enfoque bajo el cual se desarrolló el caso práctico de este trabajo, resulta importante hacer énfasis en lo que evasión fiscal engloba y es que la evasión de impuestos a grandes rasgos trata la omisión de declarar hechos generadores, declaraciones de costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes; todas esas prácticas realizadas por el contribuyente a fin de evadir impuestos, los cuales se pueden dar por diversos medios.

Con base a lo anterior, el objetivo de la investigación es establecer procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR, a través del estudio de casos relacionados, a fin de que sirva al contador público a ser más eficiente al momento de realizar sus trabajos.

La investigación se realizó bajo el enfoque cualitativo, utilizando el método hipotético–deductivo, que parte de lo general a lo específico; donde se realizó un estudio de casos de defraudación al fisco por IVA e ISR, el cual principia con el conocimiento general de la entidad; considerando también el marco normativo y legal donde se plantean procedimientos enfocados a la detección de defraudación al fisco.

En consecuencia, estos procedimientos relacionados a casos de defraudación fiscal servirán como una herramienta de ayuda y consulta para aquellos contadores públicos que no tengan la experiencia o el conocimiento sobre los procedimientos que se deben aplicar en una auditoría de este tipo. Si bien es cierto existen documentos que abordan la problemática de la defraudación fiscal, estos son ostentados bajo otros enfoques que no coinciden con el que se desarrolló en este trabajo.

La investigación realizada, dejó en evidencia la importancia del desarrollo de este tipo de procedimientos, puesto que sería un gran aporte para la profesión, por esto mismo, se deben elaborar atendiendo todas las disposiciones técnicas y legales aplicables; haciendo hincapié en que la auditoría forense, será siempre algo no estático y que cada caso debe tratarse con el enfoque que amerite, por tal motivo, se aclara que los procedimientos presentados en este trabajo no deben considerarse como un todo.

INTRODUCCIÓN

Existe la necesidad de contar con procedimientos de auditoría forense que sean capaces de dar solución y ayudar de manera directa al profesional ejerciente en el desarrollo de su rol como auditor forense, se es bien sabido que dentro de los desafíos que regularmente presenta un profesional se encuentra la restringida información respecto a los casos, ya que por más comunes que sean, son manejados de forma discreta dentro de las instituciones, inclusive al llegar a una instancia judicial existe la figura de excusa absolutoria en los delitos contra la hacienda pública como una excluyente de responsabilidad penal, lo que disminuye que estos casos salgan a la luz con mayor frecuencia.

Adicionalmente se debe considerar que la información se guarda con recelo, incluyendo información relacionada a los procedimientos, por lo que se vuelve complicado que un profesional sin previo conocimiento se decida incursionar en esta rama de la auditoría.

El **Capítulo I**, se refiere al **planteamiento del problema** y dentro del mismo se describe aspectos históricos del aumento progresivo en casos de defraudación al fisco, dentro del marco del alcance planteado se incluye el origen de la problemática, así mismo, se adhieren con relación al problema la caracterización y la formulación, que dan la transcendencia a la investigación.

El **Capítulo II**, está referido a la **metodología de la investigación**; donde convergen las limitaciones teóricas y temporales que se encontraron latentes en el desarrollo del trabajo, además trata: variables, cronología de actividades, procesamiento de datos y la determinación de las técnicas e instrumentos que fueron empleados para obtener los insumos para el diagnóstico de investigación.

El **Capítulo III**, contiene el **caso práctico** titulado “Propuesta de procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR”, el cual parte de un esquema general basado en los objetivos y alcance también descritos, dejando de último punto del capítulo la resolución que desarrolla desde la etapa de planificación de auditoría hasta la propuesta de programas con procedimientos de auditoría forense.

Finalmente se presentan los anexos y dentro del mismo el cuestionario que completaron los profesionales.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y MARCO TEÓRICO.

1.1. Planteamiento del problema

En el ámbito económico versan diferentes problemas relacionados a la defraudación al fisco, como resultado de que cierta cantidad de personas sujetas a la contribución realizan prácticas indebidas con el objetivo de disminuir o evadir el pago de impuestos en su totalidad.

Sin importar que tales actos se han considerado inmorales e injustos, la problemática siempre ha estado presente a lo largo del tiempo, por lo que en los últimos años el Fondo Monetario Internacional (FMI) recomendó a El Salvador realizar un ajuste fiscal del 2.3% del PIB entre 2019 y 2020, incluyendo entre sus recomendaciones aumentar la tasa del IVA al 15% e implementar un impuesto a la propiedad; sin embargo, se optó por aplicar otras medidas tales como amnistías fiscales, realizando también reformas al Código Tributario y lanzando en 2019 el “Plan Anti evasión” donde se presentan casos ante la FGR todos los jueves, asimismo se lograron convenios entre instituciones como la Superintendencia del Sistema Financiero (SSF), el Centro Nacional de Registros (CNR), el Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS), entre otras, para conseguir así el aumento en la recaudación al fisco. (Fondo Monetario Internacional, 2022)

Al 2022 el Ministerio de Hacienda ha presentado casos por presunto delito de defraudación al fisco los cuales en conjunto suman \$600 millones, cantidad bastante significativa que se espera recuperar por la vía administrativa o en su defecto con la Fiscalía. (Diario El Mundo, 2022)

Del 2019 a junio del 2022 se presentaron en total 136 avisos, que en conjunto ascienden a 600 millones de dólares; entre ellos figuran casos cuyas actividades económicas corresponden a la venta de productos lácteos, servicios de ingeniería y prestación de servicios de vigilancia, todas las presunciones tipificadas en el art. 249-A numeral 3 del Código Penal.

Los sucesos antes mencionados han hecho que a las empresas les sea necesario implementar medidas preventivas a fin de evitar caer en posible delito de defraudación ante el fisco, mejorar reputación comercial e incluso para realizar cambios en la gestión y actualizar salvaguardas.

Por su parte, las auditorías forenses se esperan cumplan con los criterios para obtener resultados de calidad, de una forma oportuna.

(Ramírez, 2013), señala que el fraude se ha convertido en una institución intangible, donde de alguna forma se ven involucrados personas, recursos e instituciones. Ya que a menudo se escuchan casos de defraudación al fisco que a cualquier ciudadano común dejan asombrados ante el ingenio y eficiencia que actúan los involucrados en los delitos.

La auditoría forense surge como la necesidad de aplicar técnicas forenses en la detección y prevención de delitos de tipos financieros, debido a que este enfoque al momento de investigar un posible delito no solo considera aspectos meramente contables, sino que también en el desarrollo del trabajo se pone de manifiesto características que por su naturaleza están relacionadas a procesos judiciales, criminalística, recolección de pruebas y muchas más cualidades que esta herramienta aporta al momento de llevar a cabo una investigación de este tipo.

El objetivo de la auditoría forense es “prevenir e investigar hechos de corrupción” (Maldonado, 2018, 82). Existen dos clasificaciones para este tipo de auditoría: la preventiva, donde se puede evaluar los controles o exposición al riesgo que se dan en el ámbito privado y la detectiva que trata la revisión de hechos que ya sucedieron.

En El Salvador la normativa técnica aplicable a las auditorías forenses es la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000. Esta norma establece estándares, principios y presenta todos los aspectos importantes que el profesional ejerciente debe considerar al momento de llevar a cabo un encargo de aseguramiento; sin embargo, no aborda procedimientos que puedan servir de referencia o que faciliten su desarrollo.

Por otro lado, la defraudación al fisco es un delito de tipo económico que su cometimiento causa un perjuicio muy grande al erario público, debido a ello grandes cuantías de dinero dejan de entrar a las arcas del Estado.

Normalmente la información relacionada a casos de esta índole es meramente confidencial y los usuarios son muy limitados. Por ello, alguien sin las autorizaciones correspondientes difícilmente tendría acceso a documentos relacionados al desarrollo de estas auditorías. Por tal motivo se propuso realizar un trabajo que contenga procedimientos de auditoría forense aplicable a casos de defraudación al fisco relacionados con IVA e ISR y que sirviera como herramienta de apoyo para los contadores públicos.

1.2. Formulación del problema

Por lo expuesto anteriormente, es importante que el profesional de la contaduría pública tenga a disposición herramientas que faciliten o mejoren la calidad de su trabajo, con relación a ello para el desarrollo de la investigación se propuso dar solución a la siguiente interrogante:

¿En qué medida incide la falta de procedimientos de auditoría forense en la realización del trabajo del contador público, relacionado con casos de defraudación al fisco por IVA e ISR?

1.3. Objetivos de la investigación

1.3.1. Objetivo general

Establecer procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR, a través del estudio de casos relacionados, a fin de que sirva al contador público a ser más eficiente al momento de realizar sus trabajos.

1.3.2. Objetivos específicos

- Identificar procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación fiscal, mediante la consulta con expertos en la materia.
- Indagar sobre las leyes vigentes relacionadas a los delitos de defraudación al fisco, a través de la información disponible en medios digitales e impresos, con el fin de tener en cuenta todas las regulaciones legales establecidas para la problemática al momento de elaborar los procedimientos de auditoría.

- Presentar a través de un caso práctico el desarrollo de procedimientos para una auditoría forense aplicable a casos de defraudación fiscal por IVA e ISR, mediante la elaboración de programas de auditoría y sus consideraciones previas para el establecimiento de estos.

1.4. MARCO TEÓRICO

1.4.1. Antecedentes

La defraudación al fisco siempre ha sido un tópico importante y de interés socioeconómico por la naturaleza de este. Es por ello que El Salvador se encontró en la necesidad de reformar el Código Penal, motivado principalmente por los problemas de liquidez del Gobierno; modificando aspectos negativos contemplados en la regulación, donde prácticamente dejó como resultado una tipificación más detallada del delito de evasión de impuestos, implicando así una aplicación de sanciones penales más rigurosas, *(para más detalles de las principales diferencias del delito de evasión de impuestos antes y después de las reformas, ver Anexo No. 1)*.

Según estudios realizados por la Iniciativa Social para la Democracia, la evasión del IVA e ISR habría ascendido a \$2,005.09 millones, del cual, el 47% correspondía a la evasión de ISR y el 53% al IVA; en este mismo estudio también se puso de manifiesto que los mayores evasores son las empresas con el 85% en comparación de las personas naturales que solamente representaban el 15% de dicho monto. (ISD, 2016, pág. 24)

En 2021 se reportaron caídas tributarias significativas causadas principalmente por los efectos de la pandemia de Covid-19, aunque es importante destacar que según estadísticas oficiales El Salvador fue el único país de la región que no reportó caída en recaudación tributaria en 2020.

Sin embargo, el panorama general de El Salvador, según el Banco Mundial, es que a pesar de los desafíos que dejan al país en situación vulnerable y bajo crecimiento económico; se puede promover de forma eficiente una política fiscal sostenible y equitativa, que implique una consolidación fiscal para mejorar la movilización de ingresos y aumentar la eficiencia del gasto. (BIRF, s.f.)

Parte del problema mencionado anteriormente, se dio por la pandemia de Covid-19 que obligó a los países a intentar fortalecer la capacidad fiscal a través de políticas tributarias de una forma progresiva; El Salvador por su parte tiene una presión fiscal que aumenta cada día, al 2021 había aumentado hasta el 21,9% del PIB. Por lo que se optó mediante Decreto Legislativo 643 del 2020 la Ley transitoria para facilitar cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, donde los contribuyentes que no habían cumplido con los requerimientos de presentación de declaración de ISR podían liquidar sin multas o intereses.

1.4.2. Principales definiciones o conceptos

- **Procedimientos de auditoría forense:** Según (Chalupowicz, 2008) “Los procedimientos forenses involucran la recolección sistemática de datos o evidencias mediante la aplicación de técnicas de investigación reconocidas por la profesión, conservando siempre características de calidad que faciliten el fundamento de las conclusiones“.

- **Defraudación al fisco:** también conocido como fraude fiscal, se refiere a la premeditación de infracción administrativa mediante cualquier modalidad establecida en el Código Penal.
- **Evasión de impuestos:** Según el Código Penal, corresponde a evasión de impuestos la omisión de declarar hechos generadores, la declaración de costos, gastos, compras o créditos fiscales que no existan, a fin de evadir impuestos.
- **Evasión no intencional:** Según el art. 253 del Código Tributario, es toda aquella evasión que no se configura como intencional y por lo general ocurre cuando el contribuyente no presenta sus declaraciones o estas mismas son presentadas de forma incorrecta.
- **Elusión fiscal:** Según el Ministerio de Hacienda de El Salvador (MH), la elusión fiscal constituye un acto de defraudación fiscal cuyo propósito esencial es el de reducir el pago de las contribuciones o tributos que por ley le corresponden a un contribuyente en el ejercicio fiscal.

1.4.3. Generalidades del auditor forense

El contador público en el rol de auditor forense.

El contador público en su rol de auditor forense debe estar dotado de muchas cualidades, las que deberá aplicar durante el desarrollo de un trabajo de esta naturaleza. Principalmente para que un profesional contable pueda desarrollarse en este campo, tiene que estar debidamente inscrito y ser acreditado ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA).

Consecuentemente, un auditor forense debe tener experiencia y conocimientos básicos acerca de otras disciplinas, métodos, ciencias, técnicas y otras áreas distintas a las que normalmente se aplican dentro del ámbito contable. Su tarea principal será la del esclarecimiento de los hechos a través de dar respuesta a interrogantes como: ¿qué ocurrió?, ¿cómo ocurrió?, ¿quién o quiénes fueron los presuntos responsables?, ¿cuál fue el presunto delito que se cometió?, ¿cuáles fueron las cantidades o montos defraudados, desviados, hurtados, etc.?

Dentro de las características fundamentales que el auditor forense debe poseer, se puede mencionar que este debe tener una mente inquisitiva, es decir, tiene que ser capaz de visualizar o identificar posibles fraudes u anomalías que puedan estar sucediendo dentro de una empresa u organización y que no son visibles de manera palpable. Otro aspecto sumamente importante es que el profesional, ante todo, siempre debe anteponer la ética y su trabajo deben basarse bajo esas premisas.

Adicionalmente a lo antes mencionado, el profesional debe poseer ciertas habilidades y competencias, que le ayudarán a poder desempeñarse en la materia, por lo tanto, a continuación, se enlistan entre otras, las siguientes:

- Curioso, tiene que estar pendiente de todos los indicios que le puedan ayudar a identificar posibles anomalías.
- Que genere confianza, debido a que la información que se va a revisar es confidencial y no se puede divulgar con terceros.
- Experiencia, en casos similares para que sepa los procedimientos que se deben aplicar en trabajos de la misma naturaleza.

- Actualizados, deben mantenerse informados sobre noticias a fines a la materia y estar al día en el manejo de la normativa técnica y legal.
- Analíticos, deben tener una mente abierta y ser escépticos.
- Prudente, deben tener presentes los riesgos que puede conllevar a realizar un mal trabajo o elaborar un informe sin fundamento.
- Objetivo, tiene que ser imparcial y determinar sus conclusiones sin favorecer a nadie.

Rol del auditor forense en casos de defraudación al fisco.

Debido a que la defraudación fiscal actualmente es una práctica muy común, se necesita de profesionales con las competencias necesarias, para que sirvan como una herramienta de apoyo al Estado, en la prevención y detección de todas malas prácticas.

Durante el desarrollo de un trabajo de esta naturaleza, el auditor forense debe realizar entre otras, las siguientes actividades: identificar, evaluar y documentar riesgos que se puedan materializar en fraude; identificar las condiciones que incentiven o propicien la comisión de fraudes; observar, probar o revisar los riesgos específicos de control. Con relación al papel de los auditores frente a la realización de auditorías forense relacionadas a la defraudación fiscal, es importante destacar que los mismos tiene un rol fundamental en la determinación, identificación y divulgación de estas prácticas, por lo cual es necesario que se realice una evaluación rigurosa y profunda de la información financiera y contable con el propósito de lograr conclusiones certeras (Scarponetti, 2018).

Al finalizar la auditoría el auditor debe presentar las conclusiones alcanzadas, dentro de un informe, el cual debe ser entregado a la parte que lo contrató para realizar el trabajo; y cuando se haya detectado cualquier fraude se tiene que comunicar a la máxima autoridad de la empresa o institución y en los casos en que ellos también estén involucrados, el auditor tiene la responsabilidad de comunicarlo a las instituciones competentes y no dejarse sobornar, de tal manera que estos actos no queden impunes y así el profesional deje de manifiesto que ante todo basa sus actuaciones de acuerdo a los principios éticos que regulan la profesión (Peña Velásquez, 2015).

Se debe aplicar una metodología adecuada de revisión, por si al final del trabajo la institución decide pasar a instancias judiciales, debiendo dejar evidencia suficiente y adecuada que respalden los procedimientos realizados. Por tanto, el trabajo realizado por el auditor forense servirá para detectar la no acreditación materializada, de una forma oportuna.

1.4.4. Generalidades de la auditoría forense

Auditoría forense

Con el paso de los años la auditoría forense va logrando un papel muy importante en el ámbito financiero, puesto que su implementación ha sido de mucha ayuda para la prevención y detección de presuntos delitos, en el sector público o privado.

Debido a lo anterior es importante que se conozcan las peculiaridades que esta posee y las razones por las que se diferencia entre las demás. Tal como las otras auditorías que existen, la forense posee características, objetivos, alcance, normativa técnica y legal aplicable, entre otros aspectos propios de su naturaleza.

La auditoría forense tiene como objetivo principal, la búsqueda de la verdad y el esclarecimiento de los hechos, en base a la información que se genera como resultado de haber ejecutado procedimientos de auditoría. Esta técnica integra una cantidad de conocimientos que van desde, aspectos contables, administrativos, análisis financieros, investigación, recolección de evidencia y pruebas; hasta conocimientos en criminalística, jurídicos, procesales, entre otros (Zepeda Pineda et al., 2017)

Campo y ámbito de aplicación de la auditoría forense.

Campo de auditoría forense.

Esta auditoría se desarrolla bajo un campo multidisciplinario de acción en el cual dependiendo de los hechos que se investiguen será necesario la ayuda de profesionales como: abogados, ingenieros informáticos, grafotécnicos, entre otros especialistas que debido al conocimiento y experiencia que pudiesen tener en cualquier área aporten información que sea útil, para que al final del proceso el auditor forense presente pruebas válidas que sustenten las conclusiones alcanzadas.

Mediante la implementación de la auditoría forense se pueden investigar entre otros, los siguientes hechos económicos (Rogel Pineda, 2021, 11):

- La alteración de registros.
- Apropiación indebida de efectivo o activos de la empresa.
- Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa mediante el retraso en el depósito y contabilización de estas (denominado: jineteo).
- Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos y gastos, castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.

- Defraudación tributaria.
- Inclusión de transacciones inexistentes (falsas).

Ámbito de aplicación de la auditoría forense

Existen tres ámbitos principales donde la auditoría forense se puede aplicar:

- El ámbito penal, en el que comúnmente las sanciones penales implican cárcel para los involucrados;
- El ámbito mercantil, el cual conlleva litigios que implican embargos y cobros, arbitrajes, disputas comerciales etc., y
- El ámbito civil, donde se pueden investigar incumplimiento de contratos, disputas matrimoniales, divorcios y herencias, entre otros.

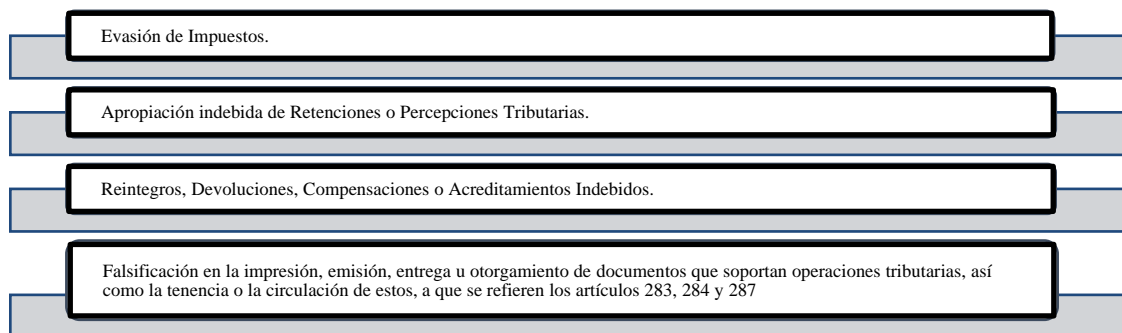
1.4.5. Generalidades de la defraudación al fisco

Clasificación del delito de defraudación al fisco.

La clasificación se encuentra enmarcada en el art. 249 del Código Penal (*Ver figura No.1*), donde se detallan las características particulares de cada clasificación.

La evasión de impuestos, a grandes rasgos, trata la omisión de declarar hechos generadores, declaraciones de costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes; todas esas prácticas realizadas por el contribuyente a fin de evadir impuestos, los cuales se pueden dar por diversos medios (*Ver Anexo No. 2: Medios de defraudación al fisco*).

Figura No. 1 Clasificación del delito de defraudación al fisco



Fuente: Elaboración propia, según Código Penal.

Por su parte la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias consiste en no enterar al fisco las cuantías retenidas. Así mismo quien aproveche económicamente por medio de devoluciones o reintegros, en virtud de este o para otro en perjuicio del fisco.

También se incluye la proposición y conspiración, figura que tiene una pena de dos a cuatro años de prisión según el Código Penal, el cual se encuentra previsto y sancionado en el Art. 251-A del mismo código (*Ver Anexo No. 2*)

Consecuencias de la defraudación fiscal.

El impacto o consecuencias de la defraudación al fisco recae sobre la población; ya que al ingresar menos recursos a las arcas del estado se genera el desfinanciamiento del gasto público, el cual de forma indirecta aumenta el endeudamiento, es decir, los efectos de las defraudaciones conllevan incapacidad para brindar servicios públicos como educación, salud, transporte y abastecimiento de agua; combatir la pobreza, exclusión y en general inhibe al gobierno de ser garantes de los derechos fundamentales de la población, donde pueda existir seguridad alimentaria y se promueva el bienestar emocional, físico y social.

En el país la disyuntiva entre las personas es que aun cuando se presentan altos índices de recaudación los beneficios no son replicados para con la población, en grandes rasgos el descontento radica en el aumento constante de la percepción de corrupción del mismo gobierno, el cual en los últimos años ha ido en aumento, quedando en la posición 115 de los 180 del ranking de corrupción gubernamental publicados por la Organización para la transparencia Internacional (2021).

Pero no solo se enmarcan en las consecuencias la falta de servicios de calidad, también se encuentran la falta de infraestructuras dignas, lugares como: hospitales, carreteras y escuelas con espacios renovados e idóneos donde los estudiantes puedan desarrollarse y lograr obtener los resultados esperados, eso incluye la capacitación e incentivos a la investigación

El pago de impuestos es un tema que siempre se ha realizado con recelo, por la falta de cultura fiscal en el país e inconformidad de los ciudadanos ante las actuaciones del estado, donde al no obtener servicios públicos de calidad el contribuyente pasa de una débil voluntad a una resistencia al pago.

La necesidad de enfatizar y dar a conocer la importancia de las consecuencias de la defraudación y sus raíces es porque aun cuando a la mayoría les resulta imperceptible, la realidad es que hay sectores que realmente lo necesitan, prueba de ello son los resultados del informe anual publicado por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe, que arrojó que un 30.7% de salvadoreños se encontraban en la pobreza (CEPAL, 2021).

Causas comunes que propician la práctica de la evasión fiscal.

La raíz del problema es un marco ampliamente complejo, pero dentro de los síntomas más indiscutibles se encuentra la carencia de una conciencia tributaria.

En general es uno de los síntomas más indiscutibles de responsabilidad social, por lo que destacamos los siguientes:

- Falta de conciencia tributaria.
- Tasas exageradamente altas.
- Compleja la estructura del sistema tributario.
- Poca supervisión de entes fiscalizadores.
- Resistencia al pago de tributos.
- Falta de liquidez en las empresas.
- Rezago educativo.

1.4.6. Base técnica.

NORMATIVA	CONTENIDO
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000)	A fin de alcanzar los objetivos del profesional ejerciente, se requiere la aplicación de habilidades y técnicas, dentro de ellas se encuentra: la aplicación de procedimientos adecuados para el encargo, los cuales según el apartado A9 de dicha normativa pueden incluir: indagación, inspección, recalcado, re-ejecución, observación, confirmación y procedimientos analíticos.
Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad.	Proporciona al contador las bases de principios fundamentales para su actuación diaria en el ejercicio de su profesión.
Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)	En lo aplicable, el auditor forense se basará en algunos criterios de la evidencia de auditoría de la NIA 500 y 520. Así mismo se deben considerar estándares que permitan planificar, ejecutar e informar los procedimientos, siempre y cuando estén en concordancia con la NIEA 3000.

Fuente: elaboración propia.

1.4.7. Base legal.

LEYES	CONTENIDO
Código Tributario y Reglamento de Aplicación del Código Tributario.	<p>-Dentro de su régimen sancionatorio, se enmarcan las defraudaciones, “toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y en perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido (Art. 250 CT). Y a la evasión tributaria, describiéndola como la evasión total o parcial del tributo, “ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho” (Art. 254 CT)</p> <p>-En el artículo 23, referente a la descripción de las funciones básicas de la administración tributaria se establece la manera de proceder en los casos de delitos de evasión de impuestos. Se autoriza a la administración tributaria para que pueda suspender actos administrativos en vista de que, durante una fiscalización, se tenga el conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco; ésta debe suspender el procedimiento administrativo y elaborar el informe respectivo para luego remitir a la FGR para que se inicien las investigaciones del delito y se ejerza la acción judicial pertinente.</p> <p>-En los artículos 253 y 254 se establecen las sanciones y las circunstancias que de presentarse, se puede considerar que la evasión es intencional:</p> <ul style="list-style-type: none"> *Para los casos en los que se compruebe que la evasión no es intencional, se aplicará una multa del 25% del tributo a pagar. *Cuando se compruebe que la evasión es intencional, será sancionado con multa del 50% del tributo a pagar.

Código Penal y Código Procesal Penal. El art. 249 del Código Penal establece los delitos que son considerados como defraudación al fisco. Uno de estos delitos es la evasión de impuestos, regulado en el artículo 249-A; en este se establecen las tipologías por las que es considerado que un contribuyente ha defraudado al fisco mediante la evasión de impuestos. *(Ver Figura No. 1)*

El artículo 252 CP, establece que el evasor de impuestos puede hacer uso de la excusa absolutoria, la cual consiste en que el evasor garantice el pago total del monto evadido, así como cualquier accesorio, siempre y cuando no se haya dictado sentencia definitiva, para así poder librarse de una sentencia penal.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su respectivo Reglamento. Debido a la naturaleza de la investigación, se aplicarán todos aquellos criterios cuyas características se enmarcan en el caso. Importante destacar el título iv referente a la determinación de la obligación tributaria, y todo lo referente al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas, reguladas dentro de este marco legal.

Ley de Impuesto Sobre la Renta y su respectivo Reglamento. Debido a la naturaleza de la investigación, se aplicarán todos aquellos criterios cuyas características se enmarcan en el caso.

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

2.1. TIPO DE ESTUDIO

La investigación se realizó bajo el enfoque cualitativo, utilizando el método hipotético–inductivo, que parte de lo específico a lo general; donde se realizó un estudio de casos de defraudación al fisco específicamente en evasión fiscal por IVA e ISR, el cual principia con el conocimiento general de la entidad; considerando también el marco normativo y legal donde se plantean procedimientos enfocados a la detección de defraudación al fisco.

2.2. UNIDAD DE ANÁLISIS

La unidad de análisis en la investigación fueron dos auditores forenses debidamente inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública los cuales poseen experiencia comprobable en la ejecución de auditorías forenses en casos de defraudación fiscal.

2.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN

Se implementó la entrevista como técnica para la recopilación de información relacionada al tema, por lo que se elaboró una serie de preguntas dirigidas a los expertos en el área, con el propósito de solventar todas las inquietudes relacionadas con la materia.

2.4. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La información obtenida mediante la técnica antes mencionada se procesó por medio del programa Microsoft Word y posterior a ello se realizó un cuadro resumen en Excel donde se analizó los aspectos más trascendentes de las respuestas que se obtuvieron de los entrevistados (*Ver Anexo 4*).

2.5. DETERMINACIÓN DE LAS VARIABLES

- **Variable independiente:** Procedimientos de auditoría forense aplicable a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR.
- **Variable dependiente:** Los trabajos realizados por el contador público en su rol de auditor forense.

2.6. OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES

Tabla 1 Operacionalización de variables.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	OBJETIVO GENERAL	HIPÓTESIS DEL TRABAJO	ELEMENTOS DE LA HIPÓTESIS	VARIABLE	INDICADORES	INSTRUMENTO
¿En qué medida incide la falta de procedimientos de auditoría forense en la realización del trabajo del contador público, relacionado con casos de defraudación al fisco por IVA e ISR?	Establecer procedimientos de auditoría forense aplicable a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR, a través del estudio de casos relacionados, a fin de que sirvan de base para el contador público al momento de realizar sus trabajos.	El establecimiento de procedimientos de auditoría forense aplicable a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR servirá de base para el contador público al momento de realizar sus trabajos.	Procedimientos de auditoría forense Casos de defraudación al fisco por IVA e ISR. Trabajos realizados por el contador público.	Independiente : Procedimientos de auditoría forense aplicable a casos de defraudación al fisco por IVA e ISR. Dependiente: Los trabajos realizados por el contador público en su rol de auditor forense.	Conocimiento de los procedimientos que se deben implementar en una auditoría forense en casos de defraudación fiscal. Expertos en la materia. El mercado laboral.	Entrevista realizada a contador público por medio de una guía de preguntas. Parámetros de medición Calidad en la ejecución de la auditoría forense en las empresas.

Fuente: Elaboración propia

2.8. Diagnóstico de la investigación

Este apartado presenta los resultados del proceso de investigación, los cuales han sido tomados a partir de la información recopilada mediante la entrevista realizada a un profesional de Contaduría Pública y Auditoría inscrito en el CVPCPA; determinando de esta manera los aspectos y criterios más relevantes a considerar en el desarrollo de procedimientos de auditoría forense en casos de defraudación al fisco por IVA e ISR.

Con base a las respuestas obtenidas se puede establecer que actualmente la auditoría forense es un tema en auge. Por ello, la oferta de este tipo de auditorías es muy poca y a nivel local no existen instituciones suficientes en las que los profesionales interesados en este campo puedan formarse o capacitarse, por tal razón muchos de los profesionales que actualmente ejecutan estos trabajos han optado por formarse en el extranjero. Sin embargo, resulta importante que los profesionales que ya se desempeñan en el área busquen desarrollar competencias que los destaquen como personas con capacidad de análisis, expertos en temas tributarios, contabilidad, auditoría y detección de fraudes; por lo tanto, resulta necesario capacitaciones constantes que les permita estar preparados cuando sus servicios como auditor forense sean requeridos.

En la práctica no se realizan auditorías forenses recurrentes, sin embargo, el realizarlas pueden contribuir a detectar oportunamente casos de defraudación al fisco, de esta manera se evita caer en sanciones, verse involucrado en presuntos delitos o consecuencias reputacionales.

Al llevar a cabo una auditoría forense el profesional debe considerar los lineamientos establecidos en la NIEA 3000, sin olvidar que cada encargo tiene características diferentes que dependen del sector en la que se encuentre la entidad y por consiguiente le serán aplicables distintas leyes y/o reglamentos.

Se establece la importancia que posee la evidencia como medio de prueba sobre hechos o prácticas relacionadas a evasión fiscal. Así como también, el criterio y las aptitudes que los profesionales deben adoptar al momento de redactar y fundamentar sus conclusiones para aquellos casos en los que se concluya de forma desfavorable; estas aptitudes deben estar encaminadas a la transparencia, objetividad e independencia del auditor.

En cuanto a la valoración de riesgos dentro de una auditoría forense en casos de defraudación fiscal, se debe tener presente que esta va a cambiar dependiendo de la particularidad de cada caso. Sin embargo, existen puntos importantes que siempre se deben considerar tales como, el conocimiento de la entidad y entorno, conocimiento del giro o actividades que los contribuyentes realizan, legislación aplicable, las condiciones de pago, cobros de clientes y siempre considerar la evaluación del triángulo del fraude, con el fin de poder tener una valoración de riesgos con mayor impacto y adecuación.

Con relación a los procedimientos que se deben aplicar al momento de realizar una auditoría forense relacionada a casos de defraudación fiscal en materia de IVA e ISR, se concluye que los procedimientos que se van a desarrollar dentro de una auditoría forense van a depender de

la particularidad y las circunstancias de los hechos; y es que cada trabajo es independiente, lo que significa, que aun que concurren circunstancias similares, los procedimientos a ejecutarse no siempre serán los mismos. Sin embargo, el profesional hizo hincapié en las principales tipologías y mecanismos por las que comúnmente se comete evasión en materia de IVA e ISR, las cuales sirven de base para el desarrollo de los procedimientos.

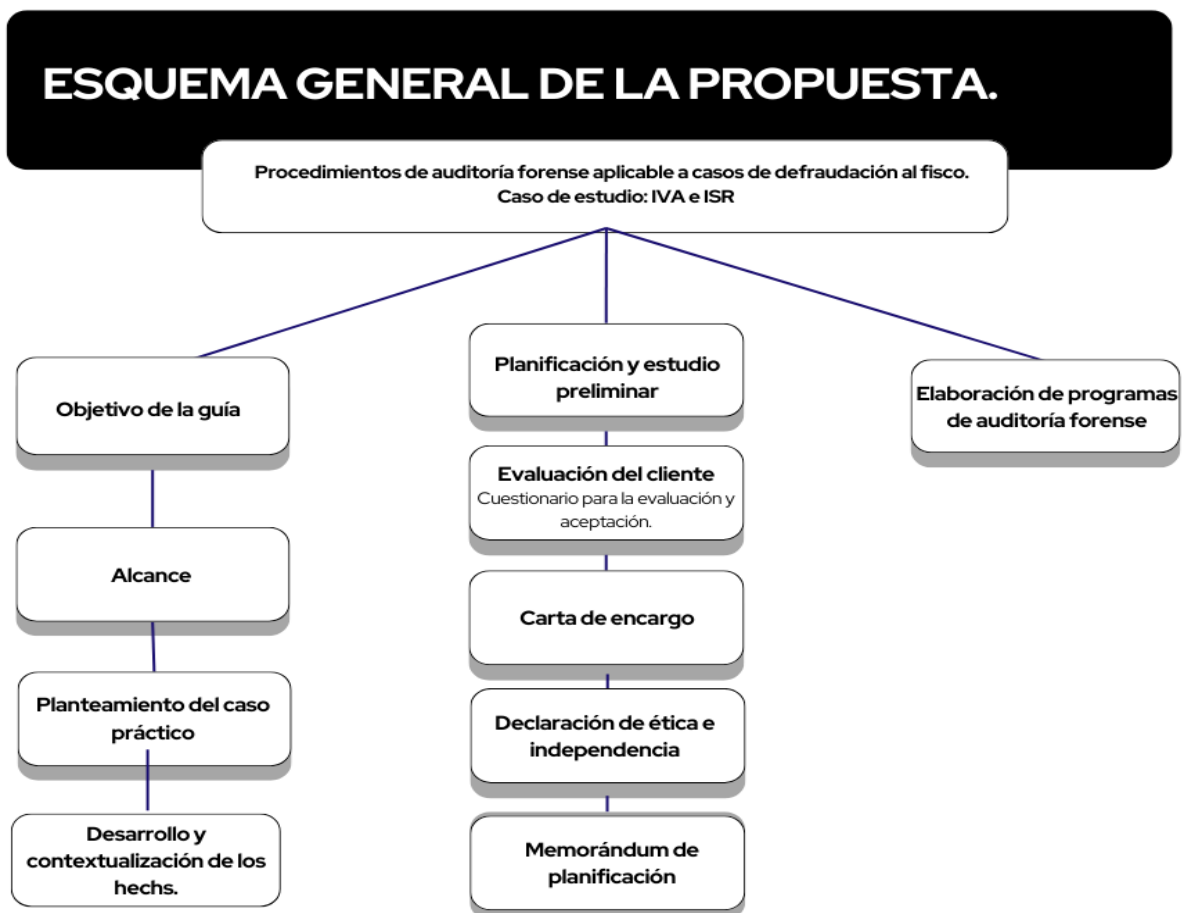
Por lo expresado anteriormente se evidencia la necesidad de realizar una guía de procedimientos de auditoría forense que facilite y oriente al profesional en el estudio de casos de defraudación al fisco por IVA e ISR, donde se describan los principales procedimientos para la detección oportuna del presunto delito, sin dejar de considerar que la auditoría forense resulta no ser estática y deben aplicarse los enfoques que mejor se adecuen al trabajo realizado.

CAPÍTULO III: CASO PRÁCTICO SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FORENSE APLICABLES A DEFRAUDACIÓN AL FISCO. CASOS: IVA E ISR

3.1. Generalidades

Esquema de la propuesta

Figura No. 2 Esquema de la propuesta



Fuente: Elaboración propia.

3.1.1. Objetivo

La propuesta tiene como objetivo presentar una herramienta de consulta que oriente a profesionales de la contabilidad, estudiantes o interesados en la temática; en la adecuación de procedimientos de auditoría forense en casos de presunta evasión de impuestos por IVA e ISR.

3.1.2. Alcance

La herramienta pretende ayudar y orientar al profesional en casos específicos por presuntos delitos de defraudación fiscal a fin de obtener resultados de calidad.

Para efectos de la presentación, el caso se limita a la etapa de planificación y la presentación de programas de auditoría forense que contengan procedimientos capaces de detectar o prevenir indicios de defraudación fiscal por IVA e ISR.

Además, se debe considerar que los procedimientos se han limitado a la identificación de presuntos delitos de evasión de impuestos mediante las siguientes tipologías:

- No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias.
- Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- Declarando información falsa o inexacta;
- Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;

- Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
- Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

3.2. Planteamiento del caso práctico - hipotético

El 15 de septiembre del año 2010 se constituye la empresa Pájaro Azul, S.A de C.V, cuya actividad económica principal es la comercialización de muebles, sociedad clasificada ante la Administración Tributaria como “Mediano Contribuyente”.

Desde la fecha de constitución hasta enero de 2020 fungía como representante legal el Sr. Juan José Rodríguez Pichín; tras la crisis de la pandemia Covid-19 y mediante acta de nombramiento No.0021 se nombra como representante legal a la Sra. Karen Gómez quien decide contratar los servicios profesionales de una firma para que ejecuten una auditoría forense a las operaciones del ejercicio de 2019, motivado principalmente por indicios de presuntos actos relacionados a evasión de impuestos que fueron resultados de la ejecución de una auditoría financiera.

Durante la ejecución de dicha auditoría financiera se encontraron los siguientes hallazgos:

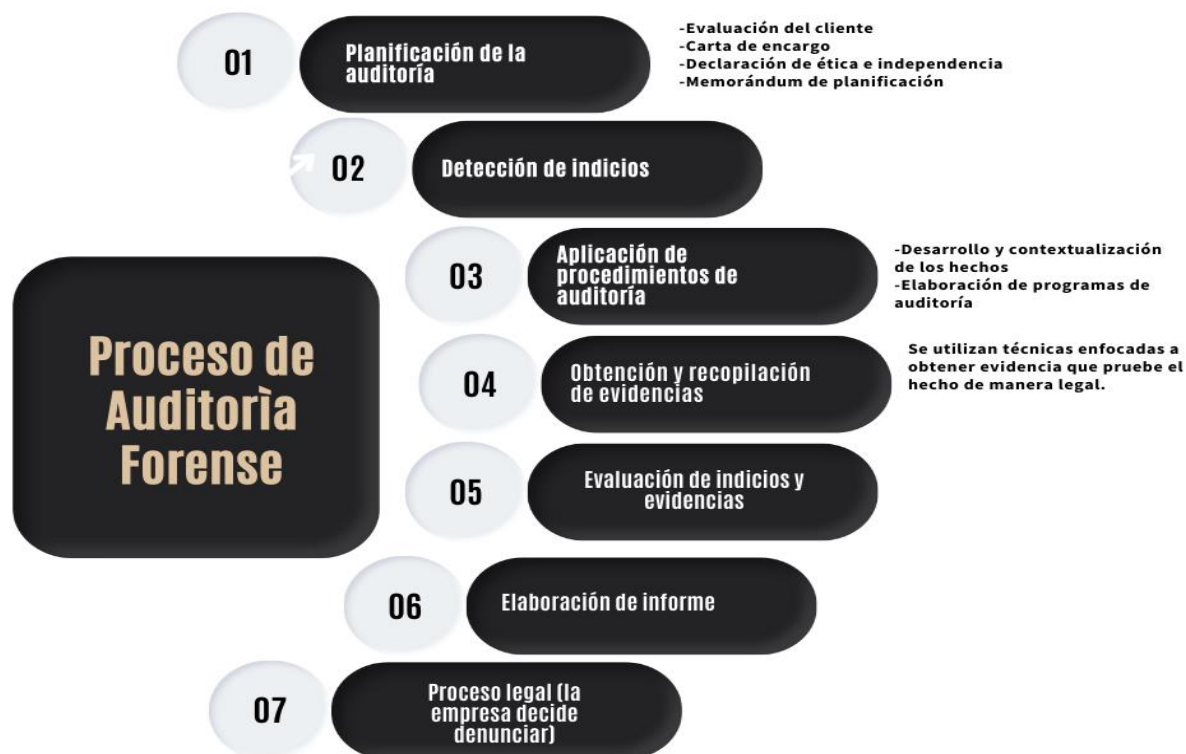
- Comprobantes de ingresos respaldados con facturas de consumidor final que no habían sido presentados en las declaraciones de IVA del mes de enero a diciembre de 2019 cuyo total ascendía a \$74,030.00
- Se identificaron documentos dentro de los libros de Compras que no correspondían al giro de la empresa y se encontraban en la declaración de IVA e ISR del ejercicio 2019, los comprobantes en conjunto sumaban \$800,908.11

Además, la Representante Legal externó que habían comprobantes de compras en los cuales los valores parecían adulterados. Es por lo anterior la necesidad de realizar una auditoría forense para el ejercicio de 2019, la cual se llevará a cabo dentro del periodo que comprende del 01 al 30 de junio de 2020.

3.3. Desarrollo del caso

Se aclara que el desarrollo del caso antes mencionado se limita hasta la etapa 3 establecida dentro del proceso de auditoría forense (*Ver figura 3*), la cual trata sobre la elaboración de los distintos programas que contienen procedimientos. Se hace hincapié en que la auditoría forense, no es estática, por ende, cada caso debe tratarse con el enfoque que amerite, por tal motivo, se aclara que los procedimientos presentados en este trabajo no deben considerarse como un todo y que en muchas circunstancias podría ser necesario adecuarlos o recurrir a procedimientos adicionales

Figura 3: Proceso de la Auditoría Forense



Evaluación del cliente

La evaluación del cliente es la primera etapa dentro de la planificación de la auditoría, puesto que busca conocer el funcionamiento general del cliente acerca de su naturaleza, su forma de operar, su estructura organizativa, la normativa técnica y legal aplicable, su ambiente interno, los riesgos del negocio, entre otros aspectos clave que le ayudarán al auditor a evaluar si conviene aceptar o no el encargo.

Por lo antes dicho y con base a lo dispuesto en la NIEA 3000 en su párrafo 33, el auditor tiene la responsabilidad de desarrollar y aplicar procedimientos adecuados que le permitan evaluar la aceptación de cada encargo. Por ello, dentro de la propuesta se ha tomado a bien presentar en este apartado un cuestionario de aceptación del cliente, aclarando que de ser necesario puede ser modificado según las circunstancias o necesidades que el auditor considere convenientes.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

CUESTIONARIO PARA LA EVALUACIÓN Y ACEPTACIÓN DEL CLIENTE

Nombre del cliente: Pájaro Azul, S.A. de C.V.

Dirección del cliente: Boulevard los Héroeos, calle los sisimiles, N° 34.

Período que comprende el encargo: del 01 al 30 de junio de 2020

Objetivo: Determinar de manera más cercana el funcionamiento en operatividad, comunicación, prácticas de negocio y carácter del cliente descartando situaciones que puedan poner en riesgo el prestigio de la firma, verificar que se posee con las competencias y la capacidad necesarias para el desarrollo del encargo y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

N°	PROCEDIMIENTOS	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
Aspectos relacionados con la integridad del cliente					
1	¿Cuál es la actividad económica principal del cliente?				
2	¿Cuáles son los motivos del cliente para que se le realice el encargo?				
3	¿La aceptación del encargo representa una amenaza a la reputación de la firma?				
4	¿Los propietarios de la entidad, administradores y personal responsable de la toma de decisiones se han visto involucrados en escándalos, casos o hechos que amenacen la reputación de la empresa?				
5	¿El cliente es parte de relaciones comerciales o posee partes relacionadas que representen una amenaza a la reputación de la firma?				



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

6	¿El cliente no ha cumplido con alguna de sus obligaciones por la incertidumbre en la continuidad de sus negocios?				
7	¿Las actividades que realiza el cliente pueden poner en riesgo la reputación de la firma?				
8	¿Se ha realizado al cliente otros servicios que generen riesgo en la independencia de la auditoría al aceptar el encargo?				
Competencia y capacidad para realizar el encargo					
9	¿La firma cuenta con la competencia y personal con suficientes habilidades para llevar a cabo el encargo?				
10	¿El encargo requerirá el trabajo de especialistas?				
11	¿Dentro del desarrollo del encargo se deberá realizar revisión del control de calidad? En tal caso, ¿Se cuenta con el personal calificado para el desarrollo de la revisión?				
12	¿La firma posee la capacidad para realizar el encargo en el tiempo requerido?				
Requerimientos de ética aplicables					
13	¿Se considera que la firma y el equipo de encargo cumplen con los requisitos de ética e independencia en relación al encargo?				
14	¿Existe alguna situación que impida a la firma o algún miembro del equipo realizar el encargo?				
15	¿Existen conflictos de intereses existentes o probables?				

Carta de encargo

A continuación, se presenta un modelo de carta de encargo, atendiendo las disposiciones contenidas en el párrafo 27 de la NIEA 3000 relacionado a los acuerdos de los términos del encargo. Con base a dicha norma, estos términos deben ser debidamente detallados y comunicados por medio de un documento escrito a la parte contratante antes de iniciar el encargo, con el propósito de evitar malos entendidos.

La auditoría forense en muchos casos se apoya con las NIAS. Por ello, en relación a los acuerdos del encargo también se deben atender las disposiciones contenidas en la NIA 210. Esta norma en su anexo 1 proporciona un modelo de carta de entendimiento; la cual ha sido tomada y adaptada según las circunstancias del planteamiento del caso.



CARTA DE ENCARGO

Señora
Karen Gómez
Representante Legal
Pájaro Azul, S. A. de C. V.
Presente

Estimados señores,

Han solicitado ustedes que auditemos el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la empresa Pájaro Azul, S. A. de C. V., correspondientes al período del 1 al 30 de junio de 2019. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son emitir un informe que contenga nuestra conclusión y obtener una seguridad razonable sobre si la información revisada está libre de incorrecciones materiales y es presentada de acuerdo con las leyes y normativas que se detallan a continuación:

1. Tributarias

- a) Código Tributario y su reglamento
- b) Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento
- c) Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su reglamento.




AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información objeto de análisis.

- **Responsabilidades del auditor**
- **Responsabilidades de la dirección**
- **Informe de Conclusiones**
- **Honorarios profesionales**

Favor de firmar y regresar la copia anexa a esta carta, para indicar que conocen y aceptan los asuntos relativos a nuestra auditoría, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.


Auditoría & negocios S. A. de C. V.
Firma autógrafa
Nombre del profesional


Acuse de recibido a nombre del cliente
Karen Gómez
Representante Legal Pájaro Azul, S.A. de C.V.



DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA

Cliente: Pájaro Azul, S.A. de C.V.

Fecha:

Periodo que comprende el trabajo: del 01 al 30 de junio de 2020

Confirmando que, a mi leal saber y entender, para el cliente y el encargo indicados anteriormente, conozco, entiendo y cumplo con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría relativos a la independencia que se encuentran contenidas en el Manual del Sistema de Control de Calidad Interno de la firma de auditoría, y con la normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia que se recoge en el código de ética de la IESBA.

Los factores que pueden crear amenazas a la independencia se pueden clasificar en las siguientes categorías:

- a) **Interés propio:** por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

- b) **Auto revisión:** por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.
- c) **Abogacía:** por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación a terceros.
- d) **Familiaridad o confianza:** por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- e) **Intimidación:** por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas causadas por la entidad auditada.

En particular, confirmo que (considerando mi categoría profesional):

- No tengo condición de cargo directivo o de administración, ni desempeños puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, ni tengo otorgado a mi favor apoderamiento alguno con mandato general por la entidad auditada.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

- No tengo interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, que sea significativo para cualquiera de las partes.
- No tengo vínculos familiares próximos (hasta el cuarto grado de parentesco) con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico- financiera de la entidad auditada.
- No realizamos la llevanza material o preparación de estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- No realizamos servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas y que conlleven un grado significativo de subjetividad.
- No prestamos servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos que integran los estados financieros de la entidad auditada.

Las menciones a la entidad auditada se extienden a aquellas otras entidades con las que esté vinculada directa o indirectamente.

Las menciones a la firma de auditoría se extienden a los familiares próximos del auditor firmante del informe de auditoría, a los socios de la firma de auditoría, a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que exista vinculación directa o indirecta, así como a las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría y a otras personas o entidades que pertenecen a la red de la firma de auditoría.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

El periodo confirmado comprende del 01 al 30 de junio de 2020

Igualmente, manifiesto que en caso de sobrevenir alguna circunstancia que significara una variación respecto del contenido de esta declaración o un incumplimiento de la independencia que llegue a mi conocimiento, notificaré con prontitud a la persona responsable de la independencia de la firma de auditoría.

Firmado por el equipo de trabajo:

Categoría:	Categoría:	Categoría:
Nombre:	Nombre:	Nombre:
Fecha:	Fecha:	Fecha:
Firma:	Firma:	Firma:

Como responsable del encargo, confirmo que se han aplicado los procedimientos establecidos por la firma de auditoría para la identificación de amenazas y que para este encargo no se ha detectado la existencia de relaciones financieras, económicas, laborales, familiares o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre la firma de auditoría y la entidad auditada, que pudieran originar amenazas a la independencia y cuya documentación se adjunta a este documento.

Revisado y firmado por el SOCIO DEL ENCARGO:

Nombre:
Fecha:
Firma:



2020 MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN



ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE

1. Objetivo de la auditoría.
2. Responsabilidad de la firma.
3. Conocimiento de la entidad.
4. Conocimiento del tipo de asunto principal a investigar.
5. Principales controles y políticas contables de la empresa.
6. Presupuesto de tiempo y oferta económica.
7. Equipo del encargo.
8. Personal clave del cliente.
9. Cronograma de actividades.
10. Valoración del riesgo.



CLIENTE: Pájaro Azul, S.A. de C.V.

PERÍODO DE AUDITORÍA: Del 01 al 30 de junio de 2020

I. OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- Expresar una conclusión para acrecentar el grado de confianza de las partes interesadas sobre la medición de la problemática relacionada con “Presunta evasión de impuestos” de la empresa Pájaro Azul, S.A. de C.V., para el año 2019 de conformidad a las Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 denominada Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías de Información Histórica y El Marco de Referencia Internacional para Trabajos para Atestiguar.
- Conocer y evaluar el sistema de control interno aplicable por parte de la empresa con respecto al área de Costos, Gastos e Ingresos.
- Verificar el adecuado cumplimiento de las leyes y reglamentos tributarios.
- Comunicar aspectos adicionales requeridos por la NIEA 3000 o cualquier otro que la legislación lo requiera.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

II. RESPONSABILIDAD DE LA FIRMA

- Presentación de un informe de Auditores Independientes al finalizar la auditoría expresando una conclusión la cual servirá para determinar responsable en el delito y/o problemática por la que se contrató el servicio.
- Presentar una carta oferta de los servicios cubiertos en el trabajo a realizar en la auditoría forense por la que nos están contratando.
- Elaborar una carta compromiso en la cual se detalle de manera clara las responsabilidades de contratante y del contratado, es decir de la empresa Pájaro Azul, S.A. de CV. y de parte de la Firma de Auditoría respectivamente.

III. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD

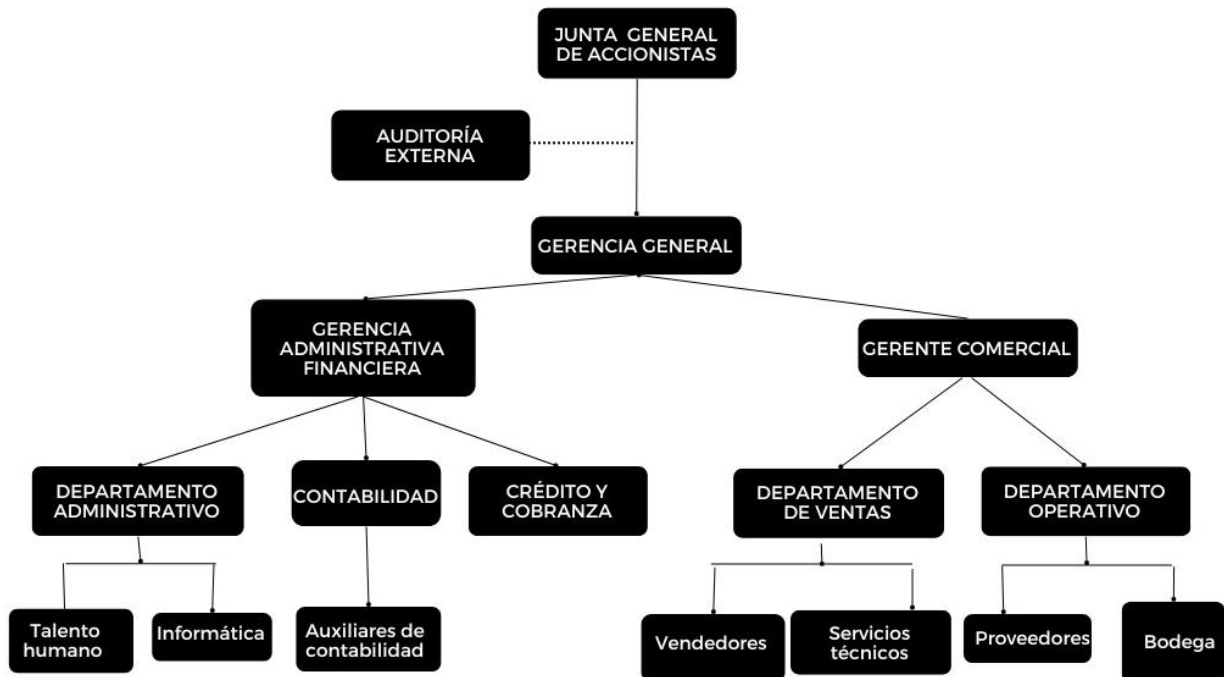
a) Naturaleza

La empresa fue constituida bajo la naturaleza de una Sociedad Anónima de Capital Variable y está calificada por la administración tributaria como Media Contribuyente.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

b) Estructura organizacional de la empresa Pájaro Azul, S.A. de C.V.



c) Fecha de constitución

La empresa Pájaro Azul, S.A. de C.V., fue constituida el 16 de septiembre de 2010.

d) Actividades económicas principales

Comercialización de muebles

e) Otras actividades

Los responsables de la empresa afirman no realizar otras actividades diferentes a la principal.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

f) Fuentes y métodos de financiamiento

- Instituciones Financieras por medio de créditos bancarios, ya sea a largo plazo o créditos rotativos.
- Capitalización de Utilidades.
- Recuperación de cuentas por cobrar por medio del incentivo para los clientes como un descuento por pronto pago.

g) Comité de Auditoría Interna y alcance de sus Funciones

La empresa no posee una unidad de auditoría interna.

IV. CONOCIMIENTO DEL TIPO DE ASUNTO PRINCIPAL A INVESTIGAR

El actual Representante Legal de la empresa “Pájaro Azul, S. A. de C. V.” ha solicitado a la firma de auditoría “Auditoría y Negocios, S. A. de C. V.”, sus servicios con el fin de esclarecer si el anterior Representante Legal pudo haber estado involucrado en posibles actos que pudiesen haber afectado el interés fiscal durante el año 2019. La presunción se dio debido a hallazgos y limitaciones que se presentaron durante la auditoría financiera realizada para el año antes mencionado.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Durante la ejecución de dicha auditoría financiera se encontraron los siguientes hallazgos:

- Comprobantes de ingresos respaldados con facturas de consumidor final que no habían sido presentados en la declaración de IVA del mes de enero a diciembre de 2019.
- Se identificaron documentos dentro de los libros de compras que no correspondían al giro de la empresa y se encontraban en la declaración de ISR del ejercicio 2019.
- Comprobantes de compras en los cuales sus valores parecían adulterados

El objetivo de la empresa al requerir el servicio es tener una seguridad acerca de las personas que cometieron el ilícito (si así fuese), de acuerdo al cargo que poseen en la empresa y a cuánto asciende la cantidad dejada de declarar al fisco. Si se logra identificar a la persona o personas involucradas y el monto al que asciende la cantidad evadida, se procederá a decidir, de parte de la empresa, sí se denuncia el hecho ante los juzgados correspondientes.



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

V. PRESUPUESTO DE TIEMPO Y OFERTA ECONÓMICA

V.1. Presupuesto de tiempo

ACTIVIDAD	SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	ASISTENTE	TOTAL
Entrevista inicial con el Representante Legal	4	4	-	-	8
Ejecución de la etapa pre-inicial	4	6	2	-	12
Entrevista con el contador de la empresa		1	2		3
Elaboración de memorándum de planeación	1	3	4	2	10
Conocimiento del control interno relacionado a costos, gastos e impuestos	-	-	-	-	0
Elaboración de programas para pruebas de cumplimiento	2	2	6	4	14
Ejecución de pruebas de cumplimiento	-	-	9	30	39
Análisis de hallazgos en la evaluación del control interno	-	3	5	5	13
Programas de auditoría para pruebas cuantificar el asunto principal	-	6	8	14	28
Discusión de las conclusiones sobre los programas de auditoría para pruebas cuantificar el asunto principal	2	3	3	1	9
Elaboración del informe de los auditores independientes de Trabajo para Atestiguar	1	2	3	-	6
Discusión con la parte contratante de los servicios del informe de los auditores independientes de Trabajo para Atestiguar	3	3	-	-	6
TOTAL HORAS PRESUPUESTADAS	17	33	42	56	148



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

V.2. Oferta económica

PERSONAL	CANTIDAD DE PERSONAL	COSTO UNITARIO HORAS/TRABAJO	TOTAL HORAS/TRABAJO	COSTO TOTAL
SOCIO	1	\$ 50.00	17	\$ 850.00
GERENTE	1	\$ 20.00	33	\$ 660.00
SENIOR	2	\$ 15.00	42	\$ 630.00
STAFF 1	1	\$ 5.50	28	\$ 154.00
STAFF 2	1	\$ 4.00	28	\$ 112.00
				\$ 2,406.00

VI. EQUIPO DEL ENCARGO

CARGO	NOMBRE
Socio:	Julio Vásquez
Gerente:	David Miranda
Encargado:	Javier Ponce
Asistente:	Lorena López

VII. PERSONAL CLAVE DEL CLIENTE

Nombre: David López Mendoza
Cargo: Representante Legal
Teléfono: 7543-2345
Correo electrónico: david123@gmail.com



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Nombre: Ulises Amaya Amaya
Cargo: Contador
Teléfono: 7554-2336
Correo electrónico: ulises0000@gmail.com

VIII. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.

ACTIVIDAD	JUNIO DE 2021																			
	SEMANA 1					SEMANA 2					SEMANA 3					SEMANA 4				
	L	M	M	J	V	L	M	M	J	V	L	M	M	J	V	L	M	M	J	V
1. Entrevista inicial con el gerente general.	■	■																		
2. Ejecución de la etapa pre-inicial.		■	■																	
3. Entrevista con el contador general.				■																
4. Elaboración de memorándum de planeación.				■	■															
5. Conocimiento del control interno del ciclo de ingresos.					■	■	■													
6. Elaboración de programas para pruebas de cumplimiento.						■	■	■												
7. Ejecución de pruebas de cumplimiento.									■	■	■									
8. Análisis de hallazgos en la evaluación del control interno.											■	■								
9. Programas de auditoría para pruebas cuantificar el asunto principal.														■	■	■				
10. Discusión de las conclusiones sobre los programas de auditoría para pruebas cuantificar el asunto principal.																■	■			
11. Elaboración del informe de los auditores independientes de Trabajo para Atestiguar.																■	■			
12. Discusión con la parte contratante de los servicios del informe de los auditores independientes de Trabajo para Atestiguar.																				■

IX. VALORACIÓN DE LOS RIESGOS

Los riesgos se evalúan bajo la incertidumbre en resultados, utilizando los siguientes parámetros en un mapa de calor:

Probabilidades	5 Muy alta								
	4 Alta								
	3 Media								
	2 Baja								
	1 Muy baja								
		Muy baja	Baja	Media	Alta	Muy alta			
									Impacto

Donde:

	Extremo
	Alto
	Moderado
	Bajo

ÁREA DE RIESGO	N°	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS DE LA GERENCIA.	EVALUACIÓN		RIESGO DE AUDITORÍA			RESPUESTA AL RIESGO	
				PROBABILIDAD	IMPACTO	RESULTADO	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL		RIESGO DE DETECCIÓN
INGRESOS	1	Ingresos no reflejados en la contabilidad	La facturación se emite directo desde el sistema, el cual contabiliza automáticamente las transacciones y alimenta los libros de IVA	3	4	Alto	Alto	Medio	Bajo	Se realizará un muestreo de documentos emitidos, validando su correcto registro en la contabilidad, su registro en los libros de IVA independiente de su forma de pago, así como solicitando el costo de los productos vendidos asegurando que se genere una ganancia por la venta de cada uno de ellos.
	2	Omisión de registro de documentos de venta en libros de IVA	El sistema no discrimina el método de pago para efectuar los registros contables	2	4	Medio	Medio	Medio	Medio	
	3	Omisión de contabilización de ventas que sean al crédito.	El sistema tiene los precios parametrizados en la facturación.	2	5	Alto	Alto	Medio	Medio	
	4	Venta de productos facturada por debajo de su costo.	Las declaraciones se elaboran con base en los registros contables y libros IVA emitidos por el sistema.	3	4	Alto	Alto	Medio	Bajo	
	5	Omisión de ingresos declarados en declaraciones de IVA, PAGO A CUENTA e ISR	No se realizan ventas de activos fijos	3	2	Medio	Bajo	Alto	Medio	Se compararán los ingresos reflejados en contabilidad, en pago a cuenta, declaraciones y registros de IVA y declaración de ISR, conciliando e indagando sobre cualquier diferencia que no fuere identificada.
	6	Venta de activos fijos no registrada.	El sistema no permite cambios una vez emitidos los comprobantes de venta.	3	5	Extremo	Extremo	Medio	Bajo	Se realizará un inventario de los activos fijos que reflejen los auxiliares para comprobar su existencia y que no se hayan vendido.
	7	Doble Facturación o contabilidad.	Ninguna.	4	4	Extremo	Alto	Alto	Bajo	Se verificará que el sistema utilizado no acepte modificaciones a los comprobantes emitidos, que no maneje doble facturación y se confirmarán saldos con clientes a fin de verificar que los documentos que el cliente tuvo en su poder emitidos por la entidad sean consistentes por los registrados por la misma.
	8	Partidas conciliatorias pendientes de contabilizar reflejadas en las conciliaciones bancarias con antigüedad mayor a 30 días.	Las anulaciones solo se realizan por errores en impresión de documentos.	2	4	Medio	Medio	Medio	Medio	Se verificará el origen de las partidas conciliatorias pendientes de contabilizar en las conciliaciones bancarias de todo el año para verificar que no consistan en ingresos no contabilizados, no declarados o declarados en el periodo que no correspondió.
	9	Anulación de documentos de venta cuando la venta sí fue efectuada.	Ninguna.	2	5	Alto	Medio	Alto	Medio	Se muestrearán los documentos anulados constatando que se encuentren anuladas todas las copias por documento.
	19	Existencia de cuentas bancarias que no estén reflejadas en la contabilidad.	No se realizan estas operaciones con las partes relacionadas.	2	4	Medio	Medio	Medio	Medio	Se realizarán confirmaciones de saldos de todos los bancos autorizados por la SSF a fin de detectar cuentas que no sean reflejadas contablemente y pudieran recibir ingresos así como depósitos a plazo y otros valores que generen intereses.
	11	Devengo de ingresos provenientes de préstamos realizados a relacionadas.	No se cuenta con inversiones que generen intereses o dividendos.	2	4	Medio	Alto	Bajo	Medio	Se analizarán las transacciones que hubieron entre partes relacionadas, identificando si las mismas consisten en préstamos realizados que debieron devengar intereses y no se registró ingresos al respecto.
	12	No registro de otros ingresos por inversiones o dividendos recibidos.		2	4	Medio	Alto	Bajo	Medio	Se verificará que no se tengan inversiones en otras empresas registradas en la contabilidad, se solicitarán los registros de accionistas de las empresas identificadas como relacionadas. Se realizarán confirmaciones con CEDEVAL, Bolsa de valores y empresas autorizadas por la SSF para prestar servicios de gestión de inversiones financieras.

ÁREA DE RIESGO	N°	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS DE LA GERENCIA.	EVALUACIÓN		RIESGO DE AUDITORÍA				RESPUESTA AL RIESGO
				PROBABILIDAD	IMPACTO	RESULTADO	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL	RIESGO DE DETECCIÓN	
GASTOS	1	Deducción de depreciación fiscal incorrecta debido a error matemático, inexistencia o uso de activos fijos (muebles o inmuebles) a un fin distinto del de las operaciones.	La depreciación se calcula en el sistema y el mismo la contabiliza. Solo activos necesarios para las operaciones son adquiridos debido al poco flujo disponible.	4	3	Alto	Medio	Alto	Bajo	Se realizará recálculo sobre la depreciación deducida, verificación de las vidas útiles y la razonabilidad de la existencia del activo fijo necesaria para la producción de renta gravada. Se realizará un inventario del activo fijo más representativo a fin de validar su existencia y el uso que se le da al mismo.
	2	Personal innecesario o ficticio debido a la cantidad de personal y la poca cantidad de administración de personal.	Ninguna	5	3	Extremo	Extremo	Medio	Bajo	Se realizará una revisión de que los pagos de los empleados más representativos vayan directo a sus cuentas bancarias, se indagará de las relaciones de la administración y accionistas con el personal que gana más y las funciones que estas realizan.
	3	Contabilización en exceso de cuotas patronales.	Los registros de los gastos de personal vienen directo del módulo de planillas.	1	2	Bajo	Bajo	Bajo	Alto	Se conciliará los saldos contables de este gasto con las planillas previsionales y de salud que competan.
	4	Deducción indebida de gastos inexistentes, mal documentados, no necesarios para la generación de renta gravada y/o que no se realizó la obligación de retener y enterar impuesto.	El personal de contabilidad está capacitado para detectar esos incumplimientos.	4	4	Extremo	Alto	Alto	Bajo	Mediante muestreo estadístico, se realizará un examen de gastos verificando la documentación de soporte, el pago del mismo, la recepción de los bienes o servicios adquiridos, razonabilidad del gasto y la correcta retención de impuestos en caso compete. Se confirmará saldos y documentos emitidos con proveedores más representativos a fin de confirmar exactitud de los documentos emitidos por el tercero a los recibidos por la entidad.
	5	Deducción indebida de gastos que no se consideran como tales a luz de la legislación fiscal más sí para finalidades financieras que pudieran ser manipulables a favor del contribuyente.	Se evita la contabilización de estimaciones, provisiones y asimiladas.	3	4	Alto	Alto	Medio	Medio	Se revisará la porción de gastos y costos deducidos en la declaración de ISR no provenga de provisiones, depreciaciones financieras o aceleradas, estimaciones y demás gastos que la normativa contable considera como tales más no la legislación tributaria.
	6	Gastos de transacciones entre relacionadas con precios superiores a los de mercado.	Ninguna.	4	4	Extremo	Alto	Alto	Bajo	Se verificará de manera independiente los gastos que provengan de transacciones entre relacionadas verificando su razonabilidad en existencia, necesidad y precio. Se solicitará el estudio de precios de transferencia realizado por un tercero independiente a la entidad.

ÁREA DE RIESGO	N°	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS DE LA GERENCIA.	EVALUACIÓN		RIESGO DE AUDITORÍA				RESPUESTA AL RIESGO
				PROBABILIDAD	IMPACTO	RESULTADO	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL	RIESGO DE DETECCIÓN	
GASTOS	7	Gastos deducidos por intereses por financiamientos cuando el dinero fue utilizado en un fin distinto de la actividad generadora de renta gravada.	Los préstamos adquiridos por financiamiento se usan para el fin descrito en el contrato ya que es una de las cláusulas restrictivas que el banco requiere.	2	4	Medio	Medio	Medio	Medio	Se analizarán los contratos de préstamos que hubieron en el período o estuvieron vigentes en el mismo, verificando que las erogaciones de ese dinero haya sido utilizado para la fuente generadora de ingresos o conservación de la misma.
	8	No facturación del autoconsumo de inventario.	No se realiza autoconsumo.	1	2	Bajo	Bajo	Bajo	Alto	Conciliar los movimientos contables del inventario con el del costo de venta a fin de identificar si el inventario ha salido por otro motivo además de las ventas del mismo.
	9	Gastos por seguros de bienes que no pertenecen a la entidad.	Solo se contratan seguros para los bienes de la entidad.	3	3	Medio	Medio	Bajo	Medio	Se revisará los gastos contabilizados como gastos de seguros y revisarán las pólizas, validando los bienes asegurados.

ÁREA DE RIESGO	N°	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS DE LA GERENCIA.	EVALUACIÓN		RIESGO DE AUDITORÍA				RESPUESTA AL RIESGO
				PROBABILIDAD	IMPACTO	RESULTADO	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL	RIESGO DE DETECCIÓN	
COSTOS	1	Declaración de compras inexistentes o que no posean documentación de respaldo	Ninguna.	3	3	Medio	Medio	Medio	Medio	Se validarán los costos de las compras declaradas, realizando confirmación de saldos a proveedores que contengan los CCF que respalden las compras durante el ejercicio 2019 Se indagará si durante el período del 2019 la empresa informó a la Administración Tributaria el extravió de documentos legales, archivos contables, auxiliares y libros. Mediante un muestreo aleatorio se validará que no existan costos amparados en documentos extraviados.
	2	Importación de mercadería de registradas en exceso debido a inexactitudes en los retaceos.	Los retaceos no se realizan de forma manual sino en el sistema.	3	4	Alto	Alto	Bajo	Medio	Mediante muestreo se recalcularán y revisarán los retaceos de importación de productos para la venta verificando la exactitud matemática de la asignación del costo unitario.
	3	Declaración de costos en F07 y F14 sobrevaluados o que no poseen correlación con los de las empresas del mismo sector.	La empresa no realiza análisis de costos	2	5	Alto	Medio	Alto	Medio	Analizar las variaciones de los costos de venta del período 2019-2018 de la empresa Pájaro Azul y verificar si existen incrementos injustificados. Realizar un análisis comparativo entre los costos de la entidad y los de otras empresas del mismo sector y verificar si, se encuentran dentro del parámetro de la competencia.
	4	Faltantes de inventario de no facturados	No se detectaron faltantes en el inventario del período.	2	4	Medio	Medio	Medio	Medio	Se verificarán las actas de inventario y la evidencia de que el mismo fue practicado y presenciado por auditores independientes, para identificar posibles ingresos omitidos producto de faltantes de inventario. Verificar el tratamiento tributario que la empresa aplica a los faltantes de inventario, con el propósito de determinar que dichas diferencias no hayan constituido ventas omitidas de declarar
	5	Declaración de inventarios dañados o deteriorados inexistentes	Ninguna.	3	4	Alto	Alto	Medio	Medio	Solicitar el control de inventarios deteriorados, dañados y analizar la integridad, existencia y cruzar con lo declarado y registros.
	6	Declaración de compras mayores a los pagos realizados a proveedores	Ninguna.	1	2	Bajo	Bajo	Bajo	Alto	Cotejar los CCF por las compras de mercadería realizadas con los documentos que respaldan los desembolsos efectuados por medio de cheques o transferencias a nombre de cada proveedor.

ÁREA DE RIESGO	N°	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS DE LA GERENCIA.	EVALUACIÓN		RIESGO DE AUDITORÍA				RESPUESTA AL RIESGO
				PROBABILIDAD	IMPACTO	RESULTADO	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL	RIESGO DE DETECCIÓN	
COSTOS	7	Que la empresa no respalde la relación con proveedores, mediante un contrato de proveedores	La empresa no posee contrato escrito con todos sus proveedores	1	2	Bajo	Bajo	Bajo	Alto	Para los casos en que las compras de mercadería sean iguales o mayores a veinticinco salarios mínimos mensuales, validar que el medio de pago no haya sido en efectivo y que tales operaciones se encuentren respaldados por medio de contratos de proveedores.
	8	Adulteración de las cifras en documentos que respaldan las compras de mercadería	Ninguna.	3	3	Medio	Medio	Bajo	Medio	Comprobar que los documentos que respaldan las compras de mercadería no presenten signos de alteración, borraduras, tachaduras sobre escrituras, anotaciones a lápiz o muestren indicios de que los valores originales sufrieron modificaciones. Cuando se encuentren indicios de que algún documento ha sufrido alteraciones, compararlos con la copia original que posee el proveedor.
	9	que la empresa no facture el retiro de los bienes en inventario que utiliza para su consumo	Ninguna.	3	4	Alto	Alto	Bajo	Medio	Para el autoconsumo dentro de la empresa, verificar que dicha transacción se documente mediante factura de consumidor final y se pague el impuesto correspondiente.



PROGRAMAS DE AUDITORÍA FORENSE



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
ACTIVIDADES PRELIMINARES GENERALES

PRO -A

Hoja 1 de 3

CLIENTE : PÁJARO AZUL, S.A. DE C.V.
EJERCICIO A EXAMINAR : 2019

OBJETIVOS

a) Obtener conocimientos generales de la empresa y los principales procesos que orienten la búsqueda o identificación del objeto de estudio.

No.	PROCEDIMIENTOS	REF. P. T.	HECHO POR
1	Que el personal asignado tenga conocimiento sobre a) Generalidades de la entidad. b) Claridad en objetivos a ejecutar. c) Fechas claves.		
2	Obtener conocimiento del caso mediante entrevistas al gobierno corporativo.		
3	Evaluar el alcance o existencia de las políticas de control interno para la prevención y/o detección de fraude fiscal.	-	
4	Verificar si los empleados de alta gerencia poseen antecedentes relacionados a fraudes.	-	
5	Obtener informe de auditoría financiera emitido a PÁJARO AZUL, S.A. de C.V. y analizar los hallazgos encontrados.	-	



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 2 de 3

6	<p>Comprobar mediante el "Manual de Funciones y Procedimientos" los responsables de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Control de costos y gastos sujetos al presupuesto. - Elaboración de presupuesto. - Aprobación de presupuesto. - Análisis y aprobación de negocios. - Autorización de pagos de impuestos. 	-	
7	<p>Indague si la empresa posee en forma ordenada y accesible la siguiente documentación:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Declaraciones Tributarias, b. Balances, c. Inventarios Físicos valuados y registrados contablemente, d. Ajustes efectuados a los inventarios, e. Libros o Registros Contables, f. Libros de IVA y Registros especiales, g. Informes, documentos legales, archivos, registros. <p>Listados de precios y demás informes relacionados con los hechos generadores de los impuestos</p>		
8	<p>Realizar un seguimiento de las actividades de la entidad sobre situaciones ocurridas en años anteriores que muestren fraude o violación a leyes y reglamentos tributarios.</p>		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 3 de 3

9	Verificar incumplimientos tributarios mediante la solicitud del dictamen fiscal del período 2019 y verificar si existen o no incumplimientos tributarios.		
10	Realizar una revisión general de Los saldos de los Estados Financieros que sirven de base para la formulación de la liquidación del impuesto, así como las formalidades y cálculo del impuesto y así identificar si existen posibles errores en la presentación de las cifras contenidas en la declaración anual del impuesto.		
11	Verificar la exactitud de los datos consignados en las declaraciones mensuales tributarias, tanto en su elaboración, valores aritméticos, concordancia de las cifras según los registros contables y libros de IVA, su presentación en forma oportuna ante la Administración Tributaria, así como la comprobación del cumplimiento de otras formalidades relacionadas con ellas.		
12	En el caso de que se haya extraviado documentación relacionada con: Libros contables, Diario Mayor, Estados Financieros, Archivos Contables, Documentos Legales, Declaraciones Tributarias, Recibos de Pago de Impuesto. Indagar sobre si fue informado ante la Administración tributaria de manera escrita dentro del plazo legal establecido.		

Hecho por : Lorena López
Revisado por : Javier Ponce
Aprobado por : David Miranda

Fecha
Fecha
Fecha



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
 INGRESOS**

PRO -B

Hoja 1 de 4

CLIENTE : PÁJARO AZUL, S.A. DE C.V.
EJERCICIO A EXAMINAR : 2019

OBJETIVOS

- a) Comprobar que se incluyan todos los hechos generadores de ISR en la declaración respectiva.
- b) Validar la veracidad de la información presentada en la declaración de ISR.

No.	PROCEDIMIENTOS	REF. P. T.	HECHO POR
1	Analizar las partidas conciliatorias cuya antigüedad sea mayor a dos meses en las conciliaciones bancarias; además de realizar pruebas cuadradas para detectar si se ha omitido el registro de depósitos para su posterior extracción dentro el mismo período contable.		
2	Verificar que lo declarado en F983 “Inventario Físico de Bienes del Activo Realizable o Corriente” coincida con la documentación de respaldo del control de inventario, a fin de evaluar su existencia.		
3	Comprobar que no existan flujos de ingresos no contabilizados mediante confirmaciones bancarias en todos los bancos autorizados por la SSF, cotejando los saldos con los registros contables.		
4	Determinar las rentas gravables de la sociedad “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” para el ejercicio 2019 y cotejarlas con lo presentado en la declaración del F11.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 2 de 4

5	Mediante un muestreo validar que los documentos de ventas anulados se conserven de manera íntegra con todas las copias competentes, por ejemplo: el triplicado en caso de CCF (original, primera copia y segunda copia) y el duplicado en caso de facturas de consumidor final (comprador de muebles y copia para archivo y control del emisor).		
6	Enviar confirmaciones de saldos a los clientes más representativos y verificar que no existen ajustes posteriores a la emisión original del soporte o doble facturación.		
7	Solicitar a las entidades autorizadas por la SSF para prestar servicios de gestión de inversiones financieras, información sobre si la sociedad "Pájaro Azul, S.A. de C.V." posee inversiones en bonos u otros instrumentos financieros dentro de sus instituciones.		
8	Verificar si la empresa obtiene ingresos a través de otras fuentes distintas a la principal, tales como: Ingresos por intereses provenientes de depósitos u otras inversiones en los bancos, dividendos generados mediante inversiones en otras entidades. De ser así, validar su registro en los estados financieros y declaraciones de impuestos verificando sus respectivas retenciones.		
9	Validar mediante el uso de un experto que la empresa no posea software que permitan la doble facturación o doble uso.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 3 de 4

10	Mediante una muestra validar que los saldos ingresados a bancos correspondan al comprobante físico, a fin de evitar que exista doble facturación (una oficial y otra para vender sin el cobro de impuestos a las ventas).		
11	Analizar indicadores verticales, tendencias, estados similares, comparaciones presupuestarias, con promedios del sector para validar el flujo lógico de ingresos.		
12	Mediante un muestreo verificar la razonabilidad de los motivos de emisión de las notas de créditos que disminuyen el débito fiscal, así mismo verificar la relación con el CCF y el efecto en el cobro de la factura.		
13	Cruzar saldos declarados mensualmente en IVA, registros contables, registros IVA y pago a cuenta y si las hubiere analizar sus diferencias.		
14	Examinar los movimientos de activos fijos y validar si existieron partidas extraordinarias que obliguen a la empresa a calcular la ganancia o pérdida de capital. En los casos en los que la entidad se deduzca pérdidas contra ganancias de capital, para efectos de su deducibilidad verificar que estas no se hayan generado por operaciones efectuadas entre sujetos relacionados.		
15	Revisar los registros contables de la entidad y contrastar la existencia de partidas diferidas y provisiones relacionadas con ingresos. De existir, validar si se encuentran reguladas bajo las normas técnicas contables autorizadas por el CVPCPA y la LISR, así como también su correcta aplicación.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 4 de 4

16	Verificar si la empresa en su contabilidad posee pasivos no documentados o que no estén adecuadamente constituidos y que hayan sido creados para disfrazar rentas obtenidas, con la intención de pagar menos impuestos.		
17	Observar que los movimientos de caja chica sean razonables y que los cheques por reintegro de caja chica correspondan a los montos autorizados.		
18	Analizar las partidas de ingresos diferidos y validar que se encuentren respaldadas en su comprobante respectivo.		

Hecho por : Lorena López

Fecha

Revisado por : Javier Ponce

Fecha

Aprobado por : David Miranda

Fecha



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
GASTOS

PRO - C

Hoja 1 de 5

CLIENTE : PÁJARO AZUL, S.A. DE C.V.
EJERCICIO A EXAMINAR : 2019

OBJETIVOS

- a) Comprobar que la empresa “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” no haya declarado gastos u otras deducciones, hechos o circunstancia que no han acontecido.
- b) Comprobar que la empresa “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” respalde sus gastos en contratos verdaderos y existentes.

No.	PROCEDIMIENTOS	REF. P. T.	HECHO POR
1	Solicitar los contratos de arrendamientos que posee la empresa y realizar inspección física para verificar que el/los inmuebles estén siendo utilizados para el desarrollo de las actividades generadoras de renta gravadas.		
2	Cotejar registros contables contra soportes de los gastos generales más significativos (agua, energía eléctrica, mantenimiento, teléfono, etc.); y verificar si cumplen requisitos legales para su deducibilidad.		
3	Contrastar la existencia y exactitud de las transacciones de los proveedores más significativos mediante confirmaciones de facturas o CCF emitidos a nombre de “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” durante el período examinado.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 2 de 5

4	Para efectos de deducibilidad de la depreciación de los inmuebles, realizar inspecciones físicas para validar que el uso de los activos a nombre de la sociedad "Pájaro Azul, S.A. de C.V." se utilicen únicamente para el desarrollo de las actividades de la empresa; así mismo realizar un recalcu de la depreciación y cotejarla con registros contables e información declarada en el F11.		
5	Confirmar que las transferencias emitidas en concepto de salarios se generen a nombre del empleado según planilla y los mismos no tengan relación con los socios o alta gerencia.		
6	Si existen familiares de la alta gerencia o socios en la planilla de empresa, comprobar que estos desempeñen una función necesaria para las actividades y que el salario esté acorde, verificando sus asistencias dentro de las instalaciones en las bitácoras semanales, entrevistando a empleados y sus evidencias de trabajo.		
7	Comprobar que dentro del universo de saldos reclamados en concepto de gastos no se incluyan aquellos que por su naturaleza deban ser capitalizados.		
8	Realizar análisis de la tendencia de los gastos generales de la empresa para verificar si existe correlación o incrementos desproporcionados para el año 2019 en comparación al ejercicio 2018.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 3 de 5

9	Verificar si durante el año 2019 surgieron gastos en los que no se habían incurrido durante años anteriores. De existir, indagar las razones por las que se generan, la manera en que se documentan y si cumple los requisitos para su deducibilidad.		
10	Si la empresa realiza pagos de viáticos, verificar: la forma en que se realiza el pago, la categoría de empleado, el tipo de documentación que se utiliza como respaldo y comprobar si estos están relacionados con actividades propias del negocio y si las personas que recibieron el pago poseen vínculo laboral.		
11	Verificar si los pagos y erogaciones efectuados en concepto de prestaciones a los empleados cumplen con las regulaciones establecidas dentro del código de trabajo, Ley del seguro social, Ley de AFP y lo regulado por la Ley de ISR para efecto de su deducibilidad, así mismo elaborar un recalcule de las prestaciones laborales.		
12	Verificar en los registros contables la existencia de partidas relacionadas con provisiones de cualquier naturaleza. De existir, para efectos de deducibilidad, validar que estas no se encuentren reguladas bajo normas técnicas contables emitidas por entes reguladores y que únicamente se deduzcan las permitidas por la LISR.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 4 de 5

13	Si la empresa dentro de sus registros contables cuenta con partidas relacionadas con activos o pasivos por ISR, validar la correcta aplicación de criterios contables y fiscales aplicados. Así como también, el respectivo cálculo.		
14	Para los casos en que las erogaciones efectuadas en concepto de adquisición de bienes o utilización de servicios sean iguales o mayores a veinticinco salarios mínimos mensuales, validar que el medio de pago no haya sido en efectivo y que tales operaciones se encuentren respaldados por medio de contratos escritos, escritura pública y demás documentos mercantiles.		
15	Analizar las transacciones de los desembolsos efectuados en concepto de pago de comisiones o bonificaciones a empleados; mediante la revisión de los documentos de respaldo y comprobación de que esos pagos se realizaron atendiendo requerimientos establecidos en políticas o manuales internos de la empresa.		
16	Del movimiento contable de inventario partir del saldo inicial y verificar las salidas por autoconsumo y comprobar el valor de la salida y su respectiva factura de consumidor final.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 5 de 5

17	Verificar de manera independiente los gastos que provengan entre relacionadas, verificando su razonabilidad en existencia, necesidad y precio. Además, solicitar el estudio de precios de transferencia realizados por un tercero independiente a la entidad.		
18	Solicitar las pólizas vigentes durante el período 2019, realizar un recalcu de amortizaciones y cotejar contra los gastos contabilizados, gastos declarados bajo el concepto de seguros; además verificar que las pólizas estén a nombre de la empresa y que los bienes asegurados pertenezcan a Pájaro Azul, S.A. de C.V.		

Hecho por : Lorena López
Revisado por : Javier Ponce
Aprobado por : David Miranda

Fecha
Fecha
Fecha



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE
COSTO DE VENTAS E INVENTARIOS

PRO - D

CLIENTE : PÁJARO AZUL, S.A. DE C.V.
EJERCICIO A EXAMINAR : 2019

Hoja 1 de 4

OBJETIVOS

- a) Comprobar que la empresa “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” no haya declarado costos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancia que no han acontecido.
- b) Comprobar que la empresa “Pájaro Azul, S.A. de C.V.” respalde sus costos, compras en contratos verdaderos y existentes.

No.	PROCEDIMIENTOS	REF. P. T.	HECHO POR
1	Validar los costos de las compras declaradas, mediante la solicitud de confirmaciones de saldos de proveedores que contengan los CCF que respalden el inventario comprado por “Pájaro Azul, S.A. de C.V” durante el ejercicio 2019, cotejándolo con las declaraciones presentadas del F07, libros de compra, y su respectiva documentación soporte.		
2	Evaluar la asignación de costos (retaceo) en las importaciones de los bienes disponibles para la venta y comprobar la veracidad de los montos aplicados en concepto de fletes y seguros.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 2 de 4

3	Solicitar si durante el período del 2019 la empresa informó a la Administración Tributaria el extravío de documentos legales, archivos contables, auxiliares y libros.		
4	Analizar las variaciones de los costos de venta del período 2019-2018 de la empresa Pájaro Azul, S.A. de C.V. a fin de examinar incrementos desproporcionados o sustancialmente mayores.		
5	Comparar y analizar las diferencias del inventario contra inventario según auditoría, inventario según registros contables, inventarios según registros del contribuyente, actas de levantamiento físico de inventario.		
6	Mediante un muestreo aleatorio validar que no existan costos amparados en documentos extraviados.		
7	Solicitar el control de inventarios deteriorados, dañados y analizar la integridad, existencia y cruzar con lo declarado y registros.		
8	Realizar un análisis comparativo entre los costos de la entidad y los de otras empresas del mismo sector, analizar su comportamiento y verificar si los mismos se encuentran dentro del parámetro de la competencia.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 3 de 4

9	Validar el correcto pago a proveedores, mediante el cotejo de los CCF por las compras de mercadería realizadas y los desembolsos efectuados por medio de cheques o transferencias a nombre de cada proveedor.		
10	Para los casos en donde las compras de mercaderías sean iguales o mayores a veinticinco salarios mínimos mensuales, validar que el medio de pago no haya sido en efectivo y que tales operaciones se encuentren respaldados por medio de contratos de proveedores.		
11	Comprobar que los documentos que respaldan las compras de mercadería no presenten signos de alteración, borraduras, tachaduras sobre escrituras, anotaciones a lápiz o muestren indicios de que los valores originales sufrieron modificaciones.		
12	De encontrar indicios de que algún documento que respalda los costos ha sufrido alteraciones, compare dichos documentos con la copia original que posee el proveedor. Para esto tendrá que identificar al proveedor, su domicilio, realizar una visita al establecimiento y solicitar de la manera más amable proporcione dicho documento, explicándole el motivo para el que es requerido.		



AUDITORÍAS & NEGOCIOS, S.A. DE C.V.
3ª Calle Pte N° 33, San Salvador

Hoja 4 de 4

13	Comprobar si la empresa al final del ejercicio 2019 obtuvo faltantes o sobrantes de inventarios, determinados por diferencias entre la mercadería según registros contables y el inventario físico. De ser así, verificar el tratamiento tributario aplicado, con el propósito de determinar que dichas diferencias no hayan constituido ventas omitidas de declarar.		
14	Si la empresa retira del inventario bienes para consumo propio, de sus socios, directivos o personal de la empresa; verificar que dicha transacción se documente mediante factura de consumidor final y se pague el impuesto correspondiente.		

Hecho por : Lorena López
Revisado por : Javier Ponce
Aprobado por : David Miranda

Fecha
Fecha
Fecha

CONCLUSIONES

En El Salvador existe una alta irresponsabilidad fiscal, que sumado a otros problemas en paralelo dejan como consecuencia conductas frecuentes de defraudación al fisco en sus diferentes modalidades, esto se debe al sistema tributario regresivo. Por otra parte, se destaca que las formas de cometer evasión fiscal se vuelven cada vez más complejas.

Los procedimientos dentro de una auditoría forense se elaboran de modo que, al ejecutarlos, el auditor pueda ser capaz de lograr identificar presuntos fraudes fiscales dentro de las empresas e instituciones. Estos procedimientos tienen que poseer características especiales, estar enfocados en revisiones más profundas y deben ir más allá de buscar la razonabilidad de las cifras o el cumplimiento de aspectos formales o sustantivos, como en el caso de una auditoría financiera o fiscal.

El desarrollo de esta investigación, permitió conocer acerca de la auditoría forense como una herramienta útil en la detección de fraudes fiscales y como resultado se obtuvo la propuesta de procedimientos relacionados a la detección de la evasión fiscal en casos de IVA e ISR en sus diferentes tipologías, que serán de mucha ayuda para los profesionales.

RECOMENDACIONES

Se debe considerar modificar el marco legal que regula y sanciona a la evasión de impuestos y cubrir las deficiencias que dificultan la realización de procedimientos eficaces y adecuados; a fin de prevenir y sancionar la evasión al fisco, de la misma forma considerar hacer cambios en la estructura tributaria, donde no solamente se considere el obtener a toda costa una mayor recaudación sino también considerar la capacidad de los salvadoreños, donde en su mayor parte son asalariados los que presentan la mayor cuantía de recaudación de ISR.

En vista de que la auditoría forense estudia hechos relacionados con delitos económicos y que, aunque pueda que esos hechos sean de la misma naturaleza, poseen características y circunstancias particulares. Por ello se recomienda a los profesionales que al momento de desarrollar sus procedimientos tengan en cuenta lo antes dicho, puesto que cada trabajo debe ser independiente y a pesar de que concurren circunstancias similares, los procedimientos a ejecutarse no siempre serán los mismos, por tal motivo no se deben considerar procedimientos estándares, sino más bien se deben adecuar a las circunstancias.

Que los profesionales adapten o amplíen los procedimientos elaborados en este trabajo en las auditorías forenses que realicen, que se relacionen con casos de defraudación al fisco mediante la evasión de impuestos en IVA e ISR y que los estudiantes e interesados en general utilice el documento para facilitar la comprensión de este tipo de temas relacionados con procedimientos de auditoría forense para los casos antes dichos.

BIBLIOGRAFÍA

BIRF. (s.f.). *Tratado de Derecho Penal*. Obtenido de <https://www.bancomundial.org/es/country/elsalvador/overview>

Diario El Mundo. (4 de February de 2022). *Casos de evasión fiscal presentados por Hacienda suman \$600 millones*. Recuperado el 5 de July de 2022, de Diario El Mundo: <https://diario.elmundo.sv/economia/casos-de-evasion-fiscal-presentados-por-hacienda-suman-600-millones>

Fondo Monetario Internacional. (16 de February de 2022). *La recuperación de El Salvador se ve limitada por el aumento de los riesgos*. Recuperado el 5 de July de 2022, de International Monetary Fund: <https://www.imf.org/es/News/Articles/2022/02/15/cf-el-salvadors-comeback-constrained-by-increased-risks>

J.D., A. (2000). *Tratado de Derecho Penal*. Buenos Aires. Buenos Aires.

Maldonado, M. E. (2018). *Auditoría Forense Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera*.

Sarango Condolo, M. Y., Tipán Chancusig, P. A. (s.f.). *Repositorio Institucional de la Universidad Politécnica Salesiana: Análisis de la auditoría forense cómo método de prevención del fraude en las Cooperativas de Ahorro y Crédito del Distrito Metropolitano de Quito en el 2012-2013*. Recuperado el 5 de July de 2022, de Repositorio UPS: <https://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/7148>

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

IAASB. (2013). Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000.

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

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

Código Tributario de El Salvador, El Salvador. Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001.

Reglamento de la Ley del IVA. Decreto Ejecutivo N° 83. Diario Oficial. N° 174, Tomo N° 316, del 22 de Septiembre de 1992.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Decreto Legislativo N° 296. Diario Oficial N° 643, Tomo N° 316, del 31 de Julio de 1992.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador. Presidencia de la Republica, 2001.

Peña Velásquez, G. (2015). LA AUDITORÍA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, PROPUESTA ACTUAL (Issue 184) [tesis para optar al grado de doctor en contabilidad]. Lima, Perú. Retrieved 07 31, 2022, from <https://www.gestiopolis.com/auditoria-forense-la-reduccion-la-defraudacion-tributaria-peru/>

Scarponetti, V. M. (2018). “¿Contabilidad Creativa o Delito Fiscal?: El papel de la Auditoría Forense” (Issue 52) [Trabajo final de especialización en contabilidad superior y auditoría]. Córdoba. Retrieved 07 31, 2022, from <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/11237/Scarponetti%2C%20Veronica.%20Contabilidad%20creativa%20o%20delito%20fiscal....pdf?sequence=1&isAllowed=y>

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

- ANEXO 1: DIFERENCIAS DEL CONTENIDO DEL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS 2004
- ANEXO 2: MEDIOS DE DEFRAUDACIÓN AL FISCO), EN VIRTUD DE ESTE O PARA OTRO EN PERJUICIO DEL FISCO
- ANEXO 3: CUESTIONARIO
- ANEXO 4: ANÁLISIS DE ENTREVISTA

Anexo 1: Diferencias del contenido del delito de evasión de impuestos antes y después de las reformas 2004.

Fuente: (Democracia, 2016)

ASPECTOS	ANTES DE LAS REFORMAS	DESPUÉS DE LAS REFORMAS
Conducta Delictiva	La evasión de impuestos era de cualquier forma de defraudar al Fisco. Dicho de otra manera: toda defraudación fiscal era una evasión de impuestos (Art. 249)	La evasión de impuestos es solo una forma de defraudación fiscal (Art. 249 lit. a)
Cuantía del monto evadido	Establecía la cuantía del monto evadido válida para todos los supuestos de evasión posibles.	Establece cuantías diferentes de la evasión del Impuesto Sobre la Renta, los impuestos que corresponde declarar mensualmente y el Impuesto a la Transferencia Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando el contribuyente se encuentre obligado a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal.
Cuantía mínima y máxima del monto evadido según modalidad de la evasión de impuestos	La cuantía mínima para considerar la evasión como un delito era de 5 mil colones y la máxima de 100 mil colones (Art. 249 Inc. 1°)	La cuantía mínima para considerar la evasión del Impuesto Sobre la Renta como un delito es de 300 mil colones y la máxima de 500 mil colones (Art. 249 inc. 2°); así mismo, la correspondiente a declarar era de 100 mil colones (Art. 249 inc. 3°)
Sancciones	La sanción de la evasión simple era de 1 a 3 años (5 mil a 100 mil colones) Art. 249 1°	La sanción de la evasión agravada del Impuesto Sobre la Renta es de 6 a 8 años de prisión (arriba de 500 mil colones) – Art. 249-A Inc. 2°

Fuente: (Democracia, 2016)

Anexo 2: Medios de defraudación al fisco), en virtud de este o para otro en perjuicio del fisco.

MEDIO	REGULACIÓN
No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad	Art. 245 CT literal a)
Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones	Art. 245 CT literal b)
Declaraciones que contengan datos falsos	Art. 245 CT literal c)
No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones existiendo obligación legal de hacerlo	Art. 245 CT literal d)
Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable	Art. 245 CT literal e)
Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar	Art. 245 CT literal f)
Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria	Art. 245 CT literal g)
No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración cuanto ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización	Art. 245 CT literal h)
Ocultación o destrucción de documentos.	Art. 245 CT literal i)

Fuente: elaboración propia, según CT.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



TEMA: “Procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación al fisco. Casos: IVA e ISR”

UNIDAD DE ANÁLISIS: Contador Público con expertiz en el desarrollo de auditorías forenses.

OBJETIVO : Recolectar información para el desarrollo de la investigación titulada “Procedimientos de auditoría forense aplicables a casos de defraudación al fisco (Casos: IVA e ISR)”.

1. En su opinión, ¿cuál es el perfil o qué competencias debe poseer un contador público para desempeñarse como auditor forense en casos de defraudación al fisco?
2. Según su opinión, ¿en qué beneficia que las empresas realicen auditorías forenses de manera periódica?
3. ¿Considera que la auditoría forense puede servir para prevenir o detectar casos de evasión?
4. ¿Qué disposiciones técnicas y legales considera al momento de llevar a cabo una auditoría forense en casos de presunta evasión?
5. ¿Considera usted que existe la suficiente oferta de los servicios de auditoría forense en El Salvador? **(Si responde en negativa):** A su criterio ¿cuáles son las principales razones por las que no existe la suficiente oferta?

6. ¿Considera que existen instituciones suficientes en las que se pueda recibir formación o capacitación sobre temas relacionados a la realización de procedimientos de auditoría forense aplicados a casos sobre defraudación al fisco?
7. ¿Considera necesario que el profesional se especialice o capacite continuamente en temas sobre la ejecución de auditorías forenses relacionadas con la defraudación al fisco? Explique
8. ¿Qué aspectos considera al momento de realizar la planificación de una auditoría forense relacionada a casos de defraudación al fisco?
9. ¿Cuáles considera usted son los puntos o áreas que deben tomarse en cuenta en la valoración de riesgos en auditorías forenses en casos de defraudación al fisco?
10. ¿Considera que la presión fiscal está vinculada con la evasión de impuestos? Explique.
11. Con base a su experiencia, ¿cuáles son las tipologías o mecanismos más frecuentes que se utilizan para cometer evasión en materia de IVA?
12. ¿Cuál es la dificultad que representa para el profesional detectar los mecanismos que se utilizan para cometer evasión en IVA?
13. Con base a su experiencia, ¿cuáles son las tipologías o mecanismos más frecuentes que se utilizan para cometer evasión en materia de ISR?
14. ¿Cuáles son las razones más comunes que los contribuyentes utilizan para justificar la evasión fiscal?
15. ¿Qué causas de justificación pueden concurrir en las anomalías de evasión de impuestos?
16. Ante indicios sobre defraudación fiscal, ¿qué criterios considera al evaluar la evidencia y qué tipo se considera adecuada para soportar el trabajo?
17. En su opinión ¿cuáles son los principales procedimientos que se deben aplicar al momento de realizar una auditoría forense relacionada a casos de defraudación fiscal en materia de IVA e ISR?
18. Desde su punto de vista ¿qué elementos debería contener un documento base que esté relacionado con la ejecución de una auditoría forense para casos de defraudación fiscal?
19. En su opinión ¿qué elementos debería de contener el informe presentado por el profesional, que realiza una auditoría forense relacionada a casos de defraudación al fisco?
20. Con base a su experiencia, ¿qué recomendaciones podría dar para prevenir actos relacionados con la defraudación al fisco dentro de las empresas o instituciones públicas?

21. Al finalizar una auditoría de defraudación al fisco, ¿cuáles son sus responsabilidades ante los resultados obtenidos?

22. A su criterio, ¿en qué aspectos considera que contribuiría a la labor de un profesional que se desempeña como auditor forense, la creación de un documento que contenga procedimientos relacionados a la defraudación fiscal en casos de IVA e ISR, a fin de recolectar evidencias fehacientes?

Anexo 4: Cuadro de análisis de la entrevista

ÍTEM	PREGUNTA	RESPUESTAS		ANÁLISIS	ELABORACIÓN DE PREGUNTA
		PROFESIONAL No. 1	PROFESIONAL No. 2		
1	En su opinión, ¿cuál es el perfil o qué competencias debe poseer un contador público para desempeñarse como auditor forense en casos de defraudación al fisco?	Formación y Experiencia en Contabilidad, Auditoría. Experiencia en detección de fraudes. Formación en temas tributarios. Capacidad de análisis. Ser objetivo.	Principios y valores morales y éticos, estratégico, analítico y crítico, buen olfato y sentido común, objetivo. Experiencia y práctica profesional en auditoría, Experiencia y práctica profesional como perito contable, de preferencia con certificaciones profesionales en áreas afines. Amplio conocimiento de la legislación tributaria.	Los profesionales que participen en el desarrollo de auditorías forenses en casos de defraudación fiscal deben poseer valores morales y éticos y poseer competencias que los caractericen como personas con capacidad de análisis, poseer conocimientos y formación en legislación tributaria, además de tener experiencia probatoria en contabilidad, auditoría y detección de fraudes.	7
2	Según su opinión, ¿en qué beneficia que las empresas realicen auditorías forenses de manera periódica?	La auditoría forense no se hace de manera periódica, el fin de la Auditoría Forense es obtener evidencias suficientes y competentes para convertirla en pruebas para propósitos de comprobar delitos o conciliar litigios.	Ayuda a detectar oportunamente casos de incumplimiento y fomenta la cultura del cumplimiento.	Aún cuando en la práctica no se realicen auditorías forenses de manera periódica, estas pueden contribuir a detectar oportunamente casos de incumplimientos y así evitar caer en sanciones o verse involucrado en un presunto delito.	3
3	¿Considera que la auditoría forense puede servir para prevenir o detectar casos de evasión? Explique.	Como toda auditoría puede contribuir con la prevención y detección de casos de evasión, pero, la naturaleza de la Auditoría Forense es para su uso en comprobar delitos o conciliar litigios.	Si, aunque debe evaluarse el costo beneficio. Por el tipo de auditoría y el tipo de evidencia que se recolecta su costo es alto.		2
4	¿Qué disposiciones técnicas y legales considera al momento de llevar a cabo una auditoría forense en casos de presunta evasión?	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3,000 de acuerdo con los lineamientos del Consejo de Vigilancia de la Contaduría. Cumplimiento de las NIAS. Aplicación de las leyes que atañe, por ser presunta evasión se deberá considerar al menos: Ley de Renta, Ley de Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IV A), Código Tributario, Código Aduanero Centroamericano, Convenios de libre comercio y cualquier otra normativa relacionada con los tributos. Los puntos periciales para desarrollar el encargo.	Leyes tributarias, Penales, Prevención del lavado de dinero y activos, NIEA, NIAS entre otras	Para la ejecución el profesional deberá considerar las características particulares de cada tipo de encargo, considerando e incluyendo toda la legislación aplicable en el sector, En cuanto a normativa técnica el profesional debe apoyarse de las NIAS y de la NIEA 3000 que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría ha adoptado para desarrollar trabajos de aseguramiento.	8
5	¿Considera usted que existe la suficiente oferta de los servicios de auditoría forense en El Salvador? (Si responde en negativa): A su criterio ¿cuáles son las principales razones por las que no existe la suficiente oferta?	Si, existe suficiente oferta de servicios de auditoría forense.	No. La demanda es limitada, falta divulgación de que puede utilizarse como una herramienta de prevención Auditoría Forense Antifraude.	La oferta de los servicios de auditoría forense en el país es muy poca; y es que a nivel local no existen instituciones suficientes en las que los profesionales interesados en este campo puedan formarse o capacitarse, en vista de ello muchos de los profesionales que actualmente ejecutan estos trabajos han optado por formarse en el exterior.	6
6	¿Considera que existen instituciones suficientes en las que se pueda recibir formación o capacitaciones sobre temas relacionados a la realización de procedimientos de auditoría forense aplicados a casos sobre defraudación al fisco?	Existen instituciones que brindan capacitaciones sobre temas de fraude.	A nivel local, muy poco. Los profesionales especializados en esta área no malamente han recibido capacitación en el exterior.		7, 5
7	¿Considera necesario que el profesional se especialice o capacite continuamente en temas sobre la ejecución de auditorías forenses relacionadas con la defraudación al fisco? Explique.	La Ley del ejercicio de la Contaduría exige 40 horas de educación continua por año, es decisión de cada profesional especializarse en los temas de su preferencia o según las demandas de mercado.	Depende del expertiz profesional que cada profesional desea. Es un campo con gran responsabilidad, bien remunerado, pero también requiere inversión para una preparación amplia. No basta con conocer las leyes tributarias, hay que saber cómo presentar la evidencia.	Las auditorías forenses son un tema en auge en la actualidad, por ello, resulta importante que los profesionales que se desarrollan en esta área se capacite frecuentemente para que realice trabajos de calidad. Por la naturaleza de este tipo de auditoría es un trabajo bien remunerado, pero conlleva una gran responsabilidad y requiere de mucha experiencia, por lo tanto, cada profesional que se interese debe invertir tiempo y dinero en formación y preparación académica.	1, 6

8	¿Qué aspectos considera el momento de realizar la planificación de una auditoría forense relacionada a casos de defraudación al fisco?	<p>Norma Internacional de Ejercicios de Aseguramiento (NIEA) 3.000 de acuerdo con los lineamientos del Consejo de Vigilancia de la Contaduría.</p> <p>Cumplimiento de las NIAS.</p> <p>Aplicación de las leyes que atañe, por ser presunta evasión se deberá considerar al menos: Ley de Renta, Ley de Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), Código Tributario, Código Aduanero Centroamericano, Convenios de libre comercio y cualquier otra normativa relacionada con los tributos.</p> <p>Los puntos periciales para desarrollar el encargo.</p>	<p>De esta manera posibles puntos de pericia, de tal forma que faciliten el enfoque de la auditoría. Luego determinar el alcance de la misma, el tipo de evidencia que se obtendrá, técnicas a utilizar, custodia de la evidencia</p>	<p>Para poder realizar una adecuada planificación se debentener en cuenta muchos aspectos, principalmente considerar los lineamientos establecidos en la NIEA 3.000.</p> <p>Dentro de una auditoría forense que se relacione directamente con un caso de fraude fiscal, además de lo antes dicho, se debe considerar el conjunto de Leyes y Reglamentos que regulan la materia y es que resulta importante que el profesional tenga un buen manejo de las mismas, para que sepa identificar posibles incumplimientos normativos, tributarios e infracciones.</p>	4,9
9	¿Cuáles considera usted son los puntos o áreas que deben tomarse en cuenta en la valoración de riesgos en auditorías forenses en casos de defraudación al fisco?	<p>Lo primero es conocer el giro del contribuyente.</p> <p>Determinar los años de investigación.</p> <p>Las fuentes de información.</p> <p>Las áreas dependerá de su giro de negocio: empresa comercial, industrial, compra en plaza o realiza importaciones, por su mercado sea este mercado localo internacional.</p> <p>Considerar la condiciones de pago a proveedores (locales o del exterior), condiciones de cobros a clientes (locales o del exterior), de sus accionistas (locales o del exterior), empleados (locales o del exterior).</p> <p>Clientes sector público o sector privado.</p> <p>Etc.</p>	<p>El fraude normalmente ocurre cuando existen dos de los tres elementos del triángulo del fraude: Oportunidad (falta de controles), Necesidad (del defraudador) y Actitud (del defraudador). Hacer una adecuada valoración de estos elementos sumados a otros, es sumamente importante en la valoración de riesgos.</p>	<p>La valoración de riesgos puede variar a medida se desarrolle un encargo, sin embargo inicialmente debe considerarse el conocimiento de la entidad y entorno, mediante las actividades o giro que el contribuyente desempeña, las áreas aplicables y/o las condiciones de pago, cobros de clientes, empleados incluyendo la de los accionistas, con el fin de poder tener una valoración de riesgos con mayor impacto y adecuación.</p>	8
10	¿Considera que la presión fiscal está vinculada con la evasión de impuestos? Explique.	<p>La evasión de impuestos es cultural, es la carencia de valores en las personas.</p> <p>Decir que se realiza la evasión impuestos por altas tasas de impuestos, insatisfacción en la prestación de servicios públicos, desconfianza en los gobiernos solo es justificar un acto ilegal.</p>	<p>No. La cultura de evasión es una práctica que tiene que ver con los principios morales y éticos.</p>	<p>El país no se ha visto sujeto a cambios en las tasas tributarias durante los últimos periodos, por lo que no se puede considerar la vinculación con la presión fiscal, sin embargo, esta se encuentre estrechamente ligada con la carencia de valores en los contribuyentes. Es por ello que suponer que la evasión se genera por la creación de nuevos impuestos o por el incremento en las tasas de los que ya existen sería un error, ya que la realidad es que los contribuyentes justifican sus malas prácticas argumentando que los servicios públicos son de mala calidad o que el gobierno, no hará buen uso de esos fondos.</p>	
11	Con base a su experiencia, ¿cuáles son las tipologías o mecanismos más frecuentes que se utilizan para cometer evasión en materia de IVA?	<p>La prestación de servicios o venta de bienes muebles sin emitir los documentos que exige la ley.</p> <p>Pedir CCF por compras que no están relacionados con el giro de la empresa o negocio.</p>	<p>No facturación, deducción de créditos fiscales inconsistentes o no procedentes, subvaluación de operaciones. Mala utilización de beneficios fiscales.</p>	<p>Dentro de los mecanismos más comunes que los contribuyentes utilizan para realizar evasión en IVA se encuentra la prestación de servicios o venta de bienes muebles sin emitir los documentos que exige la ley, solicitar CCF por compras que no están relacionados con el giro de la empresa o negocio, deducción de créditos fiscales inconsistentes o no procedentes, la mala utilización de beneficios fiscales, así como también la subvaluación de operaciones.</p>	11, 12
12	¿Cuál es la dificultad que representa para el profesional detectar los mecanismos que se utilizan para cometer evasión en IVA?	<p>La dificultad es no tener la formación adecuada para detectar la evasión, no tener expedición en el campo o no busca información sobre las principales actividades comerciales o productivas que generan evasión de impuestos.</p>	<p>La mayor parte de estas conductas, se identifica mediante el cruce de información. Facultades que normalmente no están a disposición de un profesional independiente.</p>	<p>La falta de formación y experiencia relacionada con la detección de fraude, le podría imposibilitar al profesional detectar los mecanismos que se utilizan para cometer evasión en IVA e ISR.</p>	11, 12
13	Con base a su experiencia, ¿cuáles son las tipologías o mecanismos más frecuentes que se utilizan para cometer evasión en materia de ISR?	<p>La prestación de servicios o venta de bienes muebles sin emitir los documentos que exige la ley.</p> <p>No declarar todos los ingresos de las distintas fuentes de ingresos.</p> <p>Descortar gastos que no están relacionados por la fuente generadora de ingresos.</p>	<p>No facturación, deducción de gastos inconsistentes o no procedentes, subvaluación de operaciones. Mala utilización de beneficios fiscales.</p>	<p>La prestación de servicios o venta de bienes muebles sin emitir los documentos que exige la ley, es uno de los mecanismos más comunes que utilizan los contribuyentes para omitir la declaración de sus ingresos, así como también, no declarar ingresos que son generados por medio de una fuente distinta a la principal. En relación a los costos una de las tipologías más frecuentes que se utilizan es que se deducen dentro de sus declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, gastos que no están relacionados con la fuente generadora o la actividad económica que realizan.</p>	13, 14
14	¿Cuáles son las razones más comunes que los contribuyentes utilizan para justificar la evasión fiscal?	<p>Figen desconocimiento de la ley.</p> <p>Culpan al Contador</p>	<p>Desconocimiento de la ley, Mala asesoría de profesionales contables y jurídicos</p>	<p>Comunemente los contribuyentes emplean argumentos como desconocimiento de la Ley o culpan a su contador para tratar de desligarse de actos relacionados a evasión fiscal, en los que posiblemente sean los principales actores.</p>	13, 14

15	¿Qué causas de justificación pueden concurrir en las anomalías de evasión de impuestos?	Pueden surgir errores por un mal cálculo, duplicidad de algún dato, mala interpretación de la ley, pero, todo error es sancionado con multa. La diferencia será en el criterio, para aplicar la sanción: evasión intencional o evasión no intencional.	Interpretación no adecuada de la ley	Como resultado de una fiscalización en muchos casos se determina que dicho contribuyente está vinculado con actos de evasión fiscal. Esto se para justificar su comportamiento, argumentar que han sucedido por errores en cálculos o mala interpretación de la Ley y que han sido cometidos sin ninguna intención de dafnar al interés fiscal. Sin embargo, esto se hecho comilan sanciones económicas o penales; pero va a depender de si se determina que fueron realizados de forma intencional o no.	
16	Ame indicios sobre defraudación fiscal, ¿qué criterios considerará al evaluar la evidencia y qué tipo de considerará adecuada para sustentar el trabajo?	El criterio es independencia mental, ser objetivo y además, indagar sobre dicho indicio, en caso de comprobar la intención de defraudar al fisco, se debe exigir realizar las modificaciones pertinentes y que el contribuyente asuma la responsabilidad.	De tipo de evidencia, Directa y Circunstancial. La directa es que la prueba la existencia del hecho sin ninguna presunción y la Circunstancial es la que tiende a probar el hecho principal mediante la inferencia, por su relación con otros.	En la evaluación se espera que el profesional tenga un criterio bajo independencia mental que permita que las evidencias no se vean afectadas por las influencias de las entidades.	1 y 21
17	En su opinión ¿cuáles son los principales procedimientos que se deben aplicar al momento de realizar una auditoría forense relacionada a casos de defraudación fiscal en materia de IVA e ISR?	Cada auditoría forense es independiente y puede que concurren circunstancias similares, pero, los procedimientos se aplican conforme al encargo y el encargo tiene sus propios puntos peculiares, por lo tanto, dependerá de dicho punto peculiares a desarrollar, así, serán los procedimientos.	Los procedimientos dependerán de los objetivos de la auditoría y de los puntos que se desean probar. No debería haber procedimientos estándar.	Los procedimientos que se van a desarrollar dentro de una auditoría forense van a depender de la particularidad y las circunstancias de los hechos; y es que cada trabajo de auditoría forense es independiente, esto significa que, aun que concurren circunstancias similares, los procedimientos a ejecutarse no siempre serán los mismo, por tal motivo si el auditor forense debe de ser capaz de identificar y ejecutar aquellos que le ayudarán a poder desarrollar su trabajo de forma eficaz.	
18	Desde su punto de vista ¿qué elementos debería contener un documento base que esté relacionado con la ejecución de una auditoría forense para casos de defraudación fiscal?	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3.000 de acuerdo con los lineamientos del Consejo de Vigilancia de la Contaduría. Cumplimiento de las NIAS. Aplicación de las leyes que amañ, por ser presunta evasión se deberá considerar al menos: Ley de Renta, Ley de Transparencia de Bienes Muebles y Preación de Servicios (IVA), Código Tributario, Código Aduanero Centroamericano, Convenio de libre comercio y cualquier otra normativa relacionada con los tributos. Los puntos peculiares para desarrollar el encargo.	En el caso de El Salvador, la NIEA 3000, es la guía a seguir, aunque no debería ser limitante para poder presentar un formato dentro que presente de mejor manera la evidencia.	El documento se debe elaborar atendiendo todas las normas y establecidos dentro de la NIEA 3000, en la etapa del proceso en donde sea aplicable. Del mismo modo, considerar el cumplimiento de las NIAS y la aplicación de todas las leyes relacionadas con aspecto tributario.	
19	En su opinión ¿qué elementos debería de contener el informe presentado por el profesional, que realice una auditoría forense relacionada a casos de defraudación al fisco?	Nombre del tipo de informe a presentar Identificación de los hechos a investigar o puntos peculiares para desarrollar el encargo. Nombre del perito o de los peritos encargados Indicar la normativa técnica y leyes aplicadas al encargo; Constitución de la República de El Salvador Aplicación de las leyes que amañ, por ser presunta evasión se deberá considerar al menos: Ley de Renta, Ley de Transparencia de Bienes Muebles y Preación de Servicios (IVA), Código Tributario, Código Aduanero Centroamericano, Convenio de libre comercio y cualquier otra normativa relacionada con los tributos. Los puntos peculiares Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3.000 de acuerdo con los lineamientos del Consejo de Vigilancia de la Contaduría. Cumplimiento de las NIAS.	Similar a respuesta anterior	Al elaborar un informe de auditoría forense, se debe comenzar detallando el nombre del tipo de informe que se está presentando, de igual manera plasmar dentro del mismo los puntos que fueron el objeto de investigación, así como también indicar las personas responsables del trabajo, y explicar la normativa técnica y Legal que sirvió de base para el desarrollo de la auditoría.	
20	Con base a su experiencia, ¿qué recomendaciones podría dar para prevenir actos relacionados con la defraudación al fisco dentro de las empresas o instituciones públicas?	Dar el debido cumplimiento a las leyes y sus reglamentos. Dar el debido cumplimiento a las regulaciones especiales según sea el giro de la empresa. Elaborar y cumplir un Código de Ética en las empresas. En caso de dudas con operaciones nuevas o inusuales hacer las consultas a expertos en Contabilidad, Auditoría, Leyes, Ambientales, etc.	Implementación de políticas que fomenten la cultura del cumplimiento y establecimiento de cargos dentro de las empresas que incluyan en este tipo de Ética. Revisar y actualizar adecuadamente al personal. El fisco prevalece en organizaciones que no tienen control, confianza, normas o principios éticos.	En la prevención de actos relacionados con la defraudación fiscal las empresas e instituciones públicas deben dar el debido cumplimiento a las Leyes generales, así como también, a aquellas a finés de la empresa, para no caer en incumplimientos y sanciones. De igual manera deben promover un código de ética dentro de las empresas e instituciones.	
21	Al finalizar una auditoría de defraudación al fisco, ¿cuáles son sus responsabilidades ante los resultados obtenidos?	Ej actuar con justicia. No realizar el trabajo con predisposición o mala intención. Desarrollar con objetividad los puntos peculiares del encargo. Cumplir el debido proceso del encargo. Dar el debido cumplimiento a la normativa técnica y leyes relacionadas con el encargo. Apoyar elementos de juicio para determinar la verdad material del encargo. Contribuir a establecer la verdad procesal.	Mostrar los resultados de la manera más transparente e independiente, con la mejor evidencia posible. La replicación de los datos cometidos les corresponde a los abogados.	Si al obtenerse las conclusiones correspondientes del trabajo realizado estas son "deceñ variables" para la entidad se espera que el profesional actúe con justicia, que no haya realizado un trabajo con predisposición o mala intención, que presente los resultados de la manera más transparente e independiente y siempre de ser neto en cuanto que la replicación de los datos es competencia de los abogados.	1 y 21
22	A su criterio, ¿en qué aspectos consideraría que contribuya a la labor de un profesional que se desempeña como auditor forense, la creación de un documento que contenga procedimientos relacionados a la defraudación fiscal en casos de IVA e ISR, a fin de recopilar evidencias fehacientes?	Combinar algunas veces equipos de trabajo multidisciplinarios. Sería un valioso aporte para orientar el desarrollo de las auditorías forense y la creación de un documento guía que contenga procedimientos e relacionados a la defraudación fiscal en casos de IVA e ISR. También, puede ser importante, considerar la opinión del Ministerio de Hacienda para mejorar la cultura tributaria. Además, es importante dejar plasmado en el documento que el profesional debe actuar con ética y buscando actuar con justicia al examinar los hechos. Indicar que en caso de dudas con operaciones nuevas o inusuales hacer las consultas a expertos en: Contabilidad, Auditoría, Leyes, Ambientales, etc. Indicar la normativa técnica y leyes aplicadas al encargo de al menos: Constitución de la República de El Salvador Aplicación de las leyes que amañ, por ser presunta evasión se deberá considerar al menos: Ley de Renta, Ley de Transparencia de Bienes Muebles y Preación de Servicios (IVA), Código Tributario, Código Aduanero Centroamericano, Convenio de libre comercio y cualquier otra normativa relacionada con los tributos. Los puntos peculiares Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3.000 de acuerdo con los lineamientos del Consejo de Vigilancia de la Contaduría.	Sería un muy buen aporte para la profesión. Con el cuidado de describir que la auditoría forense, está siempre algo no estándar y que cada caso debe tratarse con el enfoque que amañe.	Mediante un documento que contenga procedimientos se tendría el beneficio de orientar a los profesionales en el desarrollo de una auditoría forense en casos de defraudación fiscal para IVA e ISR y considerar hacer énfasis en procedimientos que impliquen la indagación de operaciones nuevas o inusuales, además de solicitar ayuda mediante la consulta a expertos en contabilidad, auditoría, leyes e inclusive ambientales.	